

## УСТАВНОСТ И ЗАКОНИТОСТ ПОРЕСКИХ ПРОПИСА

Др Марко РАЈЧЕВИЋ\*

### Резиме

У раду аутор разматра питања уставности и законитости пореских прописа. Та питања односе се на основну чињеницу да се као уставно начело утврђује правило да се порези могу установљавати само законом, али се друга питања везана за порески однос могу регулисати и подзаконским прописима када је овлашћење за то дато у закону. У раду су обрађена и питања везана за тумачење пореских прописа, примјену аналогije у пореском праву, те ретроактивност и одређеност пореских прописа.

**Кључне ријечи:** *порез, уставност и законитост*

1. Основно и старо правило пореског права је да се опорезивање може вршити само на основу закона, а циљ тога правила је изворно био да се порески обвезник заштити од самовоље пореских органа. У модерним правним државама увођење нових пореза и мијењање пореских терета код већ постојећих пореских облика могу се вршити само на основу закона, а то правило има значај уставног начела. То произилази и из члана 62 става 2 Устава Републике Српске. Принцип уставности и законитости пореза има политичко значење које се огледа у осигурању правне сигурности пореских обвезника, али оно има и своје правно значење које се манифестује у поштовању захтјева који се

---

\* Др Марко Рајчевић, професор Правног факултета Универзитета у Бањој Луци, судија Уставног суда Републике Српске

постављају како пред законодавца када доноси порески пропис, тако и пред оне органе који тај пропис треба да тумаче и примјењују.

У овом раду биће ријечи управо о правном значењу принципа уставности и законитости, који се може сагледати кроз захтјеве да се порез треба установити само законом, да се порески прописи морају тумачити на адекватан начин, да се аналогија у пореском праву може примјењивати само у оквиру потребе да се утврди циљ пореске норме, да се и у пореском праву мора водити рачуна о правилу о неретроактивности закона, те да порески пропис мора бити јасан и прецизан.

2. Формулисан у облику да једино закон може бити извор пореског права, овај захтјев би могао да наведе на закључак да је цјелокупно пореско право материја која је резервисана за законско уређивање. Не могу се, ипак, све пореске норме сводити на наметање обавезе плаћања одређене суме новца држави; њихов садржај може бити и друкчији – нпр. утврђивање и наплата пореза, контрола и др., па се њихово доношење од стране других државних органа (а не парламента) не би, под одређеним условима, морало да коси са начелом законитости. Често се разлог за појаву подзаконских аката крије у фактичкој немогућности законодавца да уреди сва релевантна питања. У пореској материји среће се неколико врста подзаконских прописа, од којих су најраспрострањенији:

- одлуке, које доноси скупштина (најчешће општине или града);
- уредбе, које доноси влада; и
- правилници које доноси државни орган управе (министарство).

Одлука представља подзаконски пропис скупштине органа локалне самоуправе којим се уводе локални јавни приходи и уређује начин њиховог утврђивања и плаћања. Подзаконски прописи владе и министарстава доносе се, по правилу, ради спровођења (извршења) закона.

Дакле, пореске норме нису резервисане само за законско уређивање. Дилеме се, међутим, појављују код одређивања оних питања која се морају уредити законом ако се не жели нарушити принцип законитости, односно – посматрано из другог угла – питања која се могу препустити подзаконској регулативи, а да поменути принцип не буде напуштен.

У литератури се најчешће наводи примјер увођења локалних јавних прихода као материје која се може подзаконски уређивати. Потребно је имати у виду да је овлашћење општинским, односно градским властима да могу својим одлукама уводити одређене врсте јавних дажбина делегирао закон и да оваква нормативна дјелатност скупштина ужих политичко-територијалних заједница има своје извориште у закону. И када су у питању правилници већих дилема нема. Правилником се разрађују поједине одредбе закона ради њиховог извршавања, али овлашћење за доношење тог подзаконског акта такође мора постојати у закону.

Спорни би били једино домети уредбодавне власти у пореској материји. Овдје се имају у виду само тзв. "праве несамосталне уредбе", које служе извршењу закона, конкретизујући његове принципе и одредбе. И овакве уредбе морају имати ослонац у специјалној законској извршној клаузули. Оне су тијесно везане за закон због чијег су извршења издате, а не смију противрјечити ни њему ни било ком другом закону. Уредба за извршење закона може нормирати само детаље, како би се могао примјењивати закон због кога се она доноси.

Није, разумије се, увијек једноставно ријешити питање садржине оваквих уредаба, али у оном дијелу теорије јавног права који се налази под утицајем њемачке доктрине постоји значајан степен сагласности о томе да оне не могу ни прописивати нека нова начела која нису предвиђена у закону, као што не могу ни постављати за грађане неке нове захтјеве који нису постављени у закону.

И на практичном плану може бити спорно да ли је уређивање појединих пореских питања путем "правних несамосталних уредаба", па и правилника у складу са начелом законитости пореза. Разрјешење овакве дилеме може се потражити на терену уставносудске праксе. Тако је италијански Уставни суд заузео становиште да није у супротности са Уставом закон који, овлашћујући на увођење пореза, не одређује све основне елементе пореза (нпр. највишу мјеру пореског давања), будући да означава критеријуме који су у стању да ограниче дискрециону власт јавноправног тијела које врши опорезивање спроводећи повјерена овлашћења.

Мора се, међутим, имати у виду да линију разграничења између материје која остаје резервисана за законско уређивање и материје која се може препустити и подзаконским прописима није увијек лако повући, јер постоји опасност да се регулисањем путем подзаконских прописа, па били они засновани на закону може заћи у зону у којој се мијења релативан положај пореских обвезника. Зато уставни судови

морају у сваком конкретном уставном спору веома пажљиво оцјењивати да ли се уредбом постављају за грађане неки нови захтјеви који већ нису формулисани у закону.

3. Други се захтјев тиче тумачења пореских норми. Тумачење закона је утврђивање његовог смисла; ријеч је о логичкој мисаоној операцији чији је циљ да се пронађе прави смисао закона, да се утврди садржај, дomet и значење порескоправних норми, у датом моменту, у вријеме примјене закона. Тумачење закона је неминовност: практично је немогуће наћи норму пореског права која би се могла примијенити на конкретан догађај, а да се при томе не јави потреба за интерпретацијом. Несавршеност језика, неодређеност појмова којима се служи законодавац, високи степен апстракције и генерализације у формулисању прописа и др. доводи до тога да се законски текст може различито схватати и да се намеће потреба за истраживањем правог смисла ријечи употребљених у законској норми и правог смисла цијеле норми. Отуда произилази и значај тумачења: тек тумачењем почиње истински живот и дјеловање закона; оно је мост између прописа и стварности; оно је начин да се порескоправна норма, која је општа, апстрактна, доведе у склад са конкретним случајем.

Начелно посматрано, могу се уочити четири различита приступа овом питању.

Први приступ полази од становишта да порески закон, када год његово значење није евидентно, треба да буде схватан у смислу који је наповољнији за оног ко је подвргнут порезу. Порески закони, према овом гледишту, ограничавају слободе и имовинска права грађана, па такве законе (као што је случај и са кривичним законом) треба тумачити у прилог ономе чија се слобода или право ограничавају. Међутим, спорна је само основна претпоставка на којој почива наведено правило. За пореске законе се не може рећи да ограничавају слободе појединаца, јер субјективно пореско право државе представља нужну претпоставку за прикупљање финансијских средстава која су неопходна за потврђивање права: државни организам би престао да функционише ако би био лишен јавних прихода који се обезбјеђују на основу пореских закона. Слободе грађана могу се заштитити тек кроз функционисање државе, па је стога њено пореско право гаранција тих слобода. С друге стране, порески закони не ограничавају ни имовинска права грађана. Пореској обавези подлијеже свако лице које се нађе у ситуацији која се подударе са законским описом пореског чињеничног стања. Подсјетимо се да садржину порескоправног односа чине права и

обавезе јавноправних тијела (као пореских повјерилаца) и физичких и правних лица (као пореских дужника), а предмет – обавезе давања, чињења, нечињења и трпљења. Однос између пореских дужника и његових материјалних добара којима треба да подмири обавезу давања нуди само мјеру пореског терета, али из тог односа не произилази да је у питању ограничавање дужникових имовинских права. Уосталом, и приватноправни дугови чине негативан елеменат у имовини, а не сматрају се фактором ограничавања имовинских права.

Супротан, други, приступ полази од становишта да је интерес државе изнад приватног интереса. Порез је инструмент моћи државе и он се не може подређивати појединачном интересу. Отуда захтјев: у случају сумње у корист фиска. Такви аргументи имају, међутим, само политичку, али не и правну ваљаност и могу важити код стварања (доношења) закона, али не и код његове примјене (тумачења). Кад једном буде формално донесен, порески закон установљава одређена права и одређене дужности и у примјени закона треба водити рачуна искључиво о вољи која је у њему садржана. Проширење неке норме на случајеве који не спадају под *ratio legis* неизбежно је извор неправди.

Трећи приступ се залаже да се порески закони тумаче сасвим рестриктивно: будући да је пореска обавеза одређена у закону, она се не може путем логичке аргументације или аналогije проширивати на случајеве који нису изричито садржани у закону.

Порески објекат се квантитативно конкретизује да би се добила пореска основица, а примјеном пореске стопе на основицу се израчунава вриједност пореског дуга. Сви изузеци од правила се таксативно наводе у закону, казнене санкције су прецизиране и у начелу сразмјерне са објектом који се може математички вредновати. Зато тумачење пореских закона захтјева скрупулозну егзактност и искључује примјену "стандардних" метода логичке интерпретације и аналогije. Иако ужива подршку ширег круга аутора, приступ који се залаже за рестриктивно тумачење пореских закона такође се може изложити критици. Не смије се, наиме, заборавити да логичко тумачење и аналогija не теже стварању права тамо гдје права нема, већ само примјењују закон према укупном његовом ефективном домашају, тражећи значење норме ако је потребно и даље од несигурне ријечи законодавца. А теза о изузетном карактеру пореских закона подложна је озбиљном преиспитивању: у крајњој линији, за сваку друштвену област која се уређује законом могло би се рећи да је "посебна". Чини се да је оправдано становиште по коме су порески закони исте природе као и остали закони који чине правни поредак: отуда се и на њих

примјењују исти критеријуми тумачења које је општа правна теорија формулисала за све законе.

Четврти приступ сматра, дакле, да се порески закони могу тумачити примјеном свих оних метода који се користе при тумачењу осталих закона. Границе сваког тумачења одређује принцип законитости у својој интегралности. Недозвољено је свако тумачење које води изигравању смисла и функција овог принципа. Полазну основу за тумачење представља текст пореског закона. У интерпретацији се иде за тим да се употребљеним ријечима у крајњем случају да оно значење које одговара цјелокупном и правом смислу закона, који произилази из циљева тог прописа и вриједности које су у њега уграђене, а да и нису најадекватније у самом тексту дошли до изражаја. Законски текст је и граница тумачења у том смислу да оно не смије да доведе до става који би био у бити супротан ономе што значе саме ријечи написане у закону.

Према томе који субјекти врше тумачење, разликујемо аутентично тумачење (које врши онај законодавни орган који је донио одговарајући порески закон), судско тумачење (у поступку судске заштите, тј. у управном спору против коначног управног акта) и доктринарно тумачење (које врши порескоправна наука).

С обзиром на примијењене методе, разликујемо:

- теолошко тумачење, чији је задатак да се утврди циљ закона (*ratio legis*);
- логичко тумачење, код кога се смисао законске норме утврђује с обзиром да унутрашње везе и смисао елемената дате законске одредбе, уз коришћење правила логичког мишљења;
- системско тумачење, код кога се смисао законске норме утврђује узимајући у обзир однос с другим блиским или сродним одредбама, односно с другим законима;
- компаративно тумачење, које се заснива на упоређивању пореског закона са страним прописима, ако је при изради пореског закона у већој мјери уважавано неко страно законодавство;
- историјско тумачење, код кога се смисао пореске норме утврђује полазећи од историјата њеног настанка, откривањем узорка због којих је норма донијета, често и кроз испитивање текстова законских пројеката и нацрта, службених објашњења

- уз закон, излагања владиног извјестиоца, дискусије у скупштинским одборима и у скупштини и др.;
- еволутивно тумачење, које смисао закона тражи у њему самом, у синтези услова времена у коме се он тумачи. Основна је идеја ове методе да је материја коју закон уређује у сталном развоју и кретању и да се то мора узети у обзир у интерпретацији закона, а да се при том битно не мијења оно што је историјски било првобитни смисао закона;
  - граматичко тумачење, које се састоји од објашњења буквалног садржаја закона путем етимолошког, граматичког и синтатичког разумевања његовог текста и објашњавање употребљених израза. Оно се по логици ствари јавља као први и најједноставнији начин којим се настоји отклонити нејасан смисао текста пореског закона.

4. Трећи се захтјев односи на примјену аналогије у пореском праву. Код тумачења, па и екстензивног, полази се од тога да одређени случај одговара ономе што је изражено у законском опису пореског чињеничног стања, иако је законодавац био "шкрт на ријечима"; претпоставља се да је потпуно у складу са смислом и сврхом дотичне одредбе да она обухвати и такав један случај; ту се крећемо у границама дате норме, не излазимо из дате законске одредбе, јер се случај може природно, ненасилно интегрисати у постојећу норму. Аналогија, напротив, претпоставља нешто сасвим супротно од тога: дотични случај није предвиђен у закону, мора се ићи преко норме ако се он хоће обухватити, у погледу тог случаја постоји празнина у закону. Примјена аналогије састоји се, дакле, у проширивању законске норме на случајеве који у њој нису садржани, али потпадају под исти ратио легис који је инспирисао формулисану законску норму. При томе се не смије стварати ново право, већ само откривати латентан правни исказ.

Поступак аналогије одвија се у неколико фаза. У првој треба утврдити да однос на који се жели примијенити аналогија није ни на који начин већ уређен у закону. Штавише, потребно је поуздано установити није ли законодавац тај однос свјесно оставио неуређеним, желећи да он такав и остане. У другој фази потребно је идентификовати ратио легис који чини основ законске одредбе која се аналогијом проширује. Затим се, у свјетлу тако утврђеног *ratio legis*, изричито формулисани законски опис пореског чињеничног стања на који се норма жели проширити и провјерава да ли међу њима постоји таква сродност која би допуштала уређивање према истим принципима.

Претпоставке на које желимо проширити закон треба да имају правну природу која је аналогна правној природи претпоставки уређених правном нормом о којој је ријеч.

Поједини аутори, сматрајући да порески закони намећу обавезу имовинске природе обвезницима, држе да је аналогија допуштена једино у питањима која се не дотичу пореске обавезе појединаца, или пак ако је послужила да се таква обавеза сузи; никако јој се не смије прибјегавати ако води проширењу пореске обавезе. На овакав став се понекад наслања и судска пракса. Насупрот оваквим гледањима налази се приступ који полази од захтјева да сви грађани морају бити једнаки пред порезом (принцип хоризонталне једнакости). Отуда ако постоји ситуација која није уређена порескоправном нормом, иза које би стајао исти ратио легис као и за сличне норме, примјена аналогије неће се косити са принципом правне државе, са принципом државе да нема пореза без закона. Аналогија која дјелује унутар граница закона, а обезбјеђује да се оствари начело хоризонталне једнакости, потпуно је допуштена.

Нарочито су бројни случајеви примјене аналогије када сам закон изричито упућује на обухватање ситуација које су сличне онима које су непосредно формулисане у законском опису пореског чињеничног стања. Ријеч је о тзв. "генералној клаузули". Тако, на примјер, норма Закона о порезу на доходак грађана одређује да приходи од капитала обухватају и "камате и друге приходе по основу зајма, штедних и других депозита орочених или по виђењу, по основу обвезница и сличних хартија од вриједности". По аналогији ће се под "друге приходе" подвести нпр. учешће у добити издаваоца обвезнице, које припада имаоцу тзв. партиципативне обвезнице, а под "сличне хартије од вриједности" нпр. благајнички запис или комерцијални запис.

Да ли ће се у конкретном случају постојања општег правила и изузетака примјењивати аналогија или *argumentum a contrario* зависи од степена сличности случаја који представља празнину са случајем обухваћеним у пропису посебног, односно општег карактера. Прави проблем аналогије састоји се, дакле, у томе да се одреди каква и у чему мора да буде сличност између два случаја да би се могла примијенити аналогија. Два случаја су слична кад су им битне особине истовјетне, а споредне различите. Да би се могла примијенити аналогија, мора постојати истовјетност у битним особинама, а то значи да мора постојати истовјетност у оним особинама које представљају разлог за



прописивање онакве норме каква је прописана за случај који је регулисан. Другим ријечима, мора постојати истовјетност *ratio legis*.

5. Четврти захтјев кроз који се огледа правно значење принципа законитости пореза показује се у начелној недопуштености ретроактивности правног дејства пореских закона. Устав Републике Српске прописује у члану 110 став 1 одређује да «закони, други прописи и општи акти не могу имати повратно дејство». Али да бисмо установили значај овог захтјева и услове под којима су могућа одступања од њега, потребно је да претходно дефинишемо почетак важења пореских закона.

Опште је правило да се почетак важења закона или другог општег правног акта рачуна од његовог ступања на снагу. Ступање на снагу се, опет, обавезно везује за претходно објављивање акта на прописани начин, како би се омогућило заинтересованим лицима да се упознају са његовом садржином. Између објављивања закона или другог општег правног акта и почетка његовог важења оставља се један краћи период (тзв. *vacatio legis*), како би се и они који их примјењују и они на које се примјењују припремили за његово поштовање. У том смислу Устав Републике Српске (у члану 109) прописује да закони, други прописи и општи акти ступају на снагу најраније осмог дана од дана објављивања, осим ако из нарочито оправданих разлога није предвиђено да раније ступе на снагу. У бојазни да би порески обвезници могли злоупотребити *vacatio legis* како би (дјелимично или потпуно) избјегли плаћање новоуведеног пореза, законодавац се неријетко одлучује да се позове на «оправдане разлоге» и да пропише да порески закон (односно други пропис) ступа на снагу наредног дана од дана објављивања.

Поменимо, најзад, да је могуће да постоји неподударање између ступања на снагу пореског закона или другог прописа и –нешто каснијег – дана почетка његове примјене. Овај одложени «почетак примјене» може се тицати само неке одредбе, а могуће је да се односи на пропис у цјелини. Тако је, примјера ради, специјалном клаузулом међу «прелазним и завршним одредбама» у Закону о порезу на доходак („Службени гласник Републике Српске“, број 91/06) предвиђено да тај закон ступа на снагу осмог дана од дана објављивања (а то је 28. септембар 2006. године), али се примјењује од 1. јануара 2007. године.

Правна сигурност и извјесност налажу да закони, други прописи и општи правни акти дјелују само за убудуће – да немају ретроактивно (повратно) дејство. Већ је речено да Устав Републике

Српске начелно забрањује ретроактивност закона, других прописа и општих аката. Међутим, допуштен је изузетак: Устав Републике Српске (у члану 109 став 2) дозвољава да се, ако то захтјева општи интерес утврђен у поступку доношења закона, само тим законом може одредити да поједине његове одредбе имају повратно дејство. Ретроактивност пореских закона могућа је, дакле, једино ако су кумулативно испуњена три уставом утврђена услова: 1) да је ретроактивност уведена законом; 2) да се распростире само на поједине одредбе истог закона; и 3) да је уведена на темељу општег интереса утврђеног у поступку доношења тог закона. У пореској материји нису ријетки случајеви ретроактивне примјене појединих законских одредби.

6. Пети захтјев кроз који се огледа правно значење принципа законитости пореза показује се у томе да закон треба да буде јасан и прецизан. Другим ријечима, очекује се да законски опис пореског чињеничног стања буде изведен на јасан и недвосмислен начин: садржај и границе пореских норми морају се јасно видјети из самог законског текста. Порески пропис треба да буде прецизан - пореска обавеза треба да буде одређена у погледу износа пореског дуга, рока плаћања, начина плаћања и других момената који су од значаја за утврђивање и наплату пореза. Законске формулације треба да буду у тој мјери јасне да их може разумјети и обвезник који не посједује специјално правничко образовање.

Нажалост, због сложености материје која се уређује, што због бирократске логике која условљава компликованост законског исказа и експанзију подзаконских аката и различитих «мишљења» и «тумачења» која дају порески органи, што због учесталих измјена до којих долази због потреба фискаса са додатним јавним приходима, порески прописи спадају међу непрегледније и нејасније.

Да би се олакшало сналажење у бројним пореским прописима, у многим земљама се спроводи кодификовање пореског законодавства, или, се пак, доноси општи порески закон, којим се уређују општи институти пореског права и порески поступак, док се посебним законима регулишу специфичности појединих пореских облика. Честе измјене и допуне пореских закона доводе до тога да се повремено објављују пречишћени законски текстови. Ако пречишћени текст неког закона сачини надлежни орган и ако се текст објави у службеном гласилу, сматраће се да има правну снагу, да је дио правног поретка. Пречишћени текстови пореских закона могу се објављивати и од стране привредних комора, научних институција, стручних асоцијација и

других субјеката приватног права, у ком случају служе само да би се корисницима олакшало сналажење у лавиринту прописа. Позитивно пореско право биће утолико теже спознати, уколико постоје разлике у системима јавних прихода локалних заједница, у коме случају је неопходно увијек имати у виду и конкретне општинске прописе.

У савременим демократским правним државама шири се схватање да је транспарентност пореског система веома значајна не само са становишта остваривања принципа законитости пореза, већ и из економских разлога. Уколико нека држава жели да привуче стране инвеститоре, потребно је да њени порески прописи буду разумљиви и упоредиви са пореским законодавством на које је страни инвеститор навикао у својој земљи или у другим земљама у којима је претходно обављао пословну активност. Отуда земље у транзицији, напуштајући пореске системе који су одговарали ранијем социјалистичком уређењу, усвајају нове пореске законе, придржавајући се углавном оних рјешења која су већ примјењивана у државним чланицама ОЕСД. Оне, једноставно, не желе да «проналазе» нове пореске облике, који би били непознаница за потенцијалне иностране улагаче.

