

DOI: 10.7251/GFP1707205D

UDC: 336.2:34

## Pregledni naučni rad

Datum prijema rada:  
24. maj 2017.

Datum prihvatanja rada:  
29. jun 2017.

## Zahtjevi principa zakonitosti u oblasti poreza

**Rezime:** Smisao principa zakonitosti u granicama poreske materije ogleda se u tome što oporezivanje mora imati osnove u zakonu. Načelo da nema poreza bez predstavljanja u parlamentu, odnosno da nema poreza bez zakona, staro je već vijekovima. U savremenim pravnim državama, uvođenje novih oblika poreza i mijenjanje zakonskog opisa poresko činjeničnog stanja kod već ustanovljenih poreza može se vršiti samo na osnovu zakona i to se pravilo uzdiže na nivo ustavnog načela. To proizilazi i iz člana 62, st.2.Ustava Republike Srpske koji određuje da su sredstva budžeta porezi, takse i drugi zakonom određeni prihodi u skladu sa zakonom. U političkom značenju, ovo pravilo osigurava zaštitu protiv samovolje vlasti, pravnu sigurnost građana, njihova prava i slobode, dok se njegovo pravno značenje ispoljava kod poštovanja određenih zahtjeva kako od strane zakonodavca kada donosi poreski propis, tako i od strane organa koji poreski propis treba da tumače i primjenjuju.

U ovom radu biće riječi upravo o pravnom značenju principa zakonitosti u oblasti poreza, koji se može sagledati u ispoljavanju zahtjeva da se porez može ustanoviti samo zakonom i da je jedino zakonodavac ovlašten da utvrđuje zakonski opis poreskog činjeničnog stanja koji obuhvata određivanje poreskog obveznika, poreski objekat, poresku osnovicu, poresku stopu, poreske olakšice i odvijanje cjelokupnog toka procesa oporerizivanja, zahtjeva kod tumačenja poreskih normi, određenosti poreza i načelno nedopuštenoj retroaktivnosti pravnog dejstva poreskih zakona.

**Ključne riječi:** princip zakonitosti, porez, poreski propisi.

Prof. dr

### Zorica Drljača

Advokat iz Banjaluke i profesor na Panevropskom univerzitetu Apeiron Banja Luka, mail: drljacam1@teol.net

Dr

### Ljiljana Orešković

Ministarstvo za izbjeglice i raseljena lica u Vladi Republike Srpske, mail: lj.oreskovic@minl.vladars.net

### UVODNI DIO

Smisao principa zakonitosti u granicama poreske materije ogleda se u tome što oporezivanje mora imati osnove u zakonu. Načelo da nema poreza bez predstavljanja u parlamentu, odnosno da nema poreza bez zakona, staro je već vijekovima i nastalo je kao rezultat političke borbe za uspostavljanje i učvršćivanje parlamentarizma. Proklamovanje ovog načela u poreskoj materiji nalazimo u *Magna charta libertatum* iz 1215. godine, koja je obavezala engleskog kralja da prilikom uvođenja poreza mora dobiti saglasnost plemstva.<sup>1</sup> Od tih davnih dana pa do

<sup>1</sup> Ferdinand H. M. Grapperhaus (1998), *Tax Tales from the Second Millennium*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 31.

danas, uvođenje određenih oblika poreza i određivanje zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja za konkretan oblik poreza, prepušteno je isključivo zakonodavnoj vlasti.

Princip zakonitosti u oblasti poreske materije, kao garant pravne sigurnosti, uzdiže se na nivo ustavnog načela. Tako je u čl. 62, st. 2. Ustava Republike Srpske, određeno da su sredstva budžeta porezi, takse i drugi zakonom određeni prihodi u skladu sa zakonom. Princip zakonitosti kao ustavno načelo određeno je i odredbom čl. 61. navednog Ustava koji određuje da se finansiranje javnih službi vrši preko fondova i budžeta, u skladu sa zakonom, što znači, da se sredstva budžeta, odnosno javni prihodi mogu utvrđivati isključivo zakonom, a ne i podzakonskim aktima. Princip zakonitosti poreza u Republici Srpskoj određen je i odredbom čl. 5, st. 4. Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske,<sup>2</sup> koja definiše da su javni prihodi utvrđeni u skladu sa zakonom, ostvareni po osnovu poreza, doprinosa, taksa, naknada i drugih prihoda kojima se finansiraju prava i dužnosti Republike, opština, gradova i fondova.

Ustavne odredbe koje određuju princip zakonitosti u oblasti poreza nalazimo i u Ustavu Srbije (čl. 91, st. 1.) određivanjem da se sredstva iz kojih se finansiraju nadležnosti Republike Srbije, autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave obezbjeđuju iz poreza i drugih prihoda utvrđenih zakonom. U Ustavu Crne Gore (čl. 142, st. 3.) princip zakonitosti poreza određen je formulacijom da se porezi i druge dažbine mogu uvoditi samo zakonom, dok je u Ustavu Republike Hrvatske (čl. 90, st. 2.), princip zakonitosti poreza prepoznat u formulaciji da se u zakonu čija primjena traži finansijska sredstva moraju predvidjeti njihovi izvori.

Polazeći od osnovnih karakteristika poreza, a prije svega, da je to prinudno i nepovratno davanje kojim se umanjuje ekonomska snaga poreskih obveznika bez neposredne protivnake radi prikupljanja javnih prihoda koji će služiti za zadovoljavanje javnih potreba,<sup>3</sup> načelo zakonitosti oporezivanja u širem smislu, treba posmatrati i u odnosu na član II/2, Ustava Bosne i Hercegovine i čl. 1, Protokola br. 1 uz Evropsku konvenciju o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda, koji određuje da svako fizičko ili pravno lice ima pravo na nesmetano uživanje svoje imovine, da niko ne može biti lišen svoje imovine osim u javnom interesu i pod uslovima predviđenim zakonom i opštim načelima međunarodnog prava, dok to ne utiče na pravo države da primjenjuje zakone koje smatra potrebnim da bi nadzirala korištenje imovine u skladu sa opštim interesom ili da bi osigurala naplatu poreza ili drugih doprinosa ili kazni.

Princip zakonitosti poreza se svrstava u vrhunska načela pravne države, koje ne samo da osigurava zaštitu protiv samovolje vlasti, već u političkom značenju, osigurava pravnu sigurnost građana, njihova prava i slobode, odnosno obezbjeđuje se zaštita i štiti poreski obveznik od subjektivizma i samovolje državnog aparata. Opšte je pravilo da se ustavom određuje fiskalni suverenitet i daje ovlaštenje da određeni javnopravni kolektiviteti uvode, utvrđuju i naplaćuju poreze ili druge dažbine, odnosno ustav im daje fiskalnu vlast<sup>4</sup> da uvode

<sup>2</sup> Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 121/12, 52/14 i 103/15.

<sup>3</sup> Vidi, B. Raičević (2005), *Javne finansije*. Ekonomski fakultet u Beogradu, 100.

<sup>4</sup> Fiskalna vlast i politička vlast idu ruku pod ruku, tu nema ravnopravnosti, dobrovoljnosti niti saglasnosti druge strane u poreskopravnom odnosu. Vidi, Z. Drljača (2015), *Finansijsko i poresko pravo*. Univerzitet za poslovne studije Banja Luka, 55.

određene poreze i druge dažbine, ali isto tako određenim ustavnim odredbama to pravo se ograničava. Primjera radi, svi ustavi u Bosni i Hercegovini jamče nepovredivost ljudskog dostojanstva. Na osnovu tog principa, oporezivanja je oslobođen egzistencijalni minimum, što se utvrđuje zakonskim opisom poreskog činjeničnog stanja u odnosu na konkretnog poreskog obveznika. Pored ustavnog određivanja načela opštosti plaćanja poreza za sve građane u čl. 63. Ustava Republike Srpske određuje se i princip pravičnosti kod oporezivanja što znači da se plaćanje poreza određuje u zavisnosti od ekonomske snage poreskog obveznika. Tako je npr. čl. 14. Zakona o porezu na dohodak u Republici Srpskoj<sup>5</sup> određeno da se godišnji porez na dohodak plaća u različitim iznosima u zavisnosti od ukupne ekonomske snage poreskog obveznika u poreskoj godini. Zatim, propisuje se umanjenje poreske osnovice zavisno o broju izdržanih članova domaćinstva i druge subjektivne olakšice koje imaju za cilj da se shodno načelu pravičnosti utvrdi ukupna ekonomska snaga poreskog obveznika. U cilju zaštite ljudskog dostojanstva, ali i kriterijuma koji definišu socijalne ciljeve oporezivanja, kod prinudne naplate poreskog duga prema odredbi čl.13, st. 6 i 7. Zakona o postupku prinudne naplate indirektnih poreza,<sup>6</sup> od izvršenja prinudne naplate poreskog duga, izuzeti su namještaj fizičkih lica i ostalo pokućstvo i odjeća koji nisu velike vrijednosti, a koji predstavljaju skromno domaćinstvo. Iz istih razloga kad su predmet izvršenja plate, naknade, nadnice i penzija zakonom se garantuje iznos koji ne može biti predmet pljenidbe.

Imajući u vidu značaj i širinu značenja principa zakonitosti u oblasti poreza, a krećući se u okviru naziva ovog rada, u daljem tekstu, autori će se ograničiti na analiziranje zahtjeva principa zakonitosti u oblasti poreza koji su postavljeni kod ustanovljavanja poreza i odvijanja poreskih tokova, tumačenja poreskih normi, određenosti poreza i u načelno nedopuštenoj retroaktivnosti pravnog dejstva poreskih propisa, podrazumijevajući pod poreskim propisima ne samo poreske zakone već i podzakonske akte kojim se bliže uređuju pitanja koja nisu dovoljno razrađena u poreskom zakonu.

### **ZAHTEJEV KOD USTANOVLJAVANJA POREZA**

Tradicionalno, ustanovljavanje poreza i određivanje bitnih elemenata svakog oblika poreza je isključivo ovlaštenje zakonodavca. Samo je zakonodavac ovlašten da utvrđuje zakonski opis poreskog činjeničnog stanja koje obuhvata određivanje poreskog obveznika, poreski objekat, poresku osnovicu, poresku stopu i poreske olakšice. U suštini, zakonski opis poreskog činjeničnog stanja predstavlja ukupnost apstraktnih pretpostavki sa definisanim bitnim elementima za uspostavljanje konkretnog poreskopavnog odnosa između poreskog povjerioca (države ili drugog javnopravnog kolektiviteta) i poreskog obveznika, koji će se uspostaviti ukoliko nastupi određeni, ekonomski ili pravni događaj.<sup>7</sup> Taj događaj se vezuje za ostavrenje nekih prihoda na strani poreskog obveznika, sticanje imovine ili obavljanje određene finansijske transakcije, što znači da se poreska obaveza mora individualizovati u pogledu svog samog postojanja, određivanja poreskog obveznika i obima davanja, mora se utvrditi visina poreza.

Utvrđivanje poreza je djelatnost poreskih organa koja se sastoji u izdavanju upravnih pravnih akata, ali i obaveza poreskih obveznika koja se sastoji u preduzimanju zakonom propisanih radnji kojim se oni identifikuju kao poreski obveznici kod poreskih organa u

<sup>5</sup> Zakon o porezu na dohodak - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 60/15.

<sup>6</sup> Zakonom o postupku prinudne naplate indirektnih poreza - *Sl. glasnik BiH* br. 89/05 i 62/11.

<sup>7</sup> D. Popović (2006), *Poresko pravo-opšti dio*. CEKOS IN, Beograd, 290.

odnosu na određeni poreski zakon i preduzimaju radnje kojim se utvrđuje visina poreza.<sup>8</sup> U okviru cjeline odvijanja poreskih tokova, osim ustanovljavanja i utvrđivanja poreza, da bi se postigao cilj oporezivanja, vrlo važne komponente su plaćanje poreza (redovnom ili prinudnom naplatom), odnosno ostvarivanje krajnjeg cilja radi kojeg je porez i uveden, ali i poreska kontrola kao poseban postupak provjere utvrđivanja zakonitosti i pravilnosti odvijanja poreskih tokova.

Sama složenost poreske materije, zahtijeva da se određena pitanja za odvijanje cjelokupnog procesa oporezivanja pored zakonom utvrđenog poreskog činjeničnog stanja za određen oblik poreza dodatno regulišu i podzakonskim aktima što je na osnovu zakonskog ovlaštenja prepušteno izvršnim organima vlasti, odnosno vladi, ministarstvu finansija, poreskim organima i u određenim slučajevima jedinicama lokalne samouprave.

Podzakonski propisi se donose radi izvršavanja poreskih zakona, njima se razrađuju pojedine zakonske odredbe i njihova svrha je da se uglavnom bliže uređuju pitanja koja se nisu mogla precizirati u samom zakonu, sa osnovnim zahtjevom, da regulisanje tih pitanja podzakonskim aktima mora biti u okviru zakona.

Pojam poreskih propisa u Republici Srpskoj definisan je u čl. 2, tač. e) Zakona o poreskom postupku Republike Srpske,<sup>9</sup> određujući da su to propisi koji se odnose na poreze ili kojima se uvodi obaveza plaćanja poreza i sporednih poreskih davanja kao i podzakonski akti doneseni na osnovu poreskih zakona.

U poreskoj materiji, kao vrste podzakonskih propisa koji imaju dopunski karakter poreskih zakona, najčešće su zastupljene:

- uredbe koje donosi vlada,
- pravilnici koje donosi ministarstvo finansija ili sami poreski organi,
- odluke skupštine jedinice lokalne samouprave.

U Republici Srpskoj pravno značenje uredbe kao podzakonskog akta određeno je Ustavom Republike Srpske i Zakonom o vladi Republike Srpske<sup>10</sup>. Tako je čl. 90, stav 4. Ustava Republike Srpske određeno da između ostalog navedenog u tom članu, Vlada donosi uredbe, odluke i druga akta za izvršavanje zakona, dok je u čl. 43, st. 2. Zakona o Vladi Republike Srpske određeno da Vlada u okviru izvršavanja svojih nadležnosti uredbom bliže uređuju odnose od značaja za izvršavanje zakona, što sve upućuje da se uredbom kao aktom Vlade samo dodatno razrađuju pitanja koja su utvrđena zakonom. Konkretno, u oblasti poreza to se odnosi samo na izvršavanje poreskih zakona po određenim pitanjima, a ne i uređivanje pitanja uvođenja poreza i utvrđivanje poreskog činjeničnog stanja određenog oblika poreza što je isključivo u nadležnosti zakonodavca. Tako je npr. čl. 48, st. 11. Zakona o poreskom postupku Republike Srpske određeno da će uslove i način odgađanja plaćanja dospjele poreske obaveze propisati Vlada uredbom, na prijedlog Ministarstva finansija, što znači da je sam zakonodavac delegirao ovlaštenje Vladi da bliže uredi ovo pitanje, ali samo u dijelu koji se odnosi na određivanje uslova i načina odgađanja plaćanja

<sup>8</sup> A. D. Giannini (1956), *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Unione Tipografico, Torino, 4.

<sup>9</sup> Zakon o poreskom postupku Republike Srpske - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 102/11, 67/13, 31/14 i 44/16.

<sup>10</sup> Zakon o vladi Republike Srpske - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 118/08.

već utvrđenog poreskog duga, a ne i pitanje utvrđivanja visine poreskog duga s obzirom da su poreski obveznik, predmet oporezivanja, poreska osnovica, poreska stopa, poreska oslobađanja i drugi elementi poreza regulisani isključivo određenim poreskim zakonom.

Pravilnikom kao podzakonskim aktom se razrađuju pojedine odredbe zakona, a samo ovlašćenje za donošenje pravilnika o razradi pojedinih zakonskih odredbi određeno je zakonom. Npr. u čl. 28, st. 3. Zakona o poreskom postupku Republike Srpske određeno je da će ministar finansija donijeti Pravilnik o uslovima i načinu registracije identifikacije poreskih obveznika, dok je u čl. 30, st. 4, navednog Zakona određeno da će direktor Poreske uprave donijeti Pravilnik o postupku i načinu podnošenja poreskih prijava. Kod donošenja pravilnika kao podzakonskog akta, treba imati u vidu da je čl. 70. Zakona o republičkoj upravi<sup>11</sup> propisano da organi uprave, ministarstva uprave i upravne organizacije, mogu donositi podzakonske akte samo kada su za to izričito ovlašćeni zakonom ili propisom Vlade.

Uputstvom kao provedbenim propisom se određuje način na koji organi uprave i nosioci javnih ovlašćenja izvršavaju pojedine odredbe zakona i drugih propisa.

Odluka u poreskoj materiji najčešće predstavlja propis koji donosi skupština jedinice lokalne samouprave. Odlukom se u skladu sa zakonom, uvode lokalni javni prihodi i uređuje način njihovog utvrđivanja i plaćanja, što znači da jedinice lokalne samouprave pod zakonom utvrđenim uslovima mogu uvoditi lokalne javne prihode za zadovoljavanje lokalnih potreba, ali samo uz konkretizovanje i razradu zakonskih odredbi u granicama delegiranog zakonskog ovlašćenja, a ne da mogu uvoditi poreze. Primjera radi, u Republici Srpskoj, jedinice lokalne samouprave su obavezne da na osnovu zakonskog ovlašćenja iz čl. 30, Zakona o građevinskom zemljištu,<sup>12</sup> utvrđuju visinu naknade za trajno korištenje građevinskog zemljišta (trajna renta). Međutim, ovdje treba imati u vidu da Zakon o građevinskom zemljištu nije poreski zakon, ali se ovim zakonom daje ovlašćenje da skupština opštine ili grada utvrdi naknadu za korištenje gradskog građevinskog zemljišta kao javni prihod budžeta jedinica lokalne samouprave i da je na osnovu čl. 102, st. 3. Ustava Republike Srpske opština ovlašćena da preko svojih organa uređuje i obezbjeđuje korištenje gradskog građevinskog zemljišta. U nekim slučajevima jedinice lokalne samouprave su ovlašćene da posebnom odlukom u skladu sa ovlašćenjima iz poreskog zakona utvrđuju visinu poreske stope u granicama zakonom određenog maksima. Tako je npr. čl. 8, st. 4. Zakona o porezu na nepokretnosti<sup>13</sup> određeno da će skupština opštine, odnosno grada, utvrditi visinu poreske stope za oporezivanje nepokretnosti na svom području, dok je Zakonom određeno da je limitirana visina poreske stope do 0,20 KM po metru kvadratnom. Princip zakonitosti kod prikupljanja javnih prihoda za finansiranje potreba jedinica lokalne samouprave, definisan je i čl. 75, st. 1. Zakona o lokalnoj samoupravi<sup>14</sup> koji određuje da se vlastiti izvorni prihodi jedinica lokalne samouprave utvrđuju zakonom, dok je u stavu 2. određeno da jedinice lokalne samouprave dio finansijskih resursa ostvaruju od poreza i taksa čiju stopu utvrđuju u skladu sa zakonom.

<sup>11</sup> Zakon o republičkoj upravi - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 118/08, 11/09, 74/10, 85/10, 11/09, 24/12, 121/12.

<sup>12</sup> Zakon o građevinskom zemljištu - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 112/06.

<sup>13</sup> Zakon o porezu na nepokretnosti - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 91/15.

<sup>14</sup> Zakon o lokalnoj samoupravi - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 97/16.

Zahtjev načela zakonitosti da se porezi ustanovljavaju samo zakonom i da se zakonom uređuju poreskopравни odnosi, potvrđuje da je cjelokupna poreska materija zasnovana na principu zakonitosti jer se i podzakonski poreski propisi donose radi izvršavanja poreskih zakona, njima se razrađuju pojedine zakonske odredbe i njihova svrha je da se uglavnom bliže uređuju pitanja koja se nisu mogla precizirati u samom zakonu. Regulisanje tih pitanja podzakonskim aktima ne smije protivrječiti ni poreskom, a ni drugim zakonima.

O tome da li je narušen princip zakonitosti nekim podzakonskim aktom, ostaje da u svakom konkretnom slučaju u ustavnom sporu odlučuje Ustavni sud, cijeneći da li su podzakonskim poreskim propisom postavljeni neki novi zahtjevi poreskim obveznicima koji nisu određeni poreskim zakonom.

### **ZAHTJEV KOD TUMAČENJA PORESKIH NORMI**

Drugi vrlo bitan zahtjev koji je vezan za pravni aspekt načela zakonitosti u oblasti poreza odnosi se na tumačenje poreskih normi, što je neminovnost u ovoj materiji zbog visokog stepena apstrakcije i generalizacije u formulisanju poreskog zakona, nesavršenog jezika, nedosljednosti u korišćenju poreske terminologije i sl. Svi ovi razlozi dovode do toga da se zakonski tekst može različito shvatiti i da se nameće potreba za utvrđivanjem pravog smisla riječi u određenoj zakonskoj normi i utvrđivanja pravog smisla cijele norme, jer se na taj način poreskoppravna norma koja je opšta i apstraktna, dovodi u sklad sa konkretnim slučajem.<sup>15</sup> Kod tumačenja poreskih normi, postoje četiri pristupa.

Prvi pristup polazi od stanovišta da poreski zakon kada postoje određene dileme u pogledu njegovog značenja treba shvatiti u smislu koji je najpovoljniji za poreskog obveznika. Po ovom pristupu, poreski zakon ograničava slobode i imovinska prava građana, pa se i sam zakon ima tumačiti u prilog lica čija su slobode i prava ograničene. Međutim, ovakav pristup otvara pitanje da li su slobode i prava ograničene, jer država uvođenjem poreza obezbjeđuje javne prihode koji služe za podmirivanje svih javnih potreba, uključujući i bezbjednost, zaštitu imovine, odnosno, postavlja se pitanje da li država koristeći svoje subjektivno poresko pravo ograničava slobode pojedinca jer se one štite vršenjem osnovnih funkcija države. S druge strane, ovakav pristup otvara pitanje da li poreski zakon ograničava imovinska prava građana jer je plaćanje poreza opšta obaveza građana, plaćanjem poreza se umanjuje ekonomska snaga građana samo u obimu koji je potreban za plaćanje poreza što ne znači i ograničavanje imovinskih prava poreskih obveznika.

Drugi pristup polazi od stanovišta da je interes države iznad privatnog interesa, a kako se porez shvata kao instrument moći države on se ne može podređivati pojedinačnom interesu, što ima opravdanje kod ustanovljavanja poreza, ali ne i kod primjene poreskog zakona jer se samim poreskim zakonom utvrđuju prava i obaveze poreskih obveznika pa svako tumačenje poreske norme koja bi proširila utvrđene obaveze vodilo bi nepravdi.

Treći pristup polazi od stanovišta da se poreski zakoni tumače krajnje restiktivno iz razloga što je poreska obaveza određena zakonom i ona se ne može putem logičke argumentacije ili analogije proširivati na slučajeve koji nisu izričito navedeni u zakonu. Teza

<sup>15</sup> Vidi, F. Bačić (1980), *Krivično pravo-opšti dio*. Informator, Zagreb, 86-87.

o izuzetnom karakteru poreskih zakona i nije opravdana jer se po toj logici i svaka oblast koja se uređuje zakonom može smatrati posebnom oblasti. Prema ovom pristupu poreski zakoni su iste prirode kao i ostali zakoni koji čine pravni poredak u jednoj državi.

Četvrti pristup polazi od stanovišta da se poreski zakoni trebaju tumačiti primjenom svih metoda koji se koriste pri tumačenju ostalih zakona i da granice svakog tumačenja zakona određuje princip zakonitosti. Polaznu osnovu za tumačenje predstavlja tekst poreškog zakona, a u interpretaciji se ide za tim da se upotrebljenim riječima da ono značenje koje odgovara cjelokupnom i pravnom smislu, koji proizilazi iz ciljeva i vrijednosti koje su ugrađene u tekst samog zakona. Ovo stanovište je prihvaćeno i u Republici Srpskoj, odnosno kod tumačenja poreskih zakona sam zakonski tekst je granica tumačenja i u tom smislu tumačenje zakona ne smije da dovede do stava koji bi bio suprotan onome što znače same riječi napisane u zakonu.

Međutim, tumačenje poreskih propisa striktno u okvirima principa zakonitosti, ostavlja mogućnost da se pribjegne pozitivnoj poreskoj evaziji i da poreski obveznik organizuje svoje poslovanje sa namjerom da umanja poresku obavezu, ne kršeći pri tome poreski propis. Da bi se to spriječilo, kod tumačenja poreskih zakona se kao instrument za suprotstavljanje pozitivnoj poreskoj evaziji primjenjuje i metod tumačenja poreskih činjenica prema ekonomskoj suštini, odnosno prema ekonomskoj interpretaciji, koji se inače ne primjenjuje u drugim oblastima prava. Cilj ovog tumačenja u poreskoj materiji je sprečavanje da se zloupotrebom pravne konstrukcije poreškog zakona od strane poreskog obveznika ne prikaže stvarna ekonomska situacija i da se umanja poreska obaveza. Tako je npr. u čl. 6. Zakona o porezu na nepokretnosti u Republici Srpskoj propisano da obaveza plaćanja poreza na nepokretnosti nastaje danom kada poreski obveznik stekne ili počne da koristi nepokretnost zavisno od dana koji je ranije nastupio, što znači da se poreske činjenice kod nastanka poreske obaveze utvrđuju prema njihovoj ekonomskoj suštini, pa je u tom smislu i određeno da poreska obaveza nastaje ukoliko je kupac stupio u posjed, što znači da pitanje vlasništva nije isključivo odlučujuća činjenica za utvrđivanje nastanka poreske obaveze. Utvrđivanje poreskih činjenica prema ekonomskoj suštini prepoznato je i kod utvrđivanja poreza od kapitalnih dobitaka ako se ima u vidu da je odredbom čl. 38. Zakona o porezu na dohodak propisano da se u svrhu određivanja kapitalnog dobitka i gubitka prodajnom cijenom smatra ugovorena cijena, odnosno tržišna cijena koju utvrđuje Poreska uprava, ako procijeni da je ugovorena cijena niža od tržišne. Utvrđivanje poreske osnovice prema ekonomskoj suštini određeno je i kod utvrđivanja poreza na dohodak od davanja u zakup nepokretne ili pokretne imovine, pa je u tom smislu odredbom čl. 34, st. 2. Zakona o porezu na dohodak propisano da se poreskom osnovicom smatra ugovorena cijena, odnosno tržišna cijena koju utvrđuje Poreska uprava ako procijeni da je ugovorena cijena niža od tržišne.

#### **ZAHTEJEV ZA ODREĐENOST POREZA**

Jedan od zahtjeva principa zakonitosti u oblasti poreza je postavljanje opšteg pravila da zakon treba da bude precizan i jasan. Ovo pravilo naročito dolazi do izražaja u poreskoj materiji za koju se veže klasična poreska максима da poreski propis treba da bude

*lex certa*.<sup>16</sup> Polazi se od toga da poreska obaveza ima smisao ako je određena u pogledu iznosa poreza, roka plaćanja, načina plaćanja i drugih elemenata koji su od značaja za utvrđivanje i naplatu poreza i da normativna poreska rješenja treba da budu jasna u toj mjeri da ih može razumijeti i obveznik koji ne posjeduje specijalno pravničko obrazovanje iz oblasti poreza. Poreski zakoni manje ili više su brojni s obzirom na heterogenost samih poreza i drugih oblika dažbina, podložni su čestim promjenama koje nameću ekonomski, socijalni, pa i fiskalni razlozi. Uz to, još brojniji su podzakonski propisi kojima se razrađuje i konkretizuje materija pojedinih poreza. To nameće potrebu da se s vremena na vrijeme (prilikom vršenja važnijih promjena) vrši kodifikacija poreskih propisa u jednom ili što manjem broju pravnih akata. Kodifikaciju vrše u nekim zemljama skupštine, a u drugim vlada na osnovu posebnog ovlaštenja. To se čini i donošenjem prečišćenih tekstova poreskih i drugih dažbinskih zakona, po pravilu kada nastanu veće teškoće u praćenju izvršenih izmjena i dopuna zakona, bilo usljed njihove brojnosti, bilo zbog proteka dužeg perioda vremena u kome su izmjene i dopune vršene. Kodifikacija poreskih zakona u Bosni i Hercegovini, nije na zavidnom nivou, iako se radi o mnogobrojnim poreskim zakonima (npr. oblast indirektnih poreza reguliše 12 sistemskih zakona i preko 80 podzakonskih propisa) koji su objavljeni u različitim brojevima službenih glasnika, što otežava primjenu poreskih propisa i zaposlenima u poreskim službama i upoznavanje poreskih obveznika sa zakonskom regulativom. Međutim, ne može se zanemariti činjenica da su poreski organi u Bosni i Hercegovini ostvarili izuzetan napredak kada je u pitanju transparentnost njihovog rada, otvorenost prema poreskim obveznicima i pružanje informacija o poreskim propisima putem web stranica.

### **ZAHTJEV NAČELNO NEDOPUŠTENE RETROAKTIVNOSTI DJELOVANJA PORESKIH ZAKONA**

Jedan od zahtjeva kroz koji se ogleda pravno značenje principa zakonitosti u oblasti poreza manifestuje se u načelnoj nedopuštenosti retroaktivnosti pravnog dejstva poreskih zakona. Opšte je pravilo da se ustavnim odredbama zabranjuje mogućnost povratnog djelovanja svih zakona, drugih propisa i opštih akata, pa tako je i čl. 10, st. 1. Ustava Republike Srpske određeno da zakoni, drugi propisi i opšti akti ne mogu imati povratno dejstvo. Drugo opšte pravilo je da se početak važenja zakona ili drugog opšteg pravnog akta računa od njegovog stupanja na snagu, dok se stupanje na snagu zakona i drugog opšteg pravnog akta, obavezno vezuje za prethodno objavljivanje na propisan način. Između objavljivanja zakona i drugih opštih akata i početka njihovog važenja ostavlja se jedan kraći period (*tzv. vacatio legis*) kako bi se i oni koji ih primjenjuju i oni na koje se primjenjuju pripremili za njihovo poštovanje. Ova materija je takođe regulisana ustavnim odredbama, i u tom smislu, Ustav Republike Srpske u čl. 109. određuje da zakoni, drugi propisi i opšti akti stupaju na snagu najranije osmog dana od dana objavljivanja, osim ako iz naročito opravdanih razloga nije predviđeno da ranije stupe na snagu. Da se prethodno ne bi osujetila svrha primjene poreskih zakona, zakonodavac u određenim slučajevima iz „opravdanih razloga“ određuje da poreski zakon stupa na snagu narednog dana od dana objavljivanja. To su najčešće slučajevi kada postoji bojazan da bi poreski obveznici mogli zloupotrijebiti *vacatio legis* kako bi potpuno ili djelimično izbjegli plaćanje novouvedenog poreza.

<sup>16</sup> M. Andelković (1999), *Poresko pravo - Teorijski aspekti i poreske reforme*. Pravni fakultet u Nišu, 83.



Po pravilu, zakoni (pa i poreski) važe za budućnost, odnosno za buduća ponašanja poreskih obveznika. Međutim, dopušten je izuzetak predviđen samim ustavnim odredbama (čl. 110, st. 2. Ustava Republike Srpske) koji dozvoljava da se, ako to zahtijeva opšti interes utvrđen u postupku donošenja zakona, samo tim zakonom može odrediti da pojedine njegove odredbe imaju povratno dejstvo, na osnovu čega se može zaključiti da je retroaktivnost poreskih zakona moguća shodno navedenoj ustavnoj odredbi ukoliko su kumulativno ispunjeni tri Ustavom predviđena uslova:

- a. da je retroaktivnost uvedena zakonom,
- b. da se odnosi samo na pojedine odredbe istog zakona,
- c. da je uvedena na bazi opšteg interesa utvrđenog u postupku donošenja zakona.

Zbog same prirode poreske materije, moguće je da zakonodavac odredi retroaktivnu primjenu pojedinih zakonskih odredbi, što se može pravdati samo u onim slučajevima kada postoji opšti interes da se poreskim obveznicima retroaktivno prizna neka pogodnost, npr. niža poreska stopa, nove poreske olakšice i sl, ali samo ako su ispunjena i druga dva uslova određena Ustavom. Jedan od razloga retroaktivnosti poreskih zakona je i zaštita fiskalnih prihoda i to su najčešće slučajevi kod oporezivanja akciznih proizvoda kada se najavljuje viša poreska stopa koja se primjenjuje povratno na zalihe akciznih proizvoda zatečene na dan najavljivanja povećanja poreske stope ili kada se ispravi greška u poreskom zakonu, koja bi, ukoliko se ne ispravi sa povratnim dejstvom, mogla voditi značajnom smanjenju poreskog prihoda.<sup>17</sup>

Odstupanje od pravila neretroaktivne primjene poreskih zakona može se u praksi javiti i u odnosu na cjelokupan zakon, po pravilu, kod vanrednih poreza iz razloga što se njihov *ratio legis* može ispuniti jedino ako se uvedu sa povratnim dejstvom, kao što je npr. realni porez na uvećanu vrijednost imovine namijenjen zahvatanju tzv. ratne dobiti, jer je njegov cilj oporezivanje pozitivne razlike u vrijednosti imovine između momenta njegovog stupanja na snagu i nekog momenta u prošlosti.

U praksi se češće susrećemo sa situacijom da ne postoji podudarnost između stupanja na snagu poreskog zakona i kasnije određenog dana početka njegove primjene. To su situacije kada se odloženi početak primjene zakona može odnositi samo na neke njegove odredbe ili na zakon u cjelini. Takva situacija u Republici Srpskoj je određena u prelaznim i završnim odredbama Zakona o poreskom postupku Republike Srpske koji je objavljen u *Sl. glasniku R. Srpske* dana 17.10.2011. godine, dok je u prelaznim i završnim odredbama (čl. 105) određeno da se Zakon primjenjuje od 01.01.2012. godine. Ista situacija je i kod početka primjene Zakona o porezu na dobit koji je objavljen u *Sl. glasniku R. Srpske* dana 16.11.2015. godine, dok je u prelaznim i završnim odredbama Zakona (čl. 64) određeno da njegova primjena počinje od 01.01.2016. godine.

## ZAKLJUČAK

Princip zakonitosti poreza se svrstava u vrhunska načela pravne države koje ne samo da osigurava zaštitu protiv samovolje vlasti, već u političkom značenju, osigurava pravnu sigurnost građana, njihova prava i slobode, dok se pravno značenje principa zakonitosti

<sup>17</sup> Vidi, V. Thuronyi (2003), *Comparative Tax Law*. Kluwer, The Hague, 47-50.

poreza ispoljava kod ustanovljavanja poreza i određivanja bitnih elemenata poreza, tu- mačenja poreskih normi, određenosti poreza i u principu zabrane retroaktivnog djelovanja poreskih zakona sa određenim izuzecima kada za to postoje opravdani razlozi. Sama složeno- st poreske materije, zahtijeva da se određena pitanja cjelokupnog procesa oporezivanja dodatno regulišu i podzakonskim propisima, što je na osnovu zakonskog ovlaštenja prep- ūšteno izvršnim organima vlasti, odnosno vladi, ministarstvu finansija, poreskim organim i u određenim slučajevima jedinicama lokalne samouprave. Međutim, podzakonski propisi, kao što su uredbе, pravilnici, uputstva i odluke, mogu imati samo dopunski karakter za- konske regulative u smislu razrade zakonskih odredbi i donose se kada za to postoji ovla- ūštenje određeno poreskim zakonom. O tome da li je narušen princip zakonitosti nekim podzakonskim aktom, ostaje da u svakom konkretnom slučaju u ustavnom sporu odlučuje Ustavni sud, cijeneći da li su podzakonskim poreskim propisom postavljeni neki novi za- htjevi poreskim obveznicima koji nisu određeni poreskim zakonom.

### LITERATURA

- Anđelković M. (1999), *Poresko parvo-Teorijski aspekti i poreske reforme*. Centar za publikaciju Prav- ni fakultet u Nišu, 83.
- Baćić F (1980), *Krivično pravo-opšti dio*. Informer, Zagreb, 86- 87.
- Drljača Z. (2016), *Finansijsko i poresko parvo*. Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka, 55.
- Ferdinand H. M. Grapperhaus, (1998), *Tax Tales from the Second Millennium*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 31.
- Gianini A.D. (1956), *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Unione tipografico, Torino, 4.
- Popović D., (2006), *Poresko pravo - opšti dio*. CEKOS IN, Beograd, 290.
- Thuronyi V., (2003), *Comparative Tax Law*. Kluwer, The Hague, 47-50.
- Ustav Bosne i Hercegovine.
- Ustav Crne Gore - *Sl. list CG* br.1/07.
- Ustav Republike Hrvatske - prečišćeni tekst - *Narodne novine* br.41/01.
- Ustav Republike Srbije - *Službeni glasnik Republike Srbije* br. 98/06.
- Ustav Republike Srpske – *Sl. glasnik R.Srpske* br. 21/92, 28/94, 8/96, 13/96, 15/96, 16/96, 21/96, 21/02, 26/02, 30/02, 31/02, 69/02, 31/03, 98/03, 115/05, 117/05.
- Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske- *Sl. glasnik R. Srpske* br.121/12, 52/14 i 103/15.
- Zakon o građevinskom zemljištu - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 112/06.
- Zakon o lokalnoj samoupravi - *Sl. glasnik R. Srpske* br.97/16.
- Zakon o poreskom postupku Republike Srpske-*Sl.glasnik R. Srpske* br 102/11,67/13,31/14 i 44/16.
- Zakon o porezu na dohodak - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 60/15.
- Zakon o porezu na nepokretnosti - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 91/15.
- Zakon o postupku prinudne naplate indirektnih poreza - *Sl. glasnik BiH* br.89/05 i 62/11.
- Zakon o republičkoj uprav - *Sl. glasnik R. Srpske* br.18/08,11/09,74/10, 85/10,11/09,24/12,121/12.
- Zakon o Vladi Republike Srpske - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 118/08.

## **Prof. Zorica Drljača Ph.D**

*Attorney from Banja Luka and a professor in Pan-European University „Apeiron“ Banja Luka, drljacam1@teol.net*

## **Ljiljana Orešković Ph.D**

*Ministry for Refugees and Displaced Persons in the Government of the Republic of Srpska,  
lj.oreskovic@minl.vladars.net*

# **Requirements of the Principle of Legality in the Field of Taxation**

**Abstract:** The principle of legality of taxation is among the greatest rule of law, which not only provides protection against the arbitrariness of the authorities, but also, in a political sense, ensures the legal certainty of citizens, their rights and freedoms. The legal meaning of the principle of legality of taxation manifests in the establishment of taxes and the determination of the important tax components, tax rate interpretations, determination of taxes and the prohibition of the retroactive effects of tax laws. The very complexity of tax matters requires that certain questions regarding the entire process of taxation are further regulated by subordinate legislation, which is, on the basis of legal authorization, left to the executive authority or the government, the ministry of finance, the tax authorities, and in some particular cases to the local governments. However, subordinate legislation, such as decrees, regulations, instructions and decisions can only have a subsidiary character of the legislation in terms of the elaboration of legal provisions and shall be made when there is a specific authorization by tax law. Whether the principle of legality is violated by some regulation or not is decided in each specific case in a constitutional dispute by constitutional court, which evaluates whether the subordinate tax regulations set to taxpayers some new requirements that are not determined by tax law.

**Key words:** principle of legality, taxation, tax rules.