GORDANA ILIĆ-POPOV\*

**PORESKI ASPEKT UNAKRSNE PROVERE UVEĆANJA IMOVINE FIZIČKOG LICA U SRPSKOM PRAVNOM SISTEMU**

*U radu se analizira da li se Zakonom o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu, koji je počeo da se primenjuje u Republici Srbiji marta 2021. godine, utvrđuje poreklo imovine fizičkog lica (na šta upućuje njegov naziv) ili se utvrđuje razlika između uvećanja vrednosti njegove imovine i prijavljenih prihoda. Poseban porez pogađa razliku između zbira uvećanja imovine i izdataka za privatne potrebe fizičkog lica, s jedne strane, i prijavljenih prihoda koji su uvećani za iznos prihoda koji ne podležu oporezivanju u Republici Srbiji, besteretno stečene imovine (pokloni, nasledstva), imovine stečene zaduživanjem, odnosno imovine stečene na drugi zakonit način, s druge strane. Ukazano je na određene nepreciznosti kod određivanja obuhvata prijavljenih prihoda. Uvođenje novog poreza (i to neporeskim zakonom), dok je istovremeno na pravnoj snazi zakonska odredba o unakrsnoj proceni osnovice poreza na dohodak stvorilo je dvojni poreski režim, koji izaziva diskriminaciju i narušava ustavni princip jedinstva pravnog poretka.*

Ključne reči: *neprijavljeni dohodak. ‒ poreklo imovine. ‒ poseban porez na uvećanje imovine .‒ unakrsna procena osnovice poreza na dohodak. ‒ uvećanje imovine*.

UVODNE NAPOMENE

Legitimno je da fizičko lice uvećava svoju imovinu, ali sa stanovišta vladavine prava važno je da li je do njenog uvećanja došlo na zakonit način (radom, štednjom, investicijama, kupovinom akcija ili obveznica, lutrijskim dobitkom, nasledstvom, poklonom, zaduživanjem i dr.) ili nezakonit način (korupcijom, primanjem mita, kradjom, nelegalnom delatnošću i dr.). U Srbiji je, sa ciljem preispitivanja „izvora“ sticanja imovine, odnosno da li uvećanje imovine odgovara dohotku koji je lice prijavilo Poreskoj upravi, donet Zakon o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu (u daljem tekstu: Zakon),[[1]](#footnote-1) koji je počeo da se primenjuje sredinom marta 2021. godine. Imovina obuhvata: nepokretnosti (stan, kuća, poslovna zgrada i prostorije, garaža, zemljište i dr.), finansijske instrumente, udele u pravnom licu, opremu za obavljanje samostalne delatnosti, motorna vozila, plovne objekte i vazduhoplove, štedne uloge, gotov novac i druga imovinska prava u Srbiji i inostranstvu.[[2]](#footnote-2) Smatramo da naziv Zakona nije jezički dovoljno precizan jer se iz njega ne može zaključiti šta će se posebnim porezom oporezovati.[[3]](#footnote-3) Zakonodavac je verovatno hteo da bude koncizan i da ne preoptereti naziv pošto je intencija da se porez plaća na uvećanje imovine za koju fizičko lice ne može da dokaže da ju je steklo na zakonit način. Zaključujemo da je zakonodavac izbegao korišćenje termina „nezakonito stečena imovina“ da se ne bi svako uvećanje imovine fizičkog lica identifikovalo sa imovinom koja je nastala kao posledica izvršenja nekog krivičnog dela.[[4]](#footnote-4) Sa ciljem efikasnije primene Zakona, doneta je Uredba o načinu i postupku utvrđivanja vrednosti imovine i prihoda fizičkog lica i izdataka za privatne potrebe fizičkog lica (u daljem tekstu: Uredba).[[5]](#footnote-5)

DILEME U VEZI SA ODREĐIVANJEM PREDMETA ZAKONA

Naziv Zakona, s jedne strane, i određivanje predmeta Zakona u čl. 1,[[6]](#footnote-6) s druge strane, stvaraju nedoumicu da li se tim Zakonom utvrđuje poreklo imovine fizičkog lica ili se utvrđuje razlika između uvećanja vrednosti njegove imovine i prijavljenog prihoda. Naime, Poreska uprava, odnosno posebna organizaciona jedinica koja se formira(la)[[7]](#footnote-7) za sprovođenje postupka utvrđivanja imovine i posebnog poreza i njegove naplate (u daljem tekstu: Jedinica Poreske uprave) treba da dokazuje da uvećanje imovine fizičkog lica ne odgovara prijavljenim prihodima, odnosno da je verovatno (to jest, da „učini verovatnim“) da postoji pozitivna razlika (koja prelazi zakonom predviđeni iznos) između uvećanja imovine i prijavljenih prihoda. Jedinica Poreske uprave snosi, prema tome, teret dokazivanja činjenica na kojima zasniva postojanje poreske obaveze.[[8]](#footnote-8) Smatramo da je zakonodavac svesno koristio termin „imovina“, a ne „neprijavljeni prihod“, sa ciljem da pokuša da izbegne ispitivanje ustavnosti odredbe o posebnom porezu[[9]](#footnote-9) kojim treba da budu pogođeni (neprijavljeni) prihodi koje je fizičko lice steklo pre nego što je Zakon stupio na snagu.[[10]](#footnote-10)

Fizičko lice treba da dokaže da je imovinu, u delu u kojem njeno uvećanje ne odgovara prijavljenim prihodima, steklo na zakonit način.[[11]](#footnote-11) Ukoliko lice ne poseduje odgovarajuće dokaze, postaje obveznik posebnog poreza. Zaključujemo da nije reč o jednokratnom porezu, već da isto fizičko lice može više puta da bude poreski obveznik. Naime, Jedinica Poreske uprave može po službenoj dužnosti da podvrgne kontroli utvrđivanje imovine fizičkog lica i njeno uvećanje uvek kad oceni da postoji rizik, koji se ogleda u značajnom disbalansu između luksuznog načina života fizičkog lica i prijavljenih prihoda koji ne bi mogli da mu omoguće takav način života. Pod „lupom“ Zakona su, dakle, fizička lica koja svojim stilom života mogu da izazovu sumnju da njihovi prihodi ne odgovaraju onima koje su prijavili Poreskoj upravi.

U postupku utvrđivanja porekla imovine i posebnog poreza prijavljeni prihodi se utvrđuju za svaku kalendarsku godinu koja je predmet kontrole, odnosno za kontrolisani period u kalendarskoj godini koja je predmet kontrole.[[12]](#footnote-12) U čl. 2, tač. 2) Zakona navodi se da su „prijavljeni prihodi … prihodi fizičkog lica koji su prijavljeni nadležnom poreskom organu.“ Otuda se nameće pitanje da li oni podrazumevaju jedino one prihode koje je fizičko lice imalo obavezu samo da prijavi,[[13]](#footnote-13) ili uključuju i prihode kod kojih takvu obavezu ima poreski platac ‒ isplatilac, odnosno prihode koji se oporezuju po odbitku (zarade, dobici od igara na sreću, prihodi od osiguranja lica, prihodi sportista i sportskih stručnjaka, a u slučajevima kada je isplatilac prihoda pravno lice ili preduzetnik ‒ prihodi od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine, prihodi od kapitala, prihodi od nepokretnosti, prihodi od davanja u zakup pokretnih stvari).[[14]](#footnote-14) Zaključujemo da prijavljeni prihodi treba da obuhvate i jedne i druge prihode pošto zakonodavac koristi formulaciju „koji su prijavljeni nadležnom poreskom organu“, a ne „koje je prijavilo fizičko lice“. Smatramo da bi prijavljeni prihodi trebalo da obuhvate i one prihode koji ne ulaze u osnovicu godišnjeg poreza na dohodak građana (prihodi od kapitala, kapitalni dobici, prihodi od osiguranja lica, dobici od klasičnih igara na sreću)[[15]](#footnote-15) jer su oni podvrgnuti cedularnom oporezivanju (otuda i prijavljeni Poreskoj upravi), bilo da se oporezuju po rešenju Poreske uprave ili po odbitku.[[16]](#footnote-16) Iznos tih prihoda se utvrđuje na osnovu podataka kojima raspolaže Poreska uprava iz pojedinačnih poreskih prijava za porez po odbitku ili poreskih prijava na osnovu kojih je doneto rešenje o utvrđivanju poreza. Uostalom, Uredbom je predviđeno da prijavljeni prihodi predstavljaju „zbir prihoda fizičkog lica u kontrolisanom periodu u kalendarskoj godini koji se oporezuju porezom na dohodak građana u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak građana“.[[17]](#footnote-17) Ako je zakonodavac hteo da iz kategorije prijavljenih prihoda isključi prihode koji ne ulaze u osnovicu godišnjeg poreza na dohodak građana, onda je formulacija trebalo da glasi: „... koji se oporezuju *godišnjim* porezom na dohodak građana u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak građana.“ Da bi se izbeglo duplo oporezivanje, prijavljeni prihodi moraju da se umanje za plaćene cedularne poreze (i za iznos godišnjeg poreza na dohodak, ukoliko ga je lice platilo) i doprinose za obavezno socijalno osiguranje.

Iako se, da ponovimo, u Zakonu ne koristi termin „nezakonito stečena imovina“, u pojedinim njegovim odredbama (na primer, odredbi o teretu dokazivanja na strani fizičkog lica i dr.) se pominje zakonitost sticanja imovine. Treba praviti razliku da li je fizičko lice neprijavljivanjem prihoda učinilo nezakonitu poresku evaziju i, posledično, bilo izvršilac poreskog krivičnog dela (poreske utaje i dr.), ili je osnov sticanja prihoda bio protivan zakonu. Moguće je, naime, da lice stekne prihod na zakonit način i njime uveća svoju ekonomsku snagu, ali ga ne prijavi za oporezivanje. Moguće je, međutim, i obrnuto: da prihod bude stečen na nezakonit način (na primer, korupcijom), a da ga lice „opere“[[18]](#footnote-18) (na primer, uloži ga u neki preduzetnički poduhvat, iz kojeg ostvari dobit), a zatim ga prijavi nadležnom poreskom organu i plati porez.

Zaključujemo da su Zakonom htela da se urede dva povezana, ali ipak različita pitanja. S jedne strane, cilj je da se utvrdi da li postoji nezakonita poreska evazija, to jest da li je fizičko lice uredno prijavilo Poreskoj upravi sve prihode koji su doveli do uvećanja njegove imovine. S druge strane, cilj je da se utvrdi da li je fizičko lice steklo prihode na način koji je suprotan zakonu, odnosno da li postoji osnov da se protiv njega pokrene krivični postupak. Iako naziv Zakona prevashodno upućuje na drugi cilj, mišljenja smo da su njegove odredbe više usmerene na prvi cilj. Otuda smatramo da nije jasno određena svrha novog Zakona, posebno imajući u vidu da se prvi cilj već godinama može ostvariti unakrsnom procenom osnovice poreza na dohodak građana,[[19]](#footnote-19) o čemu će kasnije biti više reči.

DVE FAZE POSTUPKA UTVRĐIVANJA UVEĆANJA IMOVINE

U prvoj fazi postupka, označenoj kao prethodan postupak, Jedinica Poreske uprave utvrđuje uvećanje imovine na osnovu podataka kojima sama raspolaže (u svom poreskom računovodstvu), ali i podataka koje prikupi od drugih organa i organizacija, pravnih i fizičkih lica, i zatim sve te podatke upoređuje sa prijavljenim prihodima u određenom periodu.[[20]](#footnote-20) Ona ima vrlo široka ovlašćenja u pogledu saznavanja i pribavljanja podataka o nepokretnostima i pokretnim stvarima koje poseduje fizičko lice, njegovim štednim ulozima, novčanim sredstvima na dinarskim i deviznim računima kod poslovnih banaka, hartijama od vrednosti i dr. Smatramo da ovde dolazi do posebnog izražaja primena instituta poreskopravne pomoći[[21]](#footnote-21) i saradnje između Poreske uprave i drugih državnih organa i subjekata privatnog prava jer su svi državni organi i organizacije, organi autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave, imaoci javnih ovlašćenja, fizička i pravna lica dužni da Jedinici Poreske uprave na njen zahtev dostave tražene podatke, kako bi postupak utvrđivanja imovine i posebnog poreza mogao efikasno da se sprovede.[[22]](#footnote-22)

Jedinica Poreske uprave ne sme, međutim, da zloupotrebljava podatke[[23]](#footnote-23) do kojih je došla u pomenutom postupku (na primer, ne sme da ih objavi u medijima ni da ih javno dovede u vezu sa konkretnim licem itd.). Ti podaci se smatraju tajnim[[24]](#footnote-24) i svako njihovo neovlašćeno otkrivanje povlači za sobom određenu sankciju.[[25]](#footnote-25),[[26]](#footnote-26) Fizičkim licima, čak i u situaciji kada su izbegli plaćanje poreza kršeći zakon ili su nezakonito stekli prihod, mora da bude obezbeđena sigurnost da će se njihovi podaci koristiti samo za potrebe utvrđivanja imovine i posebnog poreza.

Lica čija imovina podleže proveri utvrđuju se na osnovu analize rizika.[[27]](#footnote-27) Analiza rizika podrazumeva da je Jedinica Poreske uprave u prethodnom postupku učinila verovatnim da u najviše tri uzastopne kalendarske godine u kojima fizičko lice ima uvećanje imovine postoji razlika između uvećanja imovine i prijavljenih prihoda koja je veća od 150.000 evra u dinarskoj protivvrednosti po srednjem kursu Narodne banke Srbije.[[28]](#footnote-28) Međutim, u dilemi smo na koji način će Jedinica Poreske uprave moći da utvrdi uvećanje imovine, kada je poznato da u Srbiji prethodnih godina nije vođena evidencija o imovini pojedinaca koji, prema očiglednim spoljnim indicijama načina života koji vode, treba da budu predmet kontrole prema novom Zakonu.

Ako Jedinica Poreske uprave pomenutu razliku „učini verovatnom“ u prethodnom postupku, započinje druga faza postupka, to jest postupak kontrole. Fizičko lice ima pravo – ali ne i zakonsku obavezu – da učestvuje u postupku kontrole, što mu pruža mogućnost da u samom postupku iznosi dokaze da je određenu imovinu stekao na zakonit način (na primer, da je jahtu kupio iz sredstava kredita, koji je uzeo kod poslovne banke[[29]](#footnote-29)). Zbog toga je u interesu fizičkog lica da iskoristi to svoje pravo. Međutim, ukoliko fizičko lice ne želi da učestvuje u postupku kontrole, to neće uticati na dalji postupak, odnosno neće doći do njegovog odlaganja.[[30]](#footnote-30) Ali, može da se dogodi da je lice bilo opravdano sprečeno da učestvuje u postupku kontrole (na primer, zbog bolesti, dužeg odsustvovanja iz zemlje i dr.). Pošto je odredbom čl. 18, st. 1 Zakona o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu predviđeno da se ZPPPA primenjuje samo ako Zakonom (o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu) nije drukčije određeno, a u ovom slučaju jeste drukčije određeno, to jest jasno je predviđeno da „neučestvovanje fizičkog lica u postupku kontrole ne odlaže dalje vođenje postupka“, zaključujemo da Jedinica Poreske uprave nadležna za sprovođenje tog postupka ne bi uvažila opravdan (i dokumentovan) razlog koji je fizičko lice onemogućio da uzme učešće u postupku kontrole. Pošto se proverava (lična) imovina fizičkog lica i njegovi prihodi, izvesno je da u postupku ne može umesto njega da učestvuje (poreski) punomoćnik.

Postupak kontrole se okončava donošenjem rešenja o utvrđivanju posebnog poreza, ukoliko se utvrdi da postoji uvećanje imovine fizičkog lica koje, prema Zakonu, podleže tom porezu. Fizičko lice može da izjavi žalbu drugostepenom organu ‒ Ministarstvu finansija. Žalba protiv rešenja o posebnom porezu ima suspenzivno dejstvo, odnosno odlaže izvršenje rešenja.[[31]](#footnote-31),[[32]](#footnote-32) Imajući u vidu cilj Zakona, ne deluje očekivano takvo odstupanje od opšteg pravila, prema kojem žalba u poreskom postupku nema suspenzivno dejstvo jer mogućnost da se odloži izvršenje rešenja prolongira i otežava naplatu posebnog poreza.[[33]](#footnote-33) Rešenje Ministarstva finansija je konačno u upravnom postupku i protiv njega fizičko lice može da pokrene upravni spor.[[34]](#footnote-34)

S obzirom na to da Zakon isključuje primenu odredbi o zastarelosti prava na utvrđivanje i naplatu poreza iz čl. 114[[35]](#footnote-35) i 114ž[[36]](#footnote-36) ZPPPA, a da istovremeno ne predviđa drugi rok zastarelosti,[[37]](#footnote-37) zaključujemo da pravo na utvrđivanje i naplatu posebnog poreza ne zastareva, odnosno da poseban porez na uvećanje imovine fizičkog lica može da se utvrdi i naplati iako je protekao apsolutni rok zastarelosti od 10 godina. Međutim, takvo rešenje dovodi u pitanje ustavnost Zakona jer je njime omogućeno da se Zakon praktično neograničeno dugo retroaktivno primenjuje.

OSNOVICA POSEBNOG POREZA

Predmet oporezivanja kod posebnog poreza je „imovina na koju se utvrđuje poseban porez”, koja predstavlja razliku između (a) zbira uvećanja imovine[[38]](#footnote-38),[[39]](#footnote-39) i izdataka za privatne potrebe fizičkog lica i (b) prijavljenih prihoda koji su uvećani za iznos prihoda koji ne podležu oporezivanju u Republici Srbiji[[40]](#footnote-40), besteretno stečene imovine (pokloni, nasledstva), imovine stečene zaduživanjem ili na drugi zakonit način.[[41]](#footnote-41) Uvećana vrednost imovine predstavlja pozitivnu razliku između vrednosti imovine fizičkog lica na kraju u odnosu na početak kontrolisanog perioda u kalendarskoj godini.[[42]](#footnote-42) Ukoliko ta razlika bude veća od 150.000 evra u posmatranom periodu od tri godine, fizičko lice postaje obveznik posebnog poreza. U finansijskoj literaturi poznata je teorija čistog prinosa, prema kojoj dohodak predstavlja zbir troškova lične potrošnje jednog lica i razlike u vrednosti njegove neto imovine u datom vremenskom periodu.[[43]](#footnote-43) Otuda dohodak predstavlja ostvareni prinos koji treba da obuhvati prihode (iz svih izvora) koje je fizičko lice ostvarilo u određenom periodu.[[44]](#footnote-44) Izdaci za privatne potrebe fizičkog lica obuhvataju: iznos rate kredita, zajma ili pozajmice, lizing naknade koje je fizičko lice isplatilo, lične izdatke (namirnice, restorani, odeća, briga o deci, lično osiguranje, rekreacija, zabava i dr.), izdatke za domaćinstvo (zakup, komunalije, osiguranje, popravke i dr.), izdatke za motorna vozila, plovne objekte, vazduhoplove (otplata rata kredita, otplata lizing rata, osiguranje, obezbeđenje imovine, popravke i dr.), izdatke za zdravstvene potrebe (zdravstvene usluge, lekovi, zdravstveno osiguranje i dr.), ostale lične izdatke (odmori, putovanja, plaćanje školarine, plaćanje alimentacije, davanje sredstava u humanitarne svrhe, donacije i dr.), s tim što fizičko lice mora da dokumentuje svaki takav izdatak odgovarajućim dokazima.[[45]](#footnote-45) Zaključujemo da je lista izdataka fizičkog lica za privatne potrebe postavljena vrlo široko, sa ciljem da se izbegne nelegitimna poreska evazija, odnosno pokušaj fizičkog lica da izigra nameru zakonodavca tako što svesno ne uvećava svoju imovinu nego neprijavljene prihode koristi za luksuzan način života (skupa i česta putovanja i odmori na dalekim destinacijama, kupovina isključivo firmirane odeće i obuće, školovanje dece u privatnim školama i na elitnim stranim privatnim univerzitetima itd.).

Osnovica posebnog poreza je zbir revalorizovane vrednosti imovine za svaku kalendarsku godinu koja je bila predmet poreske kontrole. Revalorizovanje vrednosti imovine se vrši indeksom potrošačkih cena počev od poslednjeg dana kalendarske godine za koju je ta imovina utvrđena do dana donošenja rešenja o posebnom porezu. Na tako određenu poresku osnovicu primenjuje se proporcionalna poreska stopa od 75%, što ukazuje na konfiskatorni karakter posebnog poreza[[46]](#footnote-46) jer će fizičko lice koje ne može da dokaže da je na zakonit način steklo prihode koji su mu omogućili da uveća imovinu ostati posle oporezivanja bez pretežnog dela njene vrednosti.

IMOVINA PRIBAVLJENA KRIVIČNIM DELOM I POSEBAN POREZ

Ukoliko u postupku kontrole činjenice ukažu da postoje osnovi sumnje da je izvršeno krivično delo, Jedinica Poreske uprave ima obavezu da o tome obavesti Ministarstvo unutrašnjih poslova, Poresku policiju, Javno tužilaštvo i druge nadležne organe. Ako sud utvrdi da je imovina stečena krivičnim delom, licu se može oduzeti celokupna nezakonito pribavljena imovina. U situaciji kada je u krivičnom postupku pravnosnažnom presudom utvrđena imovinska korist pribavljena krivičnim delom, ali je plaćen poseban porez, sud će uračunati iznos plaćenog posebnog poreza u imovinsku korist pribavljenu krivičnim delom. Uračunavanje se takođe primenjuje i u postupcima oduzimanja imovine proistekle iz krivičnog dela.[[47]](#footnote-47) Nije, naime, cilj da se fizičko lice kazni zato što je uvećalo svoju imovinu, ako je prihode steklo na zakonit način i na njih platilo dospele poreze.

DVOJNI REŽIM: POREZ NA DRUGE PRIHODE vs. POSEBAN POREZ

ZPPPA, da ponovimo, sadrži odredbu o unakrsnoj proceni poreske osnovice, takođe zasnovanu na metodi uvećanja vrednosti imovine. Prema metodi unakrsne procene, osnovica poreza na dohodak građana se utvrđuje kao razlika između vrednosti imovine na kraju (31. decembar) i na početku (1. januar) kalendarske godine umanjena za iznos prijavljenog dohotka i za vrednost imovine koja je pribavljena sredstvima stečenim nasleđem, poklonom ili na drugi zakonit besteretan način, kao i za iznos prihoda koji podležu oporezivanju porezom na dohodak građana a koji ne ulaze u oporezivanje godišnjim porezom na dohodak građana.[[48]](#footnote-48) Poresku osnovicu čini neprijavljeni prihod, koji se oporezuje kao drugi prihod po poreskoj stopi od 20%,[[49]](#footnote-49) bez priznavanja normiranih troškova.[[50]](#footnote-50)

Međutim, iako već skoro dvadeset godina postoji zakonska odredba i podzakonski akti[[51]](#footnote-51) koji bliže i detaljnije uređuju unakrsnu procenu osnovice poreza na dohodak, nije postojala politička spremnost da se ona stvarno i primeni u praksi. Donošenje novog Zakona, uz istovremeno ostavljanje na pravnoj snazi odredbe ZPPPA o unakrsnoj proceni poreske osnovice dovelo je do paradoksalne situacije. „Neprijavljeni prihod“ iz ZPPPA i „imovina na koju se utvrđuje poseban porez“ iz Zakona o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu se gotovo potpuno podudaraju. Specifičnost se ogleda u tome što je Zakonom o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu uvedeno pravilo o najmanjem iznosu razlike između uvećanja imovine fizičkog lica i prijavljenih prihoda u najviše tri uzastopne kalendarske godine, koji opredeljuje rizik zbog kojeg će neko lice da se podvrgne kontroli.

Dakle, od marta 2021. godine u srpskom pravnom sistemu dva zakona uređuju slično pitanje, što dovodi do neprihvatljivog dvojnog poreskog režima. Neka fizička lica će biti podvrgnuta posebnom porezu po (konfiskatornoj) stopi od 75%, dok će dohodak nekih fizičkih lica biti podvrgnut unakrsnoj proceni i neprijavljeni prihod oporezovan po stopi od 20%. Štaviše, u slučajevima kada je razlika između uvećanja neto imovine fizičkog lica i prijavljenih prihoda manja od 150.000 evra, ukoliko se odredba o unakrsnoj proceni osnovice poreza na dohodak građana i ubuduće ne bude primenjivala neprijavljen prihod neće uopšte da bude oporezovan. Takav dualizam ukazuje na očiglednu diskriminaciju jer je u oba slučaja, nezavisno od visine iznosa, reč o fizičkim licima koja nisu prijavila sve svoje prihode.

ZAKLJUČAK

Formiranje posebne organizacione jedinice unutar Poreske uprave koja će sprovoditi Zakon o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu pokazuje da je država obezbedila organizacione uslove za njegovu primenu. Da li će, međutim, Zakon stvarno ostvariti svrhu koju je zakonodavac imao u vidu prilikom njegovog donošenja pokazaće vreme. Nije dovoljno da zakon bude donet nego i da njegova implementacija bude efikasna. Svedoci smo da zakonska odredba o unakrsnoj proceni osnovice poreza na dohodak građana, iako detaljno uređena podzakonskim aktom, nije bila primenjivana dve decenije. O nameri države da proverava zakonitost sticanja prihoda i obezbedi transparentnost imovinske situacije fizičkih lica čiji luksuzan način života ne odgovara prihodima koje su prijavili Poreskoj upravi i na koje plaćaju poreze, moći će da se sudi tek ukoliko se novi Zakon dosledno i jednako bude primenjivao na sva takva lica, nezavisno od toga da li se svrstavaju u tzv. političku, biznis, estradnu, sportsku ili neku drugu „elitu“. Ako je cilj države da stane na put nelegalnom sticanju prihoda i da sankcioniše nezakonito izbegavanje plaćanja poreza, svako fizičko lice, bez izuzetaka po diskrecionoj oceni, mora da plaća poreze koje duguje srpskom budžetu i da podnese dokaze odakle mu imovina koja ne odgovara njegovim prijavljenim prihodima. Ukoliko se Zakon bude selektivno primenjivao i ako bude povlašćenih pojedinaca, jasno je da će i ovaj Zakon ostati samo „mrtvo slovo na papiru“.

Dr. Gordana Ilić-Popov

Full professor, University of Belgrade Faculty of Law

TAX ASPECT OF CROSS-EXAMINATION OF PROPERTY INCREASE OF A NATURAL PERSON IN THE SERBIAN LEGAL SYSTEM

*Summary*

The author analyses whether the aim of the Law on Determining the Origin of Property and the Special Tax, which came into force in the Republic of Serbia in March 2021, is to determine the origin of a natural person’s property (as the name of the Law suggests) or difference between the increase in property and declared income. The special tax is levied on the difference between the sum of the increase of property and expenditures for personal needs of a natural person, on the one hand, and the declared income increased by income which is not subject to taxation in the Republic of Serbia, gifts, inheritances, property acquired by borrowing or by other lawful manner, on the other hand. The author points out certain inaccuracies in determining the scope of the declared income. The introduction of a new tax by a non-tax law, while a legal provision on cross-assessment of the income tax base still remains in the tax system lead to dual tax regime which causes discrimination in taxation and violates the constitutional principle of the unity of legal order.

***Keywords:*** *unreported income. ‒ origin of property. ‒ special tax on property increase. ‒ cross-checking of income. ‒ worth accretion.*

LITERATURA

Đokić M., „Suspenzivno dejstvo žalbe u poreskom upravnom postupku Republike Srbije“, *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, br. 1, Beograd, 2018.

Goode R., „Key Issues in the Reform of Personal Income Taxes“, *The Personal Income Tax. Phoenih from the Ashes?* (eds. Sijbren Cnossen, Richard M. Bird), Amsterdam, 1990.

Gruber J., *Public Finance and Public Policy*, Macmillan Learning, 2015.

Ilić-Popov G., „Krivično delo odavanja službene tajne u srpskom poreskom pravu“, *NBP – Nauka, bezbednost, policija / NBP ‒ Journal of Criminalistics and Law,* br. 2, Beograd, 2014.

Ilić-Popov G., „Podaci i informacije u poreskom postupku i pravna sigurnost u Republici Srbiji“, *Vladavina prava i pravna država u regionu* (ur. Goran Marković), Univerzitet u Istočnom Sarajevu Pravni fakultet, Istočno Sarajevo, 2014.

Ivanović Knežević J., „Žalba u poreskom postupku“, *Pravo – teorija i praksa*, br. 4-6, Beograd, 2013.

Jelić H., Bobinac K.M., „Rješavanje sporova iz područja poreznog prava na upravnim sudovima i njihov doprinos pravnoj sigurnosti“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, br. 2, Split, 2015.

Kostić S., „Predviđanje suspenzivnog dejstva žalbe u slučaju da je poreska obaveza utvrđena primenom načela fakticiteta“, *Identitetski preobražaj Srbije* (ur. Ivana Krstić, Svetislav Kostić), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 2021.

Levi M., Reuter P., „Money Laundering“, *Crime and Justice*, No. 1, 1997.

Murray Haig R., „The Concept of Income – Economic and Legal Aspects“, *The Federal Income Tax* (ed. Robert Murray Haig), Columbia University Press, New York, 1921.

Popović D., *Poresko* *pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 2020.

Simons H. C., *Personal Income Taxation. The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, The University of Chicago Press, Chicago, 1938.

1. \* Redovni profesor Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu, e-mail: [*gordana@ius.bg.ac.rs*](mailto:gordana@ius.bg.ac.rs)

   *Službeni glasnik RS*, br. 18/2020 i 18/2021. [↑](#footnote-ref-1)
2. čl. 11 Zakona. [↑](#footnote-ref-2)
3. Uobičajeno je da se u svim savremenim poreskim sistemima, uključujući i srpski, iz naziva poreza može zaključiti šta je predmet oporezivanja, to jest poreski objekat (na primer, porez na dohodak fizičkih lica, porez na dobit pravnih lica, porez na upotrebu motornih vozila, porez na držanje oružja, porez na premije neživotnog osiguranja, porez na poklon itd.). [↑](#footnote-ref-3)
4. Na imovinu koja je proistekla iz krivičnog dela (protiv imovine, protiv privrede, protiv službene dužnosti, protiv intelektualne svojine, organizovani kriminal, otmica i dr.) primenjuje se Zakon o oduzimanju imovine proistekle iz krivičnog dela, *Službeni glasnik RS*, br. 32/2013, 94/2016 i 35/2019. [↑](#footnote-ref-4)
5. *Službeni glasnik RS*, br. 18/2020 i 23/2021. [↑](#footnote-ref-5)
6. Čl. 1 Zakona (sa nadnaslovom Predmet zakona) glasi: „Ovim zakonom uređuju se uslovi, način i postupak pod kojima se utvrđuje imovina i uvećanje imovine fizičkog lica i poseban porez na uvećanje imovine za koju fizičko lice ne može da dokaže da je steklo na zakonit način, kao i organi nadležni za sprovođenje zakona.“ [↑](#footnote-ref-6)
7. čl. 7 Zakona. Posebna Jedinica Poreske uprave treba da, osim poreskih inspektora, uključi i predstavnike koje delegiraju drugi državni organi (Ministarstvo unutrašnjih poslova, Narodna banka Srbije, Uprava za sprečavanje pranja novca, Agencija za sprečavanje korupcije, Republički geodetski zavod, Agencija za privredne registre i Centralni registar, depo i kliring hartija od vrednosti). [↑](#footnote-ref-7)
8. čl. 51, st. 1, tač. 1) Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji – ZPPPA, *Službeni glasnik RS*, br. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 i 144/2020. [↑](#footnote-ref-8)
9. U postupku donošenja Zakona nije utvrđeno postojanje opšteg interesa da odredba o posebnom porezu ima retroaktivno dejstvo. V. čl. 197, st. 1‒2 Ustava Republike Srbije, *Službeni glasnik RS*, br. 98/2006. [↑](#footnote-ref-9)
10. Svojevremeno, Vlada Republike Srbije u svojstvu predlagača Zakona o jednokratnom porezu na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečene iskorišćavanjem posebnih pogodnosti (*Službeni glasnik RS*, br. 36/2001, *Službeni list SRJ*, br. 17/2002 ‒ odluka SUS i *Službeni glasnik RS*, br. 72/2011 ‒ odluka US) nije (svesno) dala predlog da se utvrdi postojanje opšteg interesa da odredbe tog zakona koje se odnose na oporezivanje ekstra imovine imaju povratno dejstvo (taj predlog je učinjen samo u odnosu na odredbe koje se odnose na oporezivanje ekstra dohotka), jer bi na taj način ceo zakon imao retroaktivno dejstvo, što je u suprotnosti sa Ustavom.

    „U postupku donošenja Zakona, Narodna skupština je utvrdila, u skladu sa [članom 121.](http://we2.cekos.com/ce/index.xhtml?&file=f47700&action=propis&path=04770001.html&domain=0&mark=false&searchType=1&regulationType=1&domain=0&myFavorites=false&groups=-%40--%40--%40--%40--%40-&anchor=c0121#c0121) stav 2. Ustava Republike Srbije, da postoji opšti interes da određene odredbe o oporezivanju ekstra dohotka stečenog u periodu između 1. januara 1989. godine i dana stupanja na snagu Zakona iskorišćavanjem posebnih pogodnosti dostupnih samo pojedinim pravnim i fizičkim licima, imaju povratno dejstvo. S druge strane, pošto svaka imovina, pa i ekstra imovina definisana Zakonom, predstavlja skup imovinskih prava nekog lica koja se mogu izraziti u novcu, odnosno predstavlja rezultat akumulacije dohotka iz prethodnog perioda, bilo koji porez na imovinu u statici, pa i jednokratni porez, za svoj objekat uvek ima ranije stečena imovinska prava (apsolutna i relativna). Otuda se, kada je u pitanju poresko zahvatanje imovine, ne otvara problem retroaktivnosti, jer je u samoj prirodi poreza na imovinu da zahvata ono što je ranije stečeno.“ (Iz Odluke Ustavnog suda Srbije, IU broj 221/2001). V. o tome Dejan Popović, *Poresko* *pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 2020, 74‒75. [↑](#footnote-ref-10)
11. čl. 3 Zakona. [↑](#footnote-ref-11)
12. čl. 5, st. 1 Uredbe. [↑](#footnote-ref-12)
13. Reč je o samooporezivanju u užem smislu, kada utvrđivanje poreza vrši, u svoje ime i za svoj račun, poreski obveznik. V. D. Popović, *op. cit*., 181. Na primer, obveznik poreza na dodatu vrednost je dužan da podnese poresku prijavu u roku od 15 dana po isteku poreskog perioda – kalendarskog meseca (za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet koji je veći od 50 miliona dinara) ili kalendarskog tromesečja (za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet koji je manji od 50 miliona dinara) – u kojoj sam obračunava porez, koji treba da plati istovremeno sa podnošenjem poreske prijave. V. čl. 48‒50 Zakona o porezu na dodatu vrednost, *Službeni glasnik RS*, br. 84/2004, 86/2004, 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 68/2014, 142/2014, 83/2015, 108/2016, 113/2017, 30/2018, 72/2019 i 153/2020. [↑](#footnote-ref-13)
14. čl. 99, st. 1 Zakona o porezu na dohodak građana – ZPDG, *Službeni glasnik RS*, br. 24/2001, 80/2002, 135/2004, 62/2006, 65/2006, 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011, 93/2012, 114/2012, 47/2013, 48/2013, 108/2013, 57/2014, 68/2014, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 i 44/2021. [↑](#footnote-ref-14)
15. čl. 87, st. 2 ZPDG. [↑](#footnote-ref-15)
16. U Srbiji je u primeni mešoviti sistem oporezivanja dohotka, koji podrazumeva cedularno oporezivanje pojedinih prihoda tokom godine, koje je kombinovano sa komplementarnim godišnjim porezom na dohodak građana, kojem podležu fizička lica koja su u kalendarskoj godini ostvarila dohodak koji je veći od trostrukog iznosa prosečne godišnje zarade isplaćene u Srbiji u godini za koju se utvrđuje porez. V. čl. 87, st. 1 ZPDG. [↑](#footnote-ref-16)
17. čl. 5, st. 2 Uredbe. [↑](#footnote-ref-17)
18. Michael Levi, Peter Reuter, „Money Laundering“, *Crime and Justice*, No. 1, 1997, 291‒292. [↑](#footnote-ref-18)
19. čl. 59 ZPPPA. [↑](#footnote-ref-19)
20. čl. 13 Zakona. [↑](#footnote-ref-20)
21. čl. 155 ZPPPA. [↑](#footnote-ref-21)
22. U slučaju nedostavljanja podataka kojima raspolažu u roku koji odredi Jedinica Poreske uprave propisana je novčana kazna, i to za: pravno lice, u iznosu od 500.000 do 2.000.000 dinara; preduzetnika ‒ 100.000 do 500.000 dinara; fizičko lice, odgovorno lice u pravnom licu, državnom organu i organizaciji, organu teritorijalne autonomije i jedinici lokalne samouprave i imaoca javnog ovlašćenja ‒ 50.000 do 150.000 dinara. V. čl. 25, st. 1‒3, u vezi sa čl. 7 Zakona. [↑](#footnote-ref-22)
23. Gordana Ilić-Popov, „Podaci i informacije u poreskom postupku i pravna sigurnost u Republici Srbiji“, *Vladavina prava i pravna država u regionu* (ur. Goran Marković), Univerzitet u Istočnom Sarajevu Pravni fakultet, Istočno Sarajevo, 2014, 871‒891. [↑](#footnote-ref-23)
24. Tajnim podatkom u poreskom postupku smatra se svaki dokument, informacija, podatak ili druga činjenica o poreskom obvezniku, kao i podaci o tehničkim pronalascima i patentima, do kojih su službena lica i sva druga lica koja učestvuju u poreskom postupku došla u poreskom, prekršajnom, predistražnom ili sudskom postupku. V. čl. 7, st. 1 ZPPPA, u vezi sa čl. 24 Zakona o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu. V. takođe Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 430-00-00202/2019-04 od 12.07.2019. godine; Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 07-00-00634/2018-04 od 24.05.2019. godine. [↑](#footnote-ref-24)
25. Gordana Ilić-Popov, „Krivično delo odavanja službene tajne u srpskom poreskom pravu“, *NBP – Nauka, bezbednost, policija / NBP ‒ Journal of Criminalistics and Law,* br. 2, Beograd, 2014, 1‒13. [↑](#footnote-ref-25)
26. Fizičko lice koje ne čuva podatke do kojih je došlo u postupku utvrđivanja imovine i posebnog poreza kažnjava se za prekršaj novčanom kaznom od 50.000 do 150.000 dinara. V. čl. 25, st. 4, u vezi sa čl. 24 Zakona. [↑](#footnote-ref-26)
27. [čl. 12 Zakona o izmenama i dopunama Zakona o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu,](http://we2.cekos.com/ce/index.xhtml?&action=propis&searchType=1&regulationType=1&domain=0&myFavorites=false&groups=-%40--%40--%40--%40--%40-&path=15606001.html) *Službeni glasnik* *RS*, br. 18/2021. [↑](#footnote-ref-27)
28. čl. 13, st. 2 Zakona. [↑](#footnote-ref-28)
29. Međutim, ako fizičko lice tvrdi da se zadužilo kod drugog fizičkog lica (a ne kod banke) postavlja se pitanje koji bi dokaz Poreska uprava prihvatila za validan (iako se radi o nepovezanim licima), s obzirom na moguće zloupotrebe (na primer, drugo lice, za određenu proviziju, potpiše priznanicu o navodnoj pozajmici). [↑](#footnote-ref-29)
30. čl. 14, st. 2 i 3 Zakona. [↑](#footnote-ref-30)
31. čl. 17, st. 1 Zakona. [↑](#footnote-ref-31)
32. Upor. međutim: Svetislav Kostić, „Predviđanje suspenzivnog dejstva žalbe u slučaju da je poreska obaveza utvrđena primenom načela fakticiteta“, *Identitetski preobražaj Srbije* (ur. Ivana Krstić, Svetislav Kostić), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 2021, 267. [↑](#footnote-ref-32)
33. Upor. Jasmina Ivanović Knežević, „Žalba u poreskom postupku“, *Pravo – teorija i praksa*, br. 4-6, Beograd, 2013, 94. V. Minja Đokić, „Suspenzivno dejstvo žalbe u poreskom upravnom postupku Republike Srbije“, *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, br. 1, Beograd, 2018, 256‒274. [↑](#footnote-ref-33)
34. čl. 17, st. 2 Zakona. V. Hrvoje Jelić, Kornelija Miše Bobinac, „Rješavanje sporova iz područja poreznog prava na upravnim sudovima i njihov doprinos pravnoj sigurnosti“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, br. 2, Split, 2015, 456. [↑](#footnote-ref-34)
35. Pravo Poreske uprave na utvrđivanje i naplatu poreza zastareva za pet godina od dana kada je zastarelost počela da teče, to jest od prvog dana naredne godine od godine u kojoj je trebalo utvrditi porez, odnosno od prvog dana naredne godine od godine u kojoj je obaveza poreskog dužnika dospela za plaćanje. [↑](#footnote-ref-35)
36. Pravo na utvrđivanje i naplatu poreza uvek zastareva u roku od deset godina od isteka godine u kojoj je porez trebalo utvrditi ili naplatiti. [↑](#footnote-ref-36)
37. čl. 18 Zakona. [↑](#footnote-ref-37)
38. Vrednost imovine se utvrđuje sa stanjem na dan 1. januara kalendarske godine (odnosno sa stanjem na prvi dan kontrolisanog perioda u kalendarskoj godini) i sa stanjem na dan 31. decembra kalendarske godine (odnosno sa stanjem na poslednji dan kontrolisanog perioda u kalendarskoj godini). V. čl. 2 Uredbe. [↑](#footnote-ref-38)
39. U ovom radu se nećemo baviti načinom i postupkom utvrđivanja vrednosti imovine fizičkog lica, koji su detaljno uređeni Uredbom Vlade Republike Srbije. [↑](#footnote-ref-39)
40. Iz zakonske formulacije „prihodi koji ne podležu oporezivanju u Republici Srbiji“ ne može da se zaključi da li se pod njima podrazumevaju prihodi koji ne ulaze u osnovicu godišnjeg poreza na dohodak građana (kapitalni dobici, prihodi od kapitala, prihodi od osiguranja lica, lutrijski dobici) ili prihodi koji su izuzeti iz dohotka za oporezivanje (penzije, invalidnine, otpremnine i dr., v. čl. 9 ZPDG), odnosno prihodi za koje je predviđeno poresko oslobođenje kod pojedinih cedularnih poreza (v. čl. 18, 21a, 39, 65, 79, 79a, 83, st. 4 ZPDG). Ukoliko je zakonodavac imao u vidu prihode koji se ne oporezuju godišnjim porezom na dohodak, smatramo da nije reč o doslednom pristupu jer, da ponovimo, ti prihodi su, nezavisno od toga što ne ulaze u osnovicu komplementarnog godišnjeg poreza, bili prijavljeni Poreskoj upravi (od strane poreskog obveznika ili isplatioca) i na njih je utvrđen i plaćen cedularan porez. Upor. Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 414-00-00140/2007-04 od 17.09.2007. godine.

    Nasuprot tome, u odredbi čl. 59, st. 2 ZPDG koja se odnosi na utvrđivanje osnovice poreza na dohodak unakrsnom procenom jasno je naznačeno da se radi o „prihodima koji podležu oporezivanju porezom na dohodak građana a koji ne ulaze u oporezivanje godišnjim porezom na dohodak građana“. [↑](#footnote-ref-40)
41. čl. 2, tač. 5) Zakona. [↑](#footnote-ref-41)
42. čl. 3, st. 3 Uredbe. [↑](#footnote-ref-42)
43. Richard Goode, „Key Issues in the Reform of Personal Income Taxes“, *The Personal Income Tax. Phoenih from the Ashes?* (eds. Sijbren Cnossen, Richard M. Bird), Amsterdam, 1990, 62. [↑](#footnote-ref-43)
44. Reč je o Hejg-Simonsovoj definiciji dohotka. V. Robert Murray Haig, „The Concept of Income – Economic and Legal Aspects“, *The Federal Income Tax* (ed. Robert Murray Haig), Columbia University Press, New York, 1921, 27; Henry C. Simons, *Personal Income Taxation. The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, The University of Chicago Press, Chicago, 1938, 50. Upor. Jonathan Gruber, *Public Finance and Public Policy*, Macmillan Learning, 2015. [↑](#footnote-ref-44)
45. čl. 4 Uredbe. [↑](#footnote-ref-45)
46. Osim novouvedenog posebnog poreza, u Srbiji postoji još jedan porez konfiskatornog karaktera ‒ jednokratni porez na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečene iskorišćavanjem posebnih pogodnosti, čije su stope progresivne i kreću se od 30% do 90%, zavisno od veličine poreske osnovice. V. čl. 10 Zakona o jednokratnom porezu na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečene iskorišćavanjem posebnih pogodnosti. [↑](#footnote-ref-46)
47. čl. 19 Zakona. [↑](#footnote-ref-47)
48. čl. 59, st. 2 ZPPPA. [↑](#footnote-ref-48)
49. čl. 85 i 86 ZPDG. [↑](#footnote-ref-49)
50. čl. 59, st. 7 i 8 ZPPPA. [↑](#footnote-ref-50)
51. Pravilnik o načinu i postupku utvrđivanja poreske osnovice poreza na dohodak građana na neprijavljene prihode unakrsnom procenom, *Službeni glasnik RS*, br. 61/2006; Pravilnik o obliku i sadržini prijave za evidenciju ukupne imovine u zemlji i inostranstvu, *Službeni glasnik RS*, br. 53/2003. [↑](#footnote-ref-51)