

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
ВЛАДА
05 Број: 010-4972/2024
6. јун 2024. године
Београд

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
НАРОДНА СКУПШТИНА
БЕОГРАД

ПРИМЉЕНО: 07.06.2024

Орг. јед.	Број	Прилог	Вредност
03	011-138	24	-2

НАРОДНОЈ СКУПШТИНИ

БЕОГРАД

Влада је, ради давања мишљења Народној скупштини, размотрила иницијативе за покретање поступка за оцену уставности и сагласности са потврђеним међународним уговором члана 26. став 2. тачка 4), члана 26. став 8. и члана 29. ст. 9. и 10. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („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, 91/15 - аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21 и 138/22 – у даљем тексту: ЗПППА), које су поднели адвокат Синиша Ђалић из Београда и адвокат Леа Герасимовић из Београда. Уставни суд је актом ИУз-126/2020 од 24. јануара 2024. године Народној скупштини доставио наведене иницијативе ради давања мишљења.

С тим у вези, Влада даје следеће

МИШЉЕЊЕ

I

Адвокат Синиша Ђалић из Београда у својој иницијативи за покретање поступка за оцену уставности ЗПППА указује да су спорне одредбе члана 29. ст. 9. и 10. ЗПППА јер оспорене одредбе ЗПППА нису у складу са чланом 58. ст. 1. и 4. Устава Републике Србије (у даљем тексту: Устав) из следећих разлога:

- прво - не може законом бити ускраћено право на располагагање имовином лицу које није предмет пореске контроле;
- друго - не може законом бити бесконачно неодређено ограничено мирно уживање имовине власника;
- треће - већ је другим законима (Кривичним закоником и Законом о одузимању имовине проистекле из кривичног дела) предвиђена могућност ограничења права на мирно уживање имовином.

Дакле, чланом 29. ЗПППА је ограничено право власника/члана, а који није предмет канцеларијске контроле, већ је предмет контроле привредно друштво у којем је исти власник.

Наведено је да су ставови 9. и 10. члана 29. ЗПППА неуставни из разлога што ограничавају право на имовину лицу над којим се не врши пореска контрола, већ се пореска контрола врши над правним лицем и на тај начин се онемогућава мирно уживање имовине лицу које није предмет пореске контроле.

Такође, чланом 29. ст. 9. и 10. ЗПППА није предвиђен рок колико дуго може да траје ограничење права располагања имовином.

Поставља се питање да ли се члан 29. став 9. и 10. ЗПППА примењује у истим случајевима, а што се сматра да је прекомерно ограничење да се са три закона на три различита начина ограничава право на располагање имовином у идентичној ситуацији (с тим да се истовремено повређује претпоставка невиности) јер се претпоставља да је неко утајио порез иако то (у тренутку установљивања забране из члана 29. ст. 9. и 10. ЗПППА) ниједним актом није утврђено (а што није случај код одредаба Кривичног законика и Закона о одузимању имовине проистекле из кривичног дела јер они предвиђају поступак управљања привремено одузетом имовином и коначно одузетом имовином).

Из претходно наведеног, проистиче да је ставовима 9. и 10. члана 29. ЗПППА предвиђено ограничење права на имовину неког лица (власника), док Пореска управа још не зна да ли је неко друго правно лице платило или није платило порез, тј. да ли има или нема неплаћеног пореза, па ако Пореска управа утврди да има неплаћеног пореза онда наплаћује исти, а ако утврди да нема неплаћеног пореза, онда се у том случају не врши наплата.

Такође, предметна одредба је често несразмерна са поступком који се води, нпр. ставовима 9. и 10. члана 29. ЗПППА није предвиђена сразмерност у ограничењу права на имовину (тј. да се блокира имовина сразмерна вредности „очекиваног пореза“).

У допуни захтева за оцену уставности наведено је, као прво, да члан 29. ст. 9. и 10. ЗПППА не прописује шта се дешава у ситуацији ако (у току трајања пореске контроле) премине члан друштва, односно у том случају (не постоји изузетак прописан законом) не може се наследник регистровати као нови члан друштва, а што је такође повреда права на имовину.

Наведене одредбе су у супротности са чланом 212. Закона о наслеђивању који прописује да заоставштина прелази по сили закона на оставиоачеве наследнике у тренутку његове смрти. Међутим, у случају стицања удела у друштву наслеђивањем, до преноса удела долази по сили закона (а не правним послом), али стицање удела до којег је дошло по сили закона није могуће регистровати у Агенцији за привредне регистре.

Друго, члан 29. ст. 9. и 10. ЗПППА не прописује шта се дешава у ситуацији ако (у току трајања пореске контроле) премине предузетник, односно у том случају (не постоји изузетак прописан законом) наследник не може наставити обављање делатности.

Дакле, члан 29. ст. 9. и 10. ЗПППА је у супротности и са чланом 91. Закона о привредним друштвима јер спречава наследника да у Законом о привредним друштвима прописаном року од 60 дана од смрти предузетника пријави регистру Агенције за привредне регистре наставак обављања делатности, а што истовремено поред права на имовину, повређује основно људско право, а то је право на рад.

Треће, члан 29. ст. 9. и 10. ЗПППА не прописује шта се дешава у ситуацији ако (у току трајања пореске контроле, а теоријски је могуће и пре почетка пореске контроле) наступе законски разлози за брисање предузетника, а што је супротно ставовима 3. и 6. члана 91. Закона о привредним друштвима.

Четврто, члан 29. ст. 9. и 10. ЗПППА не прописује шта се дешава у ситуацији ако у току трајања пореске контроле буде донето решење Пореске управе, буде плаћен у целости порез утврђен првостепеним решењем тј. решењем Пореске управе (у складу са чланом 147. ЗПППА жалба не задржава извршење

првостепеног решења), али странка након плаћања пореза настави вођење управног поступка сматрајући да није била дужна да плати предметни порез. У претходно описаном случају, забрана из ставова 9. и 10. члана 29. ЗПППА је супротна својој сврси (јер је прописана да би се осигурала наплата пореза, а који ризик у овом случају не постоји јер је странка добровољно платила порез по решењу надлежног органа, али поступак контроле није окончан све док се не одлучи по жалби странке и евентуално по тужби странке у управном спору), јер се у овом случају странка/лице којем је изречена мера поново кажњава да би обуставила поступак по жалби и/или по тужби, чиме се иста фактички спречава да се користи својим правом на делотворни правни лек из члана 13. Европске конвенције о људским правима.

II

Адвокат Леа Герасимовић из Београда у својој иницијативи за покретање поступка за оцењивање уставности ЗПППА указује да су спорне одредбе члана 26. став 2. тачка 4), члана 26. став 8. и члана 29. ст. 9. и 10. ЗПППА јер су у супротности са чланом 3, чланом 4. став 1, чланом 32, чланом 58, чланом 83. и чланом 194. Устава и чланом 1. Протокола број 1 уз Европску конвенцију о људским правима.

Подносилац иницијативе сматра да постоји језичка, појмовна, термиолошка конфузија и неусклађеност у спорним одредбама члана 26. ЗПППА, противречности значења правних термина „не додељује се” из члана 26. став 2. ЗПППА, а онда се то што се не додељује и „привремено одузима” према ставу 8. истог члана 26. ЗПППА. Напред наведено указује на правну несигурност и недоследност и у самом члану 26. ЗПППА, као и у преосталим оспореним одредбама члана 26. и члана 29. ЗПППА. Да би се један закон, у конкретном случају ЗПППА сматрао општим актом који је у складу са Уставом, потребно је да у смислу члана 32. Устава његове норме буду у довољној мери прецизне, јасне и предвидиве тако да субјекти на које се ЗПППА односи своје понашање могу ускладити са законом па се израз „у складу са законом” из члана 32. Устава, не односи на „пуко постојање” закона, већ и на „квалитет” тог закона у смислу прецизности, јасности и предвидивости норми. Стога оспорене одредбе члана 26. ЗПППА не садрже прецизне, јасне и предвидиве норме, а што за последицу има повреду Устава и то – члана 3. Устава (повреда начела владавине права), чл. 4. и 194. Устава (повреда начела јединства правног поретка) и члана 32. Устава (повреда права на „квалитет” закона и права на правну сигурност).

Стога потпуна неусклађеност у спорним одредбама ЗПППА, противречност значења правних термина „не додељује се” и „привремено се одузима”, којим се мењају решења садржана у „системским” законима и то на начин супротан решењима из тих „системских” закона који је неуставан, како у погледу квалитета ЗПППА у смислу прецизности, јасности и предвидивости норми, тако и у смислу уставних начела, јединства правног поретка и начела правне сигурности.

Члан 3. Устава гарантује начело владавине права. Члан 4. став 1. Устава предвиђа да је правни поредак јединствен. Исту гаранцију и начело садржи и члан 194. Устава. Ова гаранција и начело јединства правног поретка тумачено је од стране Уставног суда у поступцима нормативне контроле, па је Уставни суд развио доктрину о разликовању тзв. „системских” и „обичних закона”, са приматом „системских” закона у односу на „обичне”. Дакле, према

ставу и вишедеценијској пракси Уставног суда, „обични” закон мора да буде у складу са „системским”, јер је у супротном „обичан” закон неуставан. Поред тога, да би се један закон сматрао општим актом који је у складу са Уставом, потребно је да у смислу члана 32. Устава, његове норме буду у довољној мери прецизне, јасне и предвидиве.

Члан 58. став 4. Устава предвиђа да је одузимање или ограничење имовине ради наплате пореза и других дажбина или казни, дозвољено само у складу са законом. Међутим, таква врста задирања у право на имовину, према пракси Европског суда за људска права, мора бити сразмерна и пропорционална циљу који жели да се постигне, не сме представљати претерани терет за појединца, при чему се увек мора узети у обзир да ли је исти циљ могао да се постигне блажом, по интензитету мање рестриктивном мером ограничења. Иницијатор сматра да спорне одредбе члана 26. став 2. тачка 4) и став 8. ЗПППА садрже санкцију за предузетника и ограничење имовинских права које је несразмерно циљу који се спорним одредбама жели постићи, да представљају претерани терет за предузетника, те да се циљ – намирење неплаћеног пореза, успостављање пореске дисциплине и санкционисање недисциплинованих привредних субјеката – могао постићи блажом мером ограничења која је усмерена ка друштву, поред осталог привременом мером забране располагања имовином друштва које има ненамирену пореску обавезу и привремено одузет ПИБ. Стога су спорне одредбе несагласне са чланом 58. Устава и чланом 1. Протокола број 1 уз Европску конвенцију о људским правима.

Из напред наведених разлога, спорне одредбе члана 26. став 2. тачка 4) и став 8. ЗПППА су несагласне и са чланом 83. Устава који гарантује да је предузетништво слободно и да се може ограничити законом, али не на начин који је непропорционалан и несразмеран циљу који се жели постићи таквим ограничењем.

III

У овом делу се наводе одредбе које су предмет иницијатива ближе описаних у делу I и II овог мишљења.

Одредбе члана 26. ст. 1-4. и ст. 7. и 8. ЗПППА гласе:

„У циљу идентификације пореских обвезника, Пореска управа додељује ПИБ физичким лицима, предузетницима, правним лицима и сталним пословним јединицама нерезидентног правног лица, као и фондовима.

Не може се доделити ПИБ:

1) правном лицу чији оснивач, односно члан (у даљем тексту: оснивач) – правно лице, предузетник или физичко лице има доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода настале у вези са обављањем делатности, односно ако је правном лицу или предузетнику привремено одузет ПИБ у складу са ЗПППА. Не може се доделити ПИБ ни правном лицу чији је оснивач – правно лице, предузетник или физичко лице истовремено оснивач лица коме је привремено одузет ПИБ, у складу са ЗПППА;

2) правном лицу чији је оснивач физичко лице које је истовремено оснивач и другог привредног субјекта који има неизмирених обавеза по основу јавних прихода у вези са обављањем делатности;

3) правном лицу насталом статусном променом издвајања уз оснивање, односно мешовитог издвајања у складу са законом којим се уређују привредна друштва, односно статусне промене посебних облика организовања,

ако правно лице, као и фонд које је предмет поделе има неизмирене обавезе по основу јавних прихода, односно ако му је привремено одузет ПИБ у складу са ЗПППА;

4) предузетнику који има доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода, настале у вези са обављањем делатности у другим привредним субјектима у којима је истовремено оснивач са уделом већим од 5%, односно ако му је привремено одузет ПИБ у складу са ЗПППА.

Изузетно од става 2. овог члана, Пореска управа доделиће ПИБ:

1) ако су доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода до 100.000 динара и уколико ове обавезе буду измирене у року од осам дана од дана подношења захтева за доделу ПИБ, односно у том року буде пружена неопозива банкарска гаранција или меница авалирана од стране пословне банке, или

2) ако су доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода настале у вези са обављањем делатности, обавезе привредних субјеката који су брисани из прописаних регистара правоснажном одлуком надлежног органа у поступку стечаја.

Правним лицима, предузетницима и другим субјектима за чију регистрацију је надлежна Агенција за привредне регистре, ПИБ се додељује преко те Агенције, у року прописаном законом којим се уређује регистрација привредних субјеката. Лицима за чију регистрацију је надлежан орган јединица локалне самоуправе, ПИБ се додељује преко тог органа, у року прописаном законом.

Уколико Пореска управа у року из става 4. овог члана, на основу података из своје евиденције и евиденције других надлежних органа утврди да пријава садржи податке који нису веродостојни или су против оснивача субјекта из тог става изречене заштитне мере, односно мере безбедности забране вршења делатности у прекршајном или кривичном поступку, донеће у том року решење о одбијању захтева за доделу ПИБ.

Ако Пореска управа у поступку контроле, односно у поступку провере на основу података из службене евиденције, утврди да су у време доделе ПИБ постојале сметње за доделу ПИБ из ст. 2. и 7. овог члана, Пореска управа ће решењем привремено одузети додељени ПИБ – до отклањања тих сметњи, а примерак решења доставиће банци и организацији надлежној за принудну наплату из новчаних средстава на рачуну обвезника.”

Одредбе члана 29. ст. 9-11. ЗПППА гласе:

„Агенција за привредне регистре не може извршити брисање правног лица или предузетника из прописаног регистра, регистровати статусне промене и вршити промене података који се односе на оснивача, односно члана, назив, седиште, улог и облик организовања, прекид или друге промене података у вези обављања делатности предузетника, у периоду од добијања обавештења Пореске управе да ће се код правног лица или предузетника вршити пореска контрола, укључујући и радње Пореске полиције у циљу откривања пореских кривичних дела, до добијања обавештења да је пореска контрола завршена, односно окончане радње Пореске полиције, као и у периоду од добијања обавештења да је правном лицу или предузетнику, у складу са ЗПППА, привремено одузет ПИБ, до добијања обавештења да је том субјекту враћен ПИБ. Агенција за привредне регистре може вршити промене података у вези обављања делатности предузетника у случајевима одређивања, односно промене пословође предузетника, у складу са законом.

Агенција за привредне регистре не може извршити регистравање стицања удела или акција у привредним субјектима, односно оснивање нових привредних субјеката, у случајевима када се као оснивач уписује правно лице или предузетник над којим је успостављена мера из става 9. овог члана.

Акт којим се уређују начин и поступак достављања и садржина обавештења из става 9. овог члана доноси министар, на предлог директора Пореске управе.”

На основу става 11. наведеног члана и правног основа прописаног том одредбом донет је Правилник о начину и поступку достављања и садржини обавештења која Пореска управа доставља Агенцији за привредне регистре („Службени гласник РС“, број 104/18 – у даљем тексту: Правилник) којим се ближе уређују начин и поступак достављања и садржина обавештења Пореске управе да ће се код привредног субјекта вршити пореска контрола, укључујући и радње Пореске полиције у циљу откривања пореских кривичних дела, обавештења да је пореска контрола завршена, односно окончане радње Пореске полиције, као и обавештења да је привредном субјекту привремено одузет ПИБ, односно обавештења да је привредном субјекту враћен ПИБ.

Одредбама чл. 2. и 3. Правилника прописано је следеће:

„Централа Пореске управе у електронском облику Агенцији за привредне регистре (у даљем тексту: Агенција), на дневном нивоу, доставља обавештења:

1) да ће се код привредног субјекта вршити пореска контрола, односно да је пореска контрола завршена;

2) да ће се код привредног субјекта спроводити радње Пореске полиције у циљу откривања пореских кривичних дела, односно да су окончане радње Пореске полиције;

3) да је привредном субјекту привремено одузет ПИБ, односно да је привредном субјекту враћен ПИБ.

Датум пријема обавештења да ће се код привредног субјекта вршити пореска контрола, спровести радње Пореске полиције у циљу откривања пореских кривичних дела, као и обавештења да је привредном субјекту привремено одузет ПИБ, представља датум од кога теку обавезе Агенције да не може извршити брисање привредног субјекта из прописаног регистра, регистровати статусне промене и вршити промене података које се односе на оснивача, односно члана, назив, седиште, улог и облик организовања, као ни регистровати прекид или друге промене података у вези обављања делатности предузетника.

Обавезе Агенције из става 1. овог члана, теку до датума пријема обавештења да је пореска контрола завршена, да су окончане радње Пореске полиције, односно до датума пријема обавештења да је привредном субјекту враћен ПИБ.

Агенција може вршити промене података у вези обављања делатности предузетника у случајевима одређивања, односно промене пословође предузетника, у складу са законом.”

IV

Нема основа за оцену уставности одредаба члана 29. ст. 9. и 10. ЗПППА, за које је покренута иницијатива од стране подносиоца адвоката Синише Ђалића из Београда.

Наиме, полазећи од уставног овлашћења да је у надлежности Републике Србије да уређује и обезбеђује финансирање остваривања права и

дужности Републике Србије, законодавац је принципијелно слободан у избору и дефинисању одговарајућих елемената тог система, подразумевајући ту и оне који су дефинисани одредбама ЗПППА, а чија је уставност и законитост предмет овог поступка.

ЗПППА, између осталог, уређује и поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се тај закон примењује, а како је реч о елементима система од значаја за функционисање буџетског система, сагласно одредбама Закона о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - исправка, 108/13, 142/14, 68/15 – др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19, 149/20, 118/21, 118/21 – др. закон, 138/22 и 92/23), правно је неспорно да се систем финансирања остваривања права и дужности Републике Србије, утврђених Уставом и законом, уређује законом и да представља један од основних елемената остваривања надлежности Републике Србије.

Имајући у виду наведено уставно овлашћење утврђено Уставом и законом, сходно члану 97. тач. 6. и 15. Устава, законодавац је принципијелно слободан код избора и дефинисања одговарајућих елемената тог система, пре свега водећи рачуна о специфичностима пореског поступка и његове важности по економски систем једне државе.

При томе, због нужне кохеренције правног и економског система, као и процесног значаја, забране брисања правног лица или предузетника из прописаног регистра, забране регистровања статусних промена и вршења промене података који се односе на оснивача, односно члана, назив, седиште, улог и облик организовања, прекид или друге промене података у вези обављања делатности предузетника, законодавац је наведене забране дефинисао тако да се смањи број злоупотреба у циљу избегавања плаћања дугованог пореза, с тим да се наведене забране спроводе искључиво током периода ближе описаног одредбом члана 29. став 9. ЗПППА. Посебно би требало имати у виду, да је сврха доношења наведене одредбе члана 29. ст. 9 и 10. ЗПППА онемогућавање вршења радњи у вези са привредним субјектима који се налазе у поступку пореске контроле, а које могу утицати на могућност наплате пореских обавеза које се утврде у овом поступку.

Наиме, пре прописивања предметне одредбе, Пореска управа је у поступцима контроле пореских обвезника (у значајном броју случајева) утврдила да су након отпочињања поступка контроле, контролисани привредни субјекти вршили промене података који се односе на оснивача, односно члана привредног субјекта, промену седишта обвезника, вршили статусне промене, а све у циљу избегавања плаћања пореских обавеза, као и отежавања, односно онемогућавања доступности пореског обвезника и његових овлашћених лица у вези са спровођењем поступка пореске контроле.

С тим у вези, указујемо да су оваквим поступањем привредни субјекти успевали да онемогуће или знатно отежају вршење пореске контроле и утврђивање, контролу и наплату јавних прихода. Примера ради, одређена физичка лица су у већем броју случајева примала накнаду да преузму уделе, односно акције од власника правних лица која нису благовремено, односно правилно пријављивала и плаћала пореске обавезе. Ова лица би, у неким случајевима, била постављана и на функцију законског заступника привредног субјекта чије уделе и акције су стекли, а све у циљу онемогућавања пореске контроле тако што су, примера ради, онемогућавали приступ пословној документацији привредних субјеката која је неопходна за спровођење поступка пореске контроле. Имајући у виду чињеницу да су власници удела или акција лицима на која су пренете ове

акције или удели вршили плаћање, јасно је да се у описаним случајевима ради о симулованим правним пословима са преварном намером у циљу избегавања плаћања јавних прихода. Илустрације ради, у пореским контролама Пореске управе које су трајале до пуне примене предметне одредбе, установљено је да су поједина физичка лица на описани начин преузела власништво над преко 500 привредних субјеката који су били предмет пореске контроле надлежних пореских органа и који нису на законит начин пријављивали и измиривали своје пореске обавезе. Управо прописивањем одредбе члана 29. став 9. ЗПППА спречена је таква пракса.

У погледу навода да постоји несразмера са циљем који се жели постићи прописаним ограничењем, указујемо да је таква тврдња произвољна имајући у виду да се пре покретања пореске контроле не може знати величина непријављене, односно неплаћене пореске обавезе која ће се утврдити у поступку пореске контроле. Наиме, у значајном броју пореских контрола утврђује се вредност пореске обавезе у висини која знатно превазилази вредност имовине пореског обвезника. Посебно би требало имати у виду да је ово редовна појава у случајевима организованих утаја пореских обавеза, када се одређена правна лица оснивају са главном сврхом издавања фактура по основу симулованих правних послова са циљем да се другим правним лицима по основу таквих фактура омогући умањење пореских обавеза (првенствено по основу ПДВ), с тим да лице које је издало такву фактуру не пријављује своје пореске обавезе (поново, првенствено по основу ПДВ).

У том смислу није довољно само ограничити располагање имовином пореским обвезницима, будући да под законом предвиђеним условима за ову пореску обавезу могу одговарати и друга лица, између осталог, оснивачи и чланови привредног друштва, законски заступници и друга одговорна лица. Таква одговорност прописана је одредбама члана 31. ЗПППА којима је уређена секундарна пореска обавеза. Секундарна пореска обавеза настаје када је неко лице одговорно за доспелу пореску обавезу другог пореског обвезника или за доспелу секундарну пореску обавезу другог пореског обвезника.

Секундарна пореска обавеза односи се на:

1) законске заступнике који су свесно или без дужне пажње пропустили да испуне своју обавезу да реализују плаћање пореза за пореског обвезника, иако је овај био у могућности да то уради - за износ неплаћеног пореза;

2) лица која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица - за порески дуг тог другог лица чије је плаћање избегнуто;

3) лица одговорна за обрачунавање и плаћање пореза - за износ тог пореза који није плаћен, у случајевима када се утврди да то лице није поступало са дужном пажњом;

4) физичко лице које је одговорно лице у правном лицу, које обрачунава и плаћа порез и пропусти да уплати порез - за износ тог пореза који није плаћен, у случајевима када се утврди да то лице није поступало са дужном пажњом;

5) лице које је примило новчана средства, ствари или права из имовине пореског обвезника (у даљем тексту: имовина) путем трансакције без накнаде или уз накнаду која је нижа од цене која би се могла постићи на тржишту, у периоду од пет година пре доспелости пореске обавезе која није плаћена за пореског обвезника - за износ неплаћеног пореза, а највише до вредности примљене имовине, умањене за износ који је то лице за њу платило;

6) друштво за управљање фондом.

Одредба из става 2. тачка 5) овог члана примењује се у случају када је лице примило имовину од пореског обвезника - правног лица само ако посредно или непосредно учешће тог лица у капиталу пореског обвезника износи или је износило најмање 10%.

У погледу навода подносиоца иницијативе да није утврђен прецизан и конкретан временски период у коме важи ограничење успостављено одредбама члана 29. ст. 9. и 10 ЗПППА, истичемо да надлежни порески орган поступа у складу са одредбама члана 8. ЗПППА којим је прописано да су стране у пореском поступку дужне да поступају у доброј вери, те да се учесталост и трајање пореске контроле ограничавају на нужну меру.

Дакле, временско трајање пореске контроле условљено је обимом утврђених неправилности и кршења позитивних законских прописа од стране контролисаног пореског обвезника, али се увек своди на нужну меру, сагласно одредбама члана 8. ЗПППА.

Надаље, уважавајући одредбу члана 3. став 2. ЗПППА којом је прописана супсидијарна примена закона који уређује инспекцијски надзор у пореском поступку, напомињемо да је одредбама члана 16. ст. 1. и 2. Закона о инспекцијском надзору („Службени гласник РС”, бр. 36/15, 44/18 – др. закон и 95/18) прописано да руководица инспекције или лице које он овласти издаје писани налог за инспекцијски надзор. Налог за инспекцијски надзор, између осталог, садржи и податке о планираном трајању инспекцијског надзора (дан почетка и окончања надзора).

Из наведених законских одредаба произлази да је одредив почетак и крај наведене мере – почетак пореске контроле и окончање пореске контроле. Након окончања пореске контроле, Пореска управа одмах доставља (на дневном нивоу, како је прописано Правилником) Агенцији за привредне регистре обавештење да је пореска контрола завршена.

Такође, напомињемо да је одредбом члана 2. став 1. тач. 1) и 2) Правилника прописано да Централна Пореске управе у електронском облику Агенцији за привредне регистре, на дневном нивоу, доставља обавештења да ће се код привредног субјекта вршити пореска контрола, односно да је пореска контрола завршена, као и да ће се код привредног субјекта спроводити радње Пореске полиције у циљу откривања пореских кривичних дела, односно да су окончане радње Пореске полиције. Према томе, све наведено је омогућено на подједнак начин, за Пореску управу у случају пореске контроле и за поступање Пореске полиције у случајевима поступака у циљу откривања пореских кривичних дела.

Имајући у виду важност права које се привремено ограничава, као и обим тог ограничења, као и да Пореска управа води рачуна о роковима за предузимање појединих процесних радњи и стара се да контроле и провере трају колико је неопходно да се утврди чињенично стање у поступку пореске контроле и прикупе релевантни докази да је извршено кривично дело, неосноване су тврдње подносиоца иницијативе да није утврђен прецизан и конкретан временски период у коме важи ограничење успостављено одредбом члана 29. став 9. ЗПППА, при чему указујемо да је омогућено да се на основу интегрисаног електронског система два надлежна органа (Пореска управа и Агенција за привредне регистре) аутоматски успоставља, односно укида ограничење права привредног субјекта.

Посебно напомињемо, а у вези поступања Пореске полиције, да је у оквиру Пореске управе - Сектор Пореске полиције надлежан за откривање

пореских кривичних дела и њихових извршилаца, и то тако што поступа у предистражном поступку као орган унутрашњих послова. Овлашћења Пореске полиције прописана су чл. 135-139. ЗПППА и Законом о кривичном поступку („Службени гласник РС”, бр. 72/11, 101/11, 121/12, 32/13, 45/13, 55/14, 35/19, 27/21 – одлука УС и 62/21 – одлука УС), којим се на јасан и прецизан начин прописује да се радње Пореске полиције окончавају подношењем кривичне пријаве надлежном јавном тужилаштву ако се утврди да има елемената кривичног дела или подношењем извештаја ако се утврди да нема елемената кривичног дела.

У погледу навода иницијативе који се односе на ситуације када у току пореске контроле премине предузетник или се стекну услови за престанак обављања делатности по сили закона, у складу са одредбама закона који уређује привредна друштва, истичемо да су исти неосновани, водећи рачуна да у таквим околностима Пореска управа поступа сагласно одредбама ЗПППА, односно у конкретном случају сагласно одредбама члана 101. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС”, бр. 18/16, 95/18 - аутентично тумачење и 2/23 – одлука УС – у даљем тексту: ЗОУП) којима је уређено обустављање управног – пореског поступка. Наиме, одредбама члана 101. ЗОУП прописано је да се поступак обуставља ако орган нађе да нема услова да се даље води, а закон не налаже да се поступак настави.

С тим у вези, у погледу навода да су наследнику нарушена права која су му призната чланом 212. Закона о наслеђивању („Службени гласник РС”, бр. 46/95, 101/03 – одлука УСРС и 6/15 – у даљем тексту ЗОН) указујемо да да Агенција за привредне регистре региструје промену члана или предузетника на основу решења о наслеђивању, јер је у обавези да спроведе судску одлуку према одредбама члана 4. став 3. Закона о уређењу судова („Службени гласник РС”, број 10/23) којима је прописано да је свако дужан да поштује правноснажну и извршну судску одлуку. Ово се односи и на предметна решења која доноси јавни бележник у оставинском поступку као поверени посао. На овај начин наследнику није ускраћено право признато чланом 212. став 1. Закона о наслеђивању

V

Такође, нема основа за оцену уставности одредаба члана 26. став 2. тачка 4) и члана 26. став 8. ЗПППА, за које је покренута иницијатива од стране подносиоца адвоката Лее Герасимовић из Београда, па с тим у вези указујемо на следеће:

У погледу навода да постоји језичка, појмовна и термиолошка неусклађеност у спорним одредбама члана 26. ЗПППА, указујемо да је таква тврдња произвољна и неутемељена, имајући у виду да се наведена одредба без било каквих значајних проблема примењује од 2019. године. Наиме, једна од надлежности Пореске управе је да врши регистрацију пореских обвезника додељивањем пореског идентификационог броја (у даљем тексту: ПИБ) и да води јединствени регистар пореских обвезника (члан 160. тачка 1) ЗПППА). У том смислу порески обвезници су дужни да у регистрационој пријави наведу тачне податке у складу са пореским и другим релевантним прописима и указујемо да је Пореска управа једини орган државне управе који додељује ПИБ.

Правним лицима, предузетницима и другим субјектима за чију регистрацију је надлежна Агенција за привредне регистре, ПИБ се додељује преко те Агенције, у року прописаном законом којим се уређује регистрација

привредних субјеката. Лицима за чију регистрацију је надлежан орган јединице локалне самоуправе, ПИБ се додељује преко тог органа, у року прописаном законом. За наведене субјекте регистрациона пријава за доделу ПИБ подноси се преко Агенције за привредне регистре, у оквиру регистрационе пријаве оснивања, односно преко другог надлежног органа у складу са законом. Приликом одлучивања по захтеву за доделу ПИБ правним лицима, предузетницима и другим субјектима за чију регистрацију је надлежна Агенција за привредне регистре, ПИБ се додељује преко те Агенције.

Законом о изменама и допунама ЗПППА („Службени гласник РС” бр. 86/19) који је у примени од 14. децембра 2019. године извршено је прецизирање одредаба које регулишу привремено одузимање ПИБ у погледу лица који су као оснивачи, односно чланови стекли процентуално занемарљив удео у привредним друштвима и не постоји могућност њиховог утицаја на пословање таквих субјеката, тако да се ПИБ не може доделити предузетнику који има доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода настале у вези са обављањем делатности у другим привредним субјектима у којима је истовремено оснивач са уделом већим од 5%, односно ако му је привремено одузет ПИБ у складу са ЗПППА.

Такође, прописано је да у случајевима привременог одузимања ПИБ, Пореска управа може решењем изрећи привремену меру забране регистрација стицања удела или акција у привредним субјектима, односно оснивања нових привредних субјеката, оснивачима са уделом већим од 5% у привредним субјектима којима је привремено одузет ПИБ, за време док траје привремено одузимање ПИБ.

Одредбом члана 26. став 8. ЗПППА прописано је да ако Пореска управа у поступку контроле, односно у поступку провере на основу података из службене евиденције, утврди да су у време доделе ПИБ постојале сметње за доделу ПИБ из ст. 2. и 7. овог члана, Пореска управа ће решењем привремено одузети додељени ПИБ - до отклањања тих сметњи, а примерак решења доставиће банци и организацији надлежној за принудну наплату из новчаних средстава на рачуну обвезника. На наведени начин практично је уређено како се отклањају грешке које су могле настати приликом иницијалне доделе ПИБ пореском обвезнику. Према томе, када се има у виду сврха ове одредбе, нема никакве несагласности између одредбе којом се уређује додељивање ПИБ и привремено одузимање ПИБ, како то сасвим произвољно наводи подносилац иницијативе.

Требало би имати у виду да су измене и допуне ЗПППА и прописивање ових одредаба спроведене у складу са мерама и активностима из Акционог плана Програма за унапређење позиције Републике Србије на ранг листи Светске банке о условима пословања - Doing Business, односно због увођења једношалтерског система регистрације привредних субјеката „One-Stop-Shop” и електронске размене података између Агенције за привредне регистре и Пореске управе приликом регистрације привредних субјеката и доделе ПИБ. Примена наведених одредаба ЗПППА је резултирала значајним ефектом у виду повећања наплате јавних прихода.

Такође, унапређен је систем регистрације обједињавањем процедура Агенције за привредне регистре и Пореске управе и самим тим скраћено је време регистрације привредних субјеката и доделе ПИБ. Такође, смањени су и трошкови регистрације привредних субјеката, а све наведене измене су допринеле да Република Србија оствари велики напредак и успешно спроведе реформе по

захтеву Светске банке (Doing Business) у погледу поступка регистрације у Агенцији за привредне регистре и доделе ПИБ привредним субјектима.

Даље, у погледу тврдњи да постоји повреда начела јединства правног поретка, односно повреда односа тзв. „системских“ и „обичних закона“, указујемо да, уставно начело јединства правног поретка које подразумева међусобну усклађеност свих правних прописа у оквиру правног система Републике Србије, начелно не искључује могућност да се законом којим се уређује једна правна област, у конкретном случају ЗПППА, као пореском пропису којим је уређен порески поступак, уреде мере у функцији побољшања пореске – финансијске дисциплине.

Према томе, указивање подносиоца иницијативе да постоји несагласност између прописа које сасвим произвољно назива „системским“ (Закон о привредним друштвима, Закон о агенцији за привредне регистре, Закон о поступку регистрације у Агенцији за привредне регистре, Закон о централној евиденцији привремених ограничења права лица регистрованих у агенцији за привредне регистре, Закон о порезу на доходак грађана и Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање) у односу на ЗПППА за који, претпостављамо да сматра „обичним“ у односу на наведене законе, не постоји никаква несагласност будући да наведени прописи имају различит предмет уређивања.

Наиме, сходно члану 1. став 1. ЗПППА уређује се поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује, права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји. Према томе, ЗПППА на општи начин уређује сва питања која су везана за поступак регистрације пореских обвезника, сходно томе и све забране и ограничења која су повезана са овом регистрацијом, и ниједан други закон у овом погледу не представља „системски“ закон у односу на ЗПППА, те у погледу ових питања ЗПППА је „системски“ закон у односу на све остале законе. Однос ЗПППА према другим законима изричито је уређен чланом 3. ЗПППА, како се у наставку додатно образлаже.

У вези са наведеним, одредбама члана 3. ст. 1. и 2. ЗПППА прописано је да ако је другим законом питање из области коју уређује ЗПППА уређено на другачији начин, примењују се одредбе ЗПППА. Ако ЗПППА није другачије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона који уређује инспекцијски надзор. У конкретном случају, ако је другим законом (што између осталог, значи и законом који уређује општи управни поступак) на другачији начин уређено питање из области примене која је уређена ЗПППА (што значи и када се ради о регистрацији пореских обвезника, односно о додељивању и привременом одузимању ПИБ у пореском поступку) примењиваће се одредбе ЗПППА. Супсидијарна примена Закона о општем управном поступку, односно Закона о инспекцијском надзору прописана је само на случајеве које ЗПППА није уредио.

У погледу навода иницијативе који се односе на несразмерност ограничења у вези са доделом, односно одузимањем ПИБ и циља који се жели постићи одредбама члана 26. став 2. тачка 4) ЗПППА, истичемо да у овом погледу не постоји никаква несразмера. Наиме, овом одредбом се ограничава право на доделу ПИБ оним лицима која не испуњавају обавезе које имају у својству пореских обвезника на прописан начин, односно уколико лица у којима они имају значајно учешће (преко 5%) поступају на овај начин. Како смо објаснили у делу IV овог мишљења имовинске последице оваквог понашања по јавне приходе могу

бити изузетно значајне, односно по вредности могу значајно превазићи вредност целокупне имовине лица на које се односе, односно имовине пореских обвезника и њихових оснивача и чланова.

С тим у вези посебно истичемо да лица која су оснивачи, односно чланови привредног друштва, под условима које прописује члан 31. ЗПППА могу бити одговорна за испуњење пореских обавеза лица чији су оснивачи или чланови (секундарна пореска обавеза), што је такође детаљно објашњено у делу IV овог мишљења. Поред наведеног, битно је имати у виду и да се наведена мера примењује до отклањања сметњи које су проузроковале забрану доделе ПИБ, односно привременог одузимања ПИБ. У складу са наведеним, према нашем мишљењу наведена мера није несразмерна у односу на циљ због кога се предузима и то у погледу лица на које се односи (лице које не поштује пореске прописе и лице које има значајно учешће у пореском обвезнику које не поштује пореске прописе), интензитета (привремено одузимање ПИБ, односно забрана доделе ПИБ) и дужине трајања (до отклањања сметњи које су проузроковале примену мере).

Додатно, требало би имати у виду да се применом наведене мере савесни порески обвезници штите од могућности настанка штете услед понашања других пореских обвезника који своје пореске обавезе не испуњавају савесно и по основу тога могу стећи неоправдане предности на тржишту или проузроковати непосредну штету другим пореским обвезницима радњама које нису у складу са пореским прописима а које могу бити од утицаја и на правилно испуњавање пореских обавеза других пореских обвезника.

VI

У циљу остваривања фискалне политике, која је у функцији одређене економске и социјалне политике, као и остваривања циљева због којих се ЗПППА доноси, законодавац је дефинисао наведену забрану на начин на који има у виду све особености пореског поступка и важност коју има како би се наплата пореза учинила ефикаснијом, а без нарушавања основних начела вођења управног поступка.

Даље, Устав (чл. 21. и 22.) прописује да су пред Уставом и законом сви грађани једнаки. Сви грађани су једнаки у правима и дужностима и имају једнаку заштиту пред државним и другим органима без обзира на расу, пол, рођење, језик, националну припадност, вероисповест, политичко или друго уверење, образовање, социјално порекло, имовно стање или које лично својство. Задатак државе је да мерама развојне, економске и социјалне политике, под једнаким условима, подстиче повећање економског и социјалног благостања грађана, а обавеза плаћања пореза и других дажбина утврђује се према економској моћи обвезника. Систем и политика пореза детерминисани су економском и социјалном политиком, те с тога и уставни принцип о једнакости не подразумева апсолутну једнакост (чиме би економска политика земље била лишена сваког смисла), већ равноправност свих физичких и правних лица која су у истој правној ситуацији.

Одредбом члана 58. став 4. Устава прописано је да је одузимање или ограничење имовине ради наплате пореза и других дажбина или казни, дозвољено само у складу са законом.

Одредбом члана 91. став 2. Устава прописано је да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа и заснива се на економској моћи обвезника.

Када се пође од тога да није спорно да је сврха доношења ЗПППА садржана у потреби дефинисања посебног поступка којим ће се обезбедити услови за стварање ефикасног правног оквира за утврђивање, наплату (редовну и принудну) и контролу пореза, онда не би могло да буде спорно ни то да је овако прописана забрана, управо у функцији остваривања тог циља.

У том смислу, полазећи од уставног овлашћења да у оквиру надлежности Републике Србије уређује и обезбеђује финансирање остваривања права и дужности Републике Србије, законодавац је слободан у избору и дефинисању одговарајућих елемената тог система, подразумевајући ту и наведену забрану.

При томе, уставноправно посматрано, законодавац у дефинисању мера фискалне политике, није лимитиран ни у квалитативном ни у квантитативном смислу. Законодавац је увек дужан да се стара о томе да законодавним решењима не чини повреде уставних начела и других одговарајућих уставних одредаба, односно уставног система у целини. Ствар је оцене сврсисходности и целисходности на који начин ће се прописати одговарајуће забране у пореском поступку, имајући у виду да се у крајњој мери оне и дефинишу на одговарајући начин у циљу извршавања уставне обавезе плаћања пореза.

У том смислу, општи интерес за благовремено плаћање пореза, као услов за остваривање права и дужности Републике, свакако оправдава увођење наведених забрана.

С обзиром на све наведено у овом мишљењу, Влада предлаже да Уставни суд одлуком одбије иницијативе за оцену уставности члана 26. став 2. тачка 4), члана 26. став 8. и члана 29. ст. 9. и 10. ЗПППА са одредбама члана 3, члана 4. став 1, члана 32, члана 58, члана 83. и члана 194. Устава и члана 1. Протокола број 1 уз Европску конвенцију о људским правима, будући да су иницијативе неосноване, што произлази из свега изнетог.

ПРЕДСЕДНИК



Милош Вучевић

4100324.026/2