

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
ВЛАДА
05 Број: 010-5197/2021
4. јун 2021. године
Београд

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
НАРОДНА СКУПШТИНА
БЕОГРАД

ПРИМЉЕНО: 04.06.2021

Орг. јед.	Број	Прилог	Вредност
03	011-643	21-1	

НАРОДНОЈ СКУПШТИНИ

БЕОГРАД

Влада је, ради давања мишљења Народној скупштини, размотрила иницијативу за покретање поступка за оцену уставности члана 29. став 9. 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 и 144/20 – у даљем тексту: ЗПППА), коју је поднео адвокат Томислав Шуњка из Новог Сада, коју је Уставни суд доставио Народној скупштини писмом ПУз-126/2020 од 7. априла 2021. године, а Народна скупштина Влади писмом 03 Број: 011-643/21 од 12. априла 2021. године.

Влада даје следеће

МИШЉЕЊЕ

I

Адвокат Томислав Шуњка из Новог Сада у својој иницијативи за покретање поступка за оцењивање уставности и законитости ЗПППА указује да је спорна одредба члана 29. став 9. ЗПППА јер ЗПППА није утврђен прецизан и конкретан временски период у ком важи ограничење које је успостављено спорном одредбом тог закона.

Наиме, спорном одредбом је прописано да 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 овим законом, 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.

Спорном одредбом ЗПППА се на непрецизан начин прописује почетак и укупно трајање овако успостављеног ограничења јер предметна одредба не садржи конкретан моменат за који се везује почетак и завршетак овог ограничења.

Подносилац иницијативе даље сматра да:

- ниједном одредбом ЗПППА није прецизно прописано до ког момента нити у ком року од наступања одређене правно релевантне чињенице Пореска управа мора донети одлуку која представља обавештење, затим у ком року то обавештење мора доставити Агенцији за привредне регистре да ће се вршити пореска контрола или предузимати радње Пореске полиције, нити у ком року ће донети односно доставити обавештење да је пореска контрола завршена или да су окончане радње Пореске полиције. Ниједним чланом ЗПППА се не регулише који моменат представља почетак пореске контроле и радњи Пореске полиције, нити који моменат представља завршетак пореске контроле и радњи Пореске полиције. Имајући у виду да Пореска полиција предузима радње на откривању пореских кривичних дела, рок за предузимање радњи се може везати једино за апсолутну застарелост за одређено пореско кривично дело;

- ЗПППА није одређено да ли предметно обавештење Пореске управе или Пореске полиције Агенцији за привредне регистре има карактер пореског акта, пореско управног или управног акта. Требало би против истог да постоји могућност изјављивања правног средства, а након другостепеног поступка и ефикасна судска контрола управе;

- се из одредби ЗПППА не може закључити у ком тачно моменту престаје надлежност Пореске управе за вршење пореске контроле, а почиње надлежност Пореске полиције да предузима радње на откривању пореских кривичних дела. Нејасно је да ли Пореска полиција може предузимати радње на откривању пореских кривичних дела у исто време док траје пореска контрола Пореске управе;

- ЗПППА није одређен моменат када почињу радње Пореске полиције на откривању пореских кривичних дела – да ли је то доношењем одређене одлуке или даном предузимања одређене радње од стране Пореске полиције према пореском обвезнику. ЗПППА није прописана јасна граница надлежности између Пореске полиције и јавног тужилаштва у случају да Пореска полиција утврди да постоје основи сумње да је извршено одређено пореско кривично дело, односно није регулисано у ком тачно моменту Пореска полиција престаје са предузимањем својих радњи и прослеђује своја сазнања јавном тужилаштву ради предузимања радњи из своје надлежности – да ли је то извештавањем јавног тужилаштва о својим сазнањима, подношење кривичне пријаве јавном тужилаштву или неки други моменат.

II

Пре свега, указујемо да је одредбама члана 29. ст. 9-11. ЗПППА прописано следеће:

„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 овим законом, 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.”

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, указујемо да нема основа за оцену уставности и законитости одредбе члана 29. став 9. ЗПППА, за коју је покренута иницијатива од стране подносиоца.

Наиме, 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, 9/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19 и 149/20), 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 Републике Србије („Службени гласник РС”, број 98/06 – у даљем тексту: Устав), 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, регистровања статусних промена и вршења промене података који се односе на оснивача, односно члана, назив, седиште, улог и облик организовања, вршења прекида или других промена података у вези обављања делатности предузетника, у одређеном периоду ближе описаним одредбом члана 29. став 9. ЗПППА, законодавац је упућен на то да наведену забрану, између осталог, дефинише тако да се смањи број великих злоупотреба у циљу избегавања плаћања дугованог пореза.

Сврха доношења наведене одредбе члана 29. став 9. ЗПППА састоји се у онемогућавању вршења одређених радњи од стране привредних субјеката који се налазе у поступку пореске контроле, а које би за циљ имале избегавање плаћања пореских обавеза.

Наиме, пре прописивања предметне одредбе, Пореска управа је у поступцима контроле пореских обвезника (у одређеном 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 са територије Републике Србије ван АПКИМ на територију АПКИМ, вршили статусне промене, а све у циљу избегавања плаћања пореских обавеза, као и недоступности пореског обвезника у погледу спровођења поступка пореске контроле.

С тим у вези, указујемо да су оваквим поступањем привредни субјекти успевали да онемогуће вршење пореске контроле и утврђивање, контролу и наплату јавних прихода по тим основама.

Са друге стране, важност прописивања наведене одредбе огледа се и у томе што је уочено да код одређеног броја физичких лица долази до масовног преузимања удела у правним лицима која имају доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода, а притом су та лица те радње вршила са очигледном намером и уз новчану надоканду, чиме су у поступцима пореске контроле онемогућавали утврђивање и наплату пореских обавеза.

Примера ради, наводимо физичко лице Р.Ф. које је до пуне примене предметне одредбе, преузео власништво над преко 500 привредних субјеката који су били предмет пореске контроле надлежних пореских органа и који нису редовно измиривали своје пореске обавезе. Управо прописивањем одредбе члана 29. став 9. ЗПППА спречена је таква пракса у поступању привредних субјеката.

У погледу навода подносиоца иницијативе да није утврђен прецизан и конкретан временски период у коме важи ограничење успостављено одредбом члана 29. став 9. 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 принципијелним 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, 95/18 и 86/19) прописано да руководиоца 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 одредби произлази да је прописан 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) Агенцији за привредне регистре обавештење да је пореска контрола завршена.

У вези поступања Пореске полиције, а водећи рачуна да је у оквиру Пореске управе Сектор пореске полиције надлежан за откривање пореских кривичних дела и њихових извршилаца, то у предистражном поступку поступа као орган унутрашњих послова. Овлашћења Пореске полиције прописана су ЗПППА и Закоником о кривичном поступку („Службени гласник РС”, бр. 72/11, 101/11, 121/12, 32/13, 45/13, 55/14, 35/19 и 27/21 – УС), који на јасан и прецизан начин прописују 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.

Такође, напомињемо да је одредбом члана 2. став 1. тач. 1) и 2) Правилника прописано да Централа 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.

У складу са одредбом члана 4. Правилника, Сектор пореске полиције је израдио посебно Упутство о активирању/брисању привременог ограничења права привредног субјекта у Агенцији према члану 29. став 9. ЗПППА, чиме је омогућено аутоматско електронско слање обавештења Агенцији да су започете провере, односно да су окончане.

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 нужно 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) аутоматски успоставља, односно укида ограничење права привредног субјекта.

С тим у вези, а у погледу навода подносиоца иницијативе, да није јасан карактер обавештења које се доставља Агенцији, односно да ли је то порескоуправни или управни акт, истичемо да се привремено ограничење права привредних субјекта успоставља на основу закона - одредбама члана 29. став 9. ЗПППА (дакле у складу са одредбом члана 58. став 4. Устава којом је прописано да је одузимање или ограничење имовине ради наплате пореза и других дажбина или казни, дозвољено само у складу са законом), при чему се Агенцији, као што смо већ рекли, обавештава 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.

У погледу навода подносиоца иницијативе да се из одредби ЗПППА не може закључити у ком тачно тренутку престаје надлежност Пореске управе у предузимању пореске контроле, а почиње надлежност Пореске полиције да предузима радње на откривању пореских кривичних дела, указујемо да су облици сарадње и координација у случају заједничког поступања наведених унутрашњих организационих јединица Пореске управе регулисани одредбама чл. 136. и 137. ЗПППА, као и Инструкцијом о координацији послова пореске контроле и радњи у циљу откривања пореских кривичних дела.

Наиме, у Сектору за контролу, поред осталог, врши се планирање, организовање и координирање пореске контроле законитости и правилности испуњавања пореских обавеза од стране пореских обвезника. Пореска контрола је поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, као и поступак провере тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника који врши Пореска управа у складу са ЗПППА.

Сектор пореске полиције, са друге стране, поред осталог, обавља послове који се односе на откривање пореских кривичних дела и њихових извршилаца, поступа у предистражном поступку, предузима мере и радње на откривању и спречавању појавних облика организованог вршења кривичних дела у области финансијског и привредног пословања.

Такође, у погледу навода подносиоца иницијативе да се не може утврдити граница надлежности између Пореске полиције и јавног тужилаштва, истичемо да је Законом о кривичном поступку јасно и разграничено прописана надлежност Пореске полиције која поступа у предистражном поступку и јавног тужиоца који руководи предистражним поступком. Пореска полиција је дужна да јавног тужиоца обавести о свакој радњи предузетој у циљу откривања кривичног дела или проналажења осумњиченог и дужна је да поступи по сваком захтеву јавног тужиоца.

Следом наведеног, од самог почетка предузимања радњи Пореске полиције на откривању пореских кривичних дела, јавни тужилац је упознат о успостављању привременог ограничења права привредног субјекта и по окончању радњи Пореске полиције (подношењем кривичне пријаве надлежном тужилаштву или подношењем извештаја), успостављено ограничење права се аутоматски истог дана укида слањем обавештења Агенцији и не могу остати на снази када Пореска полиција престане са предузимањем мера из своје надлежности.

Узимајући у обзир наведено, као и када се пође од тога да није спорно да је сврха доношења ЗПППА садржана у увођењу фискалног инструмента којим ће се створити услови за стварање правног оквира за утврђивање, наплату (редовну и принудну) и контролу пореза, онда не би требало да буде спорно ни то да је овако прописана забрана, управо у функцији остваривања тог циља.

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 је далеко испред интереса одређеног привредног субјекта.

III

С обзиром на наведено, Влада сматра да нема ни формалног ни суштинског основа да се доводи у питање уставност и законитост одредбе члана 29. став 9. ЗППА, те да иницијатива за оцену уставности поменуте одредбе не треба прихватити.

ПРЕДСЕДНИК



Ана Брнабић

4100321.005/4