

Виши асистент Ђорђе Мариловић, мр

Правни факултет Универзитета у Источном Сарајеву

ВАНРЕДНИ ПОРЕЗИ И НАЧЕЛО ЗАКОНИТОСТИ У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ

Ванредни порези у Републици Српској уведени су након великих поплава из маја 2014. године, при чему су се јавила многа питања теоријске и практичне природе. У овом раду аутор се бави појединим ванредним порезима, уведеним половином 2014. године у Републици Српској, увиђајући њихов значај и оправданост, али и могуће проблеме. Најприје, обрађен је посебан допринос за солидарност и његова правна природа. На том примјеру обрађено је, такође, временско важење пореских закона, са оштротом на повратно дејство појединих законских одредаба. Потом, аутор је указао на могућу неједнакост пореских обвезника пред законом, у вези са новелом Закона о порезу на непокретности којом је предвиђено могуће пореско ослобођење.

Циљ рада је да се прикажу поменути ванредни порези Републике Српске у свјетлу начела правне државе, темељног правног начела Европске уније садржаног и у Копенхашким критеријумима за приступ Европској унији. Нарочита пажња посвећена је начелу законитости опорезивања, посебно у вези са повратним дејством порескоправних норми, као и једнакости грађана пред законом.

Кључне ријечи: Ванредни порези; Република Српска; Законитост; Ретроактивност; Правна држава; Фонд солидарности за обнову Републике Српске.

1. УВОД

Јављање ванредних пореза у пореском систему везано је за ванредне околности и тако произашле јавне расходе. Разорне поплаве, које су задесиле Републику Српску и окружење у мају 2014. године, условиле

Ђорђе Мариловић, *djordje_maril@yahoo.com*.

су ванредне јавне расходе. Да би се обезбиједила средства за покриће насталих јавних расхода, Република Српска је морала да се окрене ванредним јавним приходима.

У овом раду, сагледавају се ванредни порези Републике Српске, уведени поводом поплава из маја 2014. године. Сагледавање обухвата приказ одабраних промјена у пореском систему Републике Српске, као и могућих проблема. Посебан нагласак стављен је на начело једнакости у пореском праву (код пореза на непокретности).

Уколико се дажбински јавни приходи сагледавају укупно, могуће је означити их као порезе у најширем смислу.¹ Овдје, тако, израз „порез“ служи за означавање дажбинских јавних прихода. Ово сматрамо упутним још из једног разлога – неки називи који су додијељени појединим облицима јавних прихода просто не одговарају природи тог јавног прихода.² Наравно, код приказа појединих облика употребијељени су одговарајући називи (таксе, накнаде).

Након општег осврта на појам ванредних пореза, промјене у пореском законодавству Републике Српске рашчлањене су према одговарајућим, одабраним, пореским облицима.

2. ВАНРЕДНИ ПОРЕЗИ У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ

2.1. Ванредни порези

Мјерило разликовања редовних и ванредних (нередовних) пореза је вријеме у којем је уведен порез.³ Вријеме у којем ће порески закон бити на снази зависи од циља због кога се порез уводи. Редовни порези уводе се, по правилу, ради финансирања редовних јавних расхода, а ванредни порези ради финансирања неочекиваних, неподвижених, ванредних, јавних расхода.

При том, с овом подјелом не треба поистовјећивати подјелу на периодичне и непериодичне (једнократне) порезе.⁴ Редован или ванредан

¹ Вид. Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Савремена администрација, Будимпешта – Београд 1997, 24–25.

² Нпр. посебан допринос за солидарност, иако означен као допринос, уствари је порез на доходак и порез на платни списак и радну снагу.

³ Односно „време у којем се порез (прецизније: закон којим је порез уведен) налази на снази“. – Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Досије студио, Београд 2014, 86.

⁴ Код периодичних пореза, порески дуг (предмет пореске обавезе) настаје и гаси се периодично а да пореска обавеза остаје и не престаје самим гашењем пореског дуга. Непериодични (једнократни) порези су они код којих пореска обавеза престаје гашењем пореског дуга. – Вид.: Д. Поповић, (2014), 86 и 110; Б. Раичевић, *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду, Београд 2008, 158;

порез, без обзира на то своје својство, може бити периодичан или непериодичан.

Такође, за подјелу на редовне и ванредне порезе од значаја је тренутак увођења, а не утврђивања пореза.⁵ Увођење пореза (у правни, порески, систем) различито је од утврђивања, што је дјелатност којом се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.⁶

Ванредност пореза не огледа се само у томе што порески закон ступа на снагу у ванредним околностима, због ванредног узрока, већ и у томе што закон остаје на снази тачно до одређеног тренутка у будућности, када се претпоставља да ће престати потреба за ванредним јавним приходом. Тако, закон којим се уводи ванредни порез по правилу садржи и завршну одредбу којом је предвиђено до када ће закон бити на снази. Други случај, мање очигледан, обезбјеђења јавних прихода за финансирање ванредних јавних расхода јесте повећање постојећих пореза. Са ставовишта утицаја на порески морал, повећање постојећих пореза прихватљивије је него увођење нових пореза. Ипак, уколико се тако не могу обезбиједити довољно издашни извори финансирања, приступа се увођењу нових пореза.

Намјенска природа је још једна честа одлика ванредних пореза, нарочито важна за порески морал. Порески обвезници и порески дестинатари много лакше прихватају пореске обавезе и порески терет када вјерују у исправност и намијењеност уведеног пореза. Најједноставнији начин да се средства прикупљена порезом намјенски утроше јесте њихово издвајање, приписивање посебном фонду. Могуће је, на тај начин, много лакше пратити прикупљање и намјенско трошење прихода од ванредног пореза.

2.2. Промјене у пореском праву Републике Српске

Промјене у пореском законодавству Републике Српске настале као посљедица поплава обухватају: успостављање Фонда солидарности за обнову Републике Српске,⁷ увођење посебног доприноса за солидар- Упор. Ва. Јелчић, *Javne financije*, RRiF-plus, Zagreb 2001, 49–50. Порески закони код нас не праве ову разлику, услед чега се настанком пореске обавезе уствари често описује настанак пореског дуга.

⁵ Упор. Во. Јелчић, *et al.*, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2002, 107.

⁶ М. Врањеш, *Финансијско право: фискални систем у Србији*, Завод за уџбенике, Београд 2011, 221–226.

⁷ Закон о Фонду солидарности за обнову Републике Српске – ЗФСРС, *Службени гласник РС*, бр. 52/14.

ност,⁸ измјене у погледу посебних републичких такса,⁹ измјене у погледу накнада за коришћење природних ресурса у сврху производње електричне енергије,¹⁰ измјене код опорезивања употребе, држања и ношења добара,¹¹ увођење посебне могућности одгођеног плаћања пореског дуга за пореске обвезнике који су претрпјели штету изазвану поплавама у Републици Српској у мају 2014. године,¹² и измјене и допуне Закона о порезу на непокретности.¹³

Промјене у Пореском систему Републике Српске¹⁴ нису ишле само у смјеру увођењу нових, већ и прилагођавања ранијих, иначе редовних, јавних прихода, а предвиђене су и одређене пореске олакшице за лица која су претрпјела штету од поплава. Поред ванредних пореза, за финансирање ванредних јавних расхода предвиђени су и други извори средстава.¹⁵

Даље излагање тиче се двије кључне цјелине – посебног доприноса за солидарност и измјена Закона о порезу на непокретности. У првој цјелини анализирана је правна природа посебног доприноса, и однос повратног дејства закона којим је допринос уведен и начела законитости. У другој цјелини постављено је питање поштовања начела једнакости у пореском праву поводом појединих законских норми о порезу на

⁸ Израз „посебан допринос“ користиће се у овом раду за означавање тако названог јавног прихода у складу са одредбама Закона о посебном доприносу за солидарност – ЗПДС, *Службени гласник РС*, бр. 52/14. Израз „допринос“ користиће се искључиво за означавање инструмента јавних прихода који се тако уобичајено означава у теорији, а обухвата доприносе за обавезно социјално осигурање, уређене Законом о доприносима, *Службени гласник РС*, бр. 116/12.

⁹ Закон о посебним републичким таксама, *Службени гласник РС*, бр. 8/94, 29/00, 18/01, 22/01, 60/03 – II дио, 14/04, 41/05, 51/06 и 52/14.

¹⁰ Закон о накнадама за коришћење природних ресурса у сврху производње електричне енергије, *Службени гласник РС*, бр. 52/14.

¹¹ Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара, *Службени гласник РС*, бр. 37/01, 35/07 и 52/14.

¹² Закон о посебним начинима измирења пореског дуга, *Службени гласник РС*, бр. 66/13 и 52/14.

¹³ Закон о порезу на непокретности – ЗПН, *Службени гласник РС*, бр. 110/08, 118/09 и 64/14.

¹⁴ Посебности пореског права у Босни и Херцеговини указују на постојање више пореских система, од којих је један порески систем Републике Српске, будући да је, у погледу директних пореза, Република Српска искључиво надлежна за увођење пореза, администрација порезима, као и убирање прихода од пореза. – Вид. Ђ. Мариловић, „Посебности фискалних односа у сложеним државама – примјер Босне и Херцеговине“, *Годишњак Правног факултета у Источном Сарајеву* 2/2013, 53–76.

¹⁵ Термин „средства“ употребљен је да би се појмовно обухватила сва буџетска средства у буџетском систему Републике Српске. – Вид. Закон о буџетском систему Републике Српске – ЗБСРС, *Службени гласник РС*, бр. 121/12 и 52/14, чл. 5. За сва средства која су обухваћена промјенама поводом санирања штете од поплава вид. фн. 18.

непокретности. Прије тога, наведене су основне одлике посебног Фонда солидарности за обнову Републике Српске. У раду се неће обрађивати остале мјере обезбјеђења ванредних средстава у Републици Српској.

3. ФОНД СОЛИДАРНОСТИ ЗА ОБНОВУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ

Фонд солидарности за обнову Републике Српске (Фонд) основан је, ретроактивно, 1. јуна 2014. године. Ретроактивно, зато што је норма којом је предвиђено оснивање Фонда ступила на снагу 26 дана прије ступања на снагу самог закона, односно 18 дана прије објављивања закона.¹⁶ Такво рјешење последица је ретроактивног увођења посебног доприноса за солидарност (посебан допринос), који је приход Фонда.¹⁷

Фонд је посебно правно лице са јавним овлашћењима, чији орган управљања – Управни одбор – именује Влада Републике Српске (Влада). У његов састав улазе представници Владе, јединица локалне самоуправе са поплавлених подручја, запослених у Републици Српској, и међународних финансијских институција или донатора. Предсједник Управног одбора је предсједник Владе. Надзор над прикупљањем и расподјелом средстава којима се финансира обнова Републике Српске¹⁸ врше посебно радно тијело Народне скупштине Републике Српске и Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске.

Буџетским системом Републике Српске обухваћени су не само буџет Републике Српске и буџети општина и градова, већ и буџети, тј. финансијски планови, фондова. У фондове се убрајају Фонд за пензијско и инвалидско осигурање Републике Српске, Фонд здравственог осигурања Републике Српске, Јавни фонд за дјечију заштиту Републике Српске и Завод за запошљавање Републике Српске. Како се види, у Закону о буџетском систему Републике Српске не наводи се изричито Фонд солидарности за обнову Републике Српске.¹⁹ Међутим, истим законом предвиђена је припадност дијела појединих јавних прихода Фон-

¹⁶ ЗФСРС, чл. 5, ст. 1, у вези са чл. 14, ст. 2.

¹⁷ Вид. ЗПДС.

¹⁸ Ова средства обезбјеђују се из: 1) посебног доприноса за солидарност; 2) пореза на употребу, држање и ношење добара; 3) накнада за коришћење природних ресурса у сврху производње електричне енергије; 4) домаћих и иностраних донација; 5) домаћих и иностраних помоћи; 6) кредитних средстава Републике; 7) кредитних средстава јединица локалне самоуправе; 8) буџетских средстава Републике и јединица локалне самоуправе; 9) средстава остварених продајом имовине стечене извршењем кривичног дјела; и 10) осталих средстава. – ЗФСРС, чл. 8, ст. 1.

¹⁹ Вид. ЗБСРС, чл. 2, ст. 1, тач. г).

ду солидарности.²⁰ Иако је Фонд основан за раздобље од 1. јуна 2014. године до 31. децембра 2021. године, било би оправдано да је изричито наведен приликом набрајања свих фондова у оквиру буџетског система, а не само код расподеле прихода.

Улога Фонда вишеструко је значајна. Прво, Фонд обједињује различита финансијска средства чија је намјена финансирање обнове Републике Српске. Самим тим, управљање и контрола токова прикупљених прихода вишеструко су олакшани. Друго, обједињавање прихода од ванредних пореза у Фонд требало би да повољно дјелује на порески морал, а посебно имајући у виду систем вишеструког извјештавања и контроле.²¹

4. ПОСЕБАН ДОПРИНОС ЗА СОЛИДАРНОСТ

Посебан допринос за солидарност уведен је у свјетлу ванредних околности из маја 2014. године, и тако насталих јавних расхода.²² Законописац и законодавац рачунали су на значајно учешће прихода од посебног доприноса у укупном износу планираних средстава Фонда. Очекује се да ће средстава од посебног доприноса за солидарност износити 69,4 милиона КМ, односно око 75% укупног годишњег прихода Фонда солидарности (укупан годишњи приход без донација и помоћи, и без кредитних средстава, што је око 93,5 милиона КМ).²³

Обвезници посебног доприноса су: 1) физичка лица која остварују доходак (*sic*)²⁴ од личних примања, а која су обвезници пореза на доходак у смислу одредаба Закона о порезу на доходак; 2) пензионери којима се пензија исплаћује из Фонда пензијског и инвалидског осигурања Републике Српске; 3) исплатиоци дохотка од личних примања.

²⁰ Фонду припада 30 % прихода од пореза на употребу моторних возила, 25 % пореза на регистровано оружје и 50 % прихода од накнада за коришћење природних ресурса у сврху производње електричне енергије. ЗБСРС, чл. 9 ст. 1 тач. з) и и).

²¹ Фонд подноси Влади Републике Српске квартални извјештај о раду, прикупљеним и распоређеним средствима; Влада подноси годишњи извјештај о раду Фонда Народној скупштини Републике Српске; Надзор над прикупљањем и расподелом средстава врше радно тијело Народне скупштине и Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске, при чему радним тијелом предједава народни посланик из највеће опозиционе странке.

²² Вид. ЗПДС, чл. 1 и 2.

²³ <http://www.obnovasrpske.org>, 11. децембар 2014.

²⁴ У ЗПДох. наводи се ова синтагма, а само изузетно користи се израз „приход“. Доходак се, у теорији, одређује као „збир свих опорезивих (*нето*) прихода које је порески обвезник остварио у датој пореској години.“ Д. Поповић, (2014), 306. Било би боље да је у Закону употребљен термин „приход“ умјесто термина „доходак“, јер „као сабирци у збиру који називамо дохотком могу се појавити разноврсни (*нето*) приходи“. Д. Поповић, (1997), 503. У овом раду ће се, претежно, користити законска терминологија, уз напомену да она није прецизна у односу на појам прихода.

За наведене обвезнике, основице и стопе одређене су на следећи начин.²⁵ Нето доходак од личних примања (износ дохотка након опорезивања порезом на доходак и обавезним доприносима) основица је за обвезнике: 1) физичка лица која остварују доходак од личних примања, а која су обвезници пореза на доходак у смислу одредаба Закона о порезу на доходак; 2) исплатиоце дохотка од личних примања. Стопа доприноса за наведене обвезнике и основицу износи 3 %, при чему пола пада на терет физичког лица чији је доходак, а пола на исплатиоца дохотка. Исплатилац дохотка од личног примања није само порески плаћац (лице које обрачунава и уплаћује посебан допринос за солидарност у тренутку исплате сваког појединачног дохотка од личног примања на који се плаћа допринос), већ је и порески обвезник. Темељ двојне правне природе посебног доприноса садржан је у овој подјели. Такође, посебан допринос на нето доходак од накнада за чланство у управним и надзорним одборима, одборима за ревизију, савјетима и комисијама обрачунава се и плаћа се по стопи од 20% на нето накнаде као лично примање и у цијелости пада на терет физичког лица које остварује овај доходак.²⁶

Исплаћена пензија је основица за пензионере, којима се пензија исплаћује из Фонда пензијског и инвалидског осигурања Републике Српске. Допринос се плаћа у висини од 1 до 5 КМ, према износу исплаћене пензије.

4.1. Правна природа посебног доприноса за солидарност

Посебан допринос за солидарност једино по имену одговара доприносима. Иначе, то је порез. За разлику од истинских доприноса за социјално осигурање, који се најчешће јављају као обавезни, којима се обезбјеђују средства за финансирање обавезног социјалног осигурања, посебан допринос само се термилолошки може сврстати међу остале доприносе.²⁷

²⁵ Вид. ЗПДС, чл. 4 и 5.

²⁶ ЗПДС, чл. 5 ст. 4.

²⁷ О различитим схватањима о доприносима (од поистовјеђивања са порезима, до издавања у посебан појам) вид. Д. Поповић, (2014), 9 фн. 20. За разлику од класификације пореза *OECD*, гдје се доприноси сврставају у порезе, у *GFS* класификацији јавних прихода Међународног монетарног фонда доприноси су издвојени у посебну категорију јавних прихода. Упор. The OECD Interpretative Guide, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/OECD-Revenue-Statistics-2014-Interpretative-Guide.pdf>, 28. новембар 2014, тач. 7, и The IMF Statistics Department's Government Finance Statistics Manual 2001 – GFSM 2001, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/-pdf/all.pdf>, 28. новембар 2014, тач. 4.22.

Суштински, посебним доприносом обухваћена су два пореза: порез на доходак и порез на платни списак и радну снагу. Термин „допринос“ не одговара правној природи јавног прихода који је означен у ЗПДС.

Овдје треба разграничити три појма: 1) допринос, 2) порез на доходак и 3) порез на платни списак и радну снагу.²⁸

4.1.1. Посебан допринос као порез на доходак

Порезом на доходак, у појмовном а не термиолошком смислу, кроз посебан допринос опорезовани су: 1) физичка лица која остварују доходак од личних примања, а која су обвезници пореза на доходак у смислу одредаба Закона о порезу на доходак, 2) пензионери којима се пензија исплаћује из Фонда пензијског и инвалидског осигурања Републике Српске, и 3) физичка лица која остварују нето доходак од накнада за чланство у управним и надзорним одборима, одборима за ревизију, савјетима и комисијама.

Правна природа посебног доприноса у наведеним случајевима (као пореза на доходак) производи сљедећу последицу – *lex generalis* је Закон о порезу на доходак, на шта указује и упућујућа норма ЗПДС.²⁹ Из тога слиједи да је законодавац био свјестан пореске правне природе посебног доприноса, али је из других разлога задржао термин „допринос“. Уосталом, одређење пореске основице за поменуте пореске обвезнике јасно указује на опорезивање дохотка. Додуше, у ЗПДС учињен је изузетак, пошто се према ЗПДох. порез на доходак начелно не плаћа на пензије,³⁰ а посебним доприносом оне су опорезоване.

4.1.2. Посебан допринос као порез на платни списак

Посебан допринос код кога су обвезници исплатиоци дохотка од личних примања представља, у својој бити, порез на платни списак и радну снагу.

Прво, потребно је повући јасну границу између пореза на платни списак и радну снагу, с једне, и доприноса за социјално осигурање, с друге стране. У литератури на енглеском језику, изразом *payroll tax* често се означавају различити порези које плаћају послодавац и запослени поводом радног односа и сличних односа, укључујући ту и до-

²⁸ Порези на платни списак и радну снагу, енг. *Taxes on payroll and workforce*. Вид. The OECD Interpretative Guide, тач. 42, а нарочито GFSM 2001, тач. 5.35.

²⁹ ЗПДС, чл. 8 ст. 1 упућује на сходну примјену одредаба Закона о порезу на доходак – ЗПДох, *Сл. гласник РС*, бр. 91/06, 128/06, 120/08, 71/10, 1/11 и 107/13.

³⁰ ЗПДох, чл. 7 ст. 2 тач. а).

приносе. Међутим, међународне подјеле пореза, од којих су посебно значајне класификација пореза OECD и GFS класификација јавних прихода Међународног монетарног фонда, јасно разликују доприносе (енг. *social (security) contributions*) од пореза на платни списак и радну снагу (енг. *payroll tax*).³¹ Разликовање између доприноса за обавезно социјално осигурање и пореза на платни списак и радну снагу темељи се на различитој намјени.³² Начелно, порези могу бити намјенски, и то не мијења њихово разврставање у оквиру инструмената јавних прихода. Међутим, при овом разликовању, уколико је приход намијењен за коришћење кроз план социјалног осигурања, ради се о доприносу за обавезно социјално осигурање. Намјена се огледа у припадности прихода одговарајућем фонду социјалног осигурања и будућој користи за обвезника за кога се оствари осигурани случај, па се такав јавни приход одређује као допринос за социјално осигурање. У супротном, по сриједи је порез на платни списак и радну снагу.

С друге стране, разликовање између пореза на доходак (физичких лица) и пореза на платни списак и радну снагу почива на различитости пореских обвезника. Иако се у оба случаја порез уобичајено утврђује према износу дохотка (физичког лица), порески обвезник код пореза на доходак је лице које је власник дохотка, а код пореза на платни списак и радну снагу порески обвезник је лице које исплаћује доходак – послодавац. Другим ријечима, исплатилац дохотка код пореза на доходак има улогу пореског плаца, а код пореза на платни списак и радну снагу он је порески обвезник.

У случају посебног доприноса, исплатилац дохотка од личних примања изричито је наведен као порески обвезник.³³ Међутим, поставља се питање ко сноси порески терет. Иако законодавац предвиђа да ће исплатилац дохотка од личних примања поднијети порески терет,³⁴ ипак се не може безрезервно очекивати такво стање у стварности. У условима ниске еластичности понуде радне снаге, као и високог пореског оптерећења, послодавац је подстакнут да превали порески терет на раднике, посебно у областима у којима износи плата нису појединачно утврђени општим правним актима.³⁵ У недостатку економских истраживања код

³¹ Вид. The OECD Interpretative Guide, тач. 42, и GFSM 2001, тач. 5.35.

³² Вид. GFSM 2001, тач. 5.19, и Д. Поповић, (2014), 94.

³³ ЗПДС, чл. 4, ст. 1, тач. 3.

³⁴ „Посебан допринос за солидарност обрачунава се у висини од 3 % од нето личних примања физичких лица која остварују доходак из било којег извора, при чему 50 % тог износа пада на терет физичког лица (власника дохотка), а 50 % тог износа пада на терет исплатиоца дохотка.“ – ЗПДС, чл. 5, ст. 1.

³⁵ Примјер регулисања утврђивања плате је примјена коефицијента на одговарајућу цијену рада. Додуше, законом се „радницима гарантује једнака плата за исти рад или

нас о преваљивању пореза уопште, а камоли у вези са порезом на платни списак и радну снагу,³⁶ нећемо држати поглед на порезу на платни списак и радну снагу дуже од овог кратког осврта.

4.2. Повратно дејство порескоправних норми и тренутак настанка пореске обавезе и пореског дуга

Закон о посебном доприносу ступио је на снагу 27. јуна 2014. године, а остаје на снази до 31. маја 2015. године, али је већина норми садржаних у Закону ступила на снагу ретроактивно, 1. јуна 2014. године.³⁷

Начело забране повратног дејства закона једно је од најважнијих пореских, и уопште правних, начела.³⁸ Тек изузетно, могуће је одступање, за шта је неопходно да буду испуњена четири услова: 1) да је повратно дејство предвиђено законом; 2) да повратно дејство имају само поједине одредбе тог закона; 3) да за повратно дејство постоји општи интерес; и 4) да је постојање општег интереса утврђено у поступку доношења закона.³⁹ Утврђено је да је законодавство са повратним дејством у складу са Европском конвенцијом за заштиту људских права и основних слобода док год служи легитимном циљу и није несразмјерно.⁴⁰

У условима ванредних околности и потребе за новим изворима јавних прихода којима би се ублажиле посљедице насталих ванредних расхода, ретроактивно увођење посебног доприноса заиста се чини оправданим. Међутим, будући да се овим чини нарочит изузетак од правила које је успостављено првенствено због заштите правне сигурности и права пореских дужника (а посебно пореских обвезника), изузетно је важно да се истовремено не нарушавају друга начела пореског права,

рад исте вриједности који остварују код послодавца. Под радом исте вриједности подразумијева се рад за који се захтијева исти степен стручне спреме, иста радна способност, одговорност и физички и интелектуални рад.“ – Закон о раду, *Службени гласник РС*, бр. 38/00, 40/00, 47/02, 38/03, 66/03, 20/07 и 55/07 – пречишћени текст. Ипак, стварност свакако указује на многе покушаје, мање или више успјешне, кршења наведеног радничког права, посебно у поређењу јавног и приватног сектора.

Послодавац може превалити порески терет и кроз цијене својих производа и услуга.

³⁶ За истраживање о терету пореза на платни списак и радну снагу, вид. С. Azémar, R. Desbordes, *Who Ultimately Bears the Burden of Greater Non-Wage Labour costs?*, http://www.gla.ac.uk/media/media_140027_en.pdf, 13. децембар 2014.

³⁷ Вид. ЗПДС, чл. 11. Закон је објављен 19.6.2014. године.

³⁸ „Закони, други прописи и општи акти не могу имати повратно дејство.“ – Устав Републике Српске, чл. 110, ст. 1.

³⁹ „Само се законом може одредити да поједине његове одредбе, ако то захтева општи интерес утврђен у поступку доношења закона, имају повратно дејство.“ – Устав Републике Српске, чл. 110, ст. 2. Упор. Д. Поповић, (2014), 62.

⁴⁰ V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, 77.

и да се тачно одреди тренутак почетка опорезивања и приходи који ће бити опорезовани.

По доношењу ЗПДС, а у погледу норми са повратним дејством, посебан допринос наплаћен је ретроактивно само оним пореским обвезницима за које је доходак од личних примања обрачунат и уплаћен у јуну 2014. године, а није наплаћиван у случајевима када су порески плаци извршили уплату прије 1. јуна (нпр. 31. маја) за мјесец мај. Наиме, порез по одбитку за сваки појединачни остварени доходак од личних примања обрачунава се и исплаћује у тренутку исплате дохотка, с тим што је исплатилац дохотка дужан да достави пореску пријаву до 10. у мјесецу у којој исказује податке о свим извршеним исплатама у претходном мјесецу и обавезама по основу тих исплата.⁴¹ Порески дуг⁴² настаје тренутком исплате дохотка, па је искључиво тај тренутак од значаја за одређење прихода који ће бити опорезовани, у складу са временским важењем пореских норми. Тренутак исплате прихода биће од значаја и у погледу тренутка престанка важења закона.

5. ПОРЕЗ НА НЕПОКРЕТНОСТИ

Порез на непокретности није био обухваћен највећим промјенама пореског законодавства, од 19. јуна 2014. године, поводом штете изазване поплавама. Касније, 22. јула 2014. године, усвојене су измјене и допуне Закона о порезу на непокретности, чиме је предвиђено да у случају настанка материјалне штете на непокретностима као посљедице природне катастрофе на територији (*sic*) општине, односно града, као и у случају обављања дефицитарне производно-занатске дјелатности, обвезници могу бити ослобођени плаћања обавезе за тај порески период, о чему посебну одлуку доноси скупштина општине, односно града.⁴³ Зашто је законодавац одлучио да остави тако важно пореско ослобођење на вољу органа јединица локалне самоуправе? Чини нам се да овдје има мјеста критици, будући да је овом одредбом нарушена једнакост грађана пред законом.

Једнакост грађана, заједно са начелом законитости, изводи се из уставног принципа владавине права, и темељно је начело сваке правне

⁴¹ ЗПДох, чл. 43, ст. 2, тач. а) и чл. 44, ст. 3, Правилник о примјени Закона о порезу на доходак, *Службени гласник РС*, бр. 22/11 и 22/14, чл. 80, ст. 5.

⁴² Законодавац уобичајено користи погрешан израз „пореска обавеза“ да би означио порески дуг. Порез на доходак је периодичан порез, што значи да у оквиру једне пореске обавезе настаје и гаси се више пореских дугова. – Вид. фн. 4.

⁴³ ЗПН, чл. 8, ст. 2. Строго посматрано, израз „територија“ не би требало да се употребљава за просторни обухват јединице локалне самоуправе.

државе.⁴⁴ Ово начело, подједнако важно и у пореском праву, одражава се у општости пореза. Није ријеткост да се уставном нормом предвиди општост обавезе плаћања пореза. Устав Републике Српске садржи одредбу којом се предвиђа да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа и да се утврђује према економској снази обвезника.⁴⁵ Општост је, дакле, залог једнакости пред законом, њоме се осигурава да нема привилегованих. „Основни разлог за општост у опорезивању не лежи само у жељи фискаса да прикупи што већи износ јавних прихода, већ, пре свега, у томе да се обезбеди правично опорезивање.“⁴⁶ Танана граница између правде и правичности може се видјети посматрањем једнакости у опорезивању. Правда, почивајући на општости, захтијева да сви буду опорезовани, али би тиме били угрожени они који из оправданих разлога, ипак, треба да буду ослобођени од плаћања пореза. Ослобођењем се не нарушава једнакост у опорезивању, не ради се о привилегији, већ се даје погодност која је законом на једнак начин пружена свим пореским обвезницима.⁴⁷ Принцип једнакости грађана пред законом у вези је са начелом економске и социјалне солидарности.⁴⁸

Приход од пореза на непокретности припада општинама, односно градовима.⁴⁹ Међутим, у складу са начелом законитости, порез се уводи искључиво законом, што значи да се законом одређује законски опис пореског чињеничног стања (порески дужник, порески објекат, пореска основица, пореска стопа и пореске олакшице).⁵⁰ Локалне самоуправе не могу увести порез, али могу прецизније уредити нека, законом предвиђена, питања. Законом о порезу на непокретности уређени су сви елементи законског описа пореског чињеничног стања пореза на непокретности, а до недавних измјена и допуна ЗПН једино је уређење пореске стопе, али у законом одређеном распону, било препуштено локалним самоуправама. Садашњи текст ЗПН садржи норму која се коси са неопходношћу поштовања равноправности обвезника, а која предвиђа факултативна пореска ослобођења, према одлуци скупштина јединица локалне самоуправе.

Остављање могућности да лица у истим околностима доживе различит порескоправни положај могло би се одредити као увод у дискри-

⁴⁴ Вид. Устав Републике Српске, чл. 10. О једнакости грађана у пореском праву вид. Д. Поповић, Г. Илић-Попов, „Једнакост грађана у пореском праву“, *Годишњак Правног факултета Универзитета у Бањој Луци* 33/2011, 139–159.

⁴⁵ Устав Републике Српске, чл. 63.

⁴⁶ Д. Поповић, Г. Илић-Попов, 144.

⁴⁷ Вид. Д. Поповић, Г. Илић-Попов, 145.

⁴⁸ *Ibid.*, 141.

⁴⁹ ЗБРСР, чл. 11, ст. 1, тач. а).

⁵⁰ Вид. Д. Поповић, (2014), 43, 205.

минацију, или барем неправично рјешење. Иначе, да би се утврдила дискриминација „мора постојати (а) различит третман (б) особа које су у аналогној или релативно истој ситуацији на бази (ц) једног од забрањених основа дискриминације, при чему (д) не постоји објективно и разумно оправдање за такав различит третман“.⁵¹ Замислимо примјер. Два привредника, један у Бијељини а други у Добоју, претрпјели су једнаке штете изазване поплавама на непокретностима једнаке вриједности, након чега, рецимо, само Скупштина града Бијељина донесе одговарајућу одлуку којом предвиђа пореско ослобођење за порез на непокретности. Иако исти закон важи за оба обвезника, један од њих био би у повољнијем положају само зато што су његове непокретности на подручју једног града, а не другог. Неправичност се огледа у чињеници да би два пореска обвезника исте економске снаге била различито опорезована у истом раздобљу, тако да један има обавезу плаћања пореза, а други бива у потпуности ослобођен обавезе плаћања, а све на основу истог пореског закона. Без намјере да се овдје бавимо утврђивањем дискриминације, чини нам се, у контексту поменутог одређења дискриминације, (а) да постоји могућност различитог третмана, јер се не може предвидјети како ће одлучити скупштине јединица локалне самоуправе, (б) да су особе у скоро подударном положају, и (в) да се не назире разумно оправдање за ову различитост положаја.

Но, вратимо се на питање једнакости пред законом. Будући лице и наличје исте појаве, једнакост пред законом и општост у опорезивању указују нам на пут до правичности у опорезивању. Порески терет треба распоредити равномјерно, што значи да би порез „требало да се плаћа у складу са принципом способности плаћања, односно сразмерно економској снази (енг. *ability-to-pay principle*)“.⁵² Према томе, лица исте економске снаге треба да плаћају приближно исти износ пореза (хоризонтална правичност, пропорционално опорезивање), а лица са већом или мањом економском снагом да плаћају више, односно мање (вертикална правичност, прогресивно опорезивање).⁵³ Сваки изузетак од опорезивања, у виду пореских олакшица, требало би да буде заснован на оправданим разлозима које утврђује носилац пореске политике. Такође, могуће су различите пореске стопе у различитим јединицама локалне самоуправе, али само у распону који је утврђен законом. Различите пореске стопе, у законом одређеним границама, оправдане су пошто не постоје опасности сеобе економских ресурса нити међуопштин-

⁵¹ C. Steiner *et al.*, *Ustav Bosne i Hercegovine: komentar*, Fondacija „Konrad Adenauer“, Sarajevo 2010, 440.

⁵² Д. Поповић, Г. Илић-Попов, 149.

⁵³ *Ibid.*

ског сукоба пореских надлежности, пошто је примјена територијалног принципа неспорна, а грађанима се, свакако, пружа прилика да се на локалним изборима определијеле у погледу односа висине пореза и понуде јавних добара.⁵⁴

Приликом увођења новог основа ослобођења од плаћања пореза на непокретности, законодавац у Републици Српској није одредио све чиниоце нужне за конкретизацију околности у којима ће постојати пореско ослобођење. Умјесто тога, оставио је могућност да то учине скупштине јединица локалне самоуправе, и тиме одступио од начина увођења осталих ослобођења (таксативним навођењем основа за пореско ослобођење и умањење пореске основице, и уређењем поступка и услова остваривања права).⁵⁵ Порески обвезници, попут оних у горе-наведеном примјеру – иако исте економске снаге – платиће различит порез. Чак, један ће бити ослобођен обавезе плаћања пореза, а други не. Разлози за овакво рјешење не могу бити оправдани, иако је могуће да се њиме желио избјећи политички притисак због смањења износа прихода од пореза на непокретности у буџетима јединица локалне самоуправе које су биле погођене поплавама. Треба имати у виду да се порез на непокретности у теорији одређује као прогресиван, као и да порески терет од пореза на непокретности највећим дијелом сноси привредници (изузев пољопривредних произвођача), што се може, у одређеном степену, одразити на привредну обнову подручја погођених природном катастрофом.⁵⁶ У том свјетлу треба сагледати другу могућност, коју има власник или корисник непокретности. Он може да тражи од Пореске управе да процијени нову вриједност непокретности када непокретност претрпи штету.⁵⁷ Ако се, с једне стране, узме у обзир да порез углавном плаћају привредници, а с друге стране ова законска могућност, види се да то није подстицајно за обнављање привредне дјелатности. Наиме, привреднику је важно да што прије уклони штету и врати непокретностима претходну намјену и сврху, због наставка обављања привредне дјелатности. Међутим, ако непокретности поврати пређашњу вриједност, онда ће пореска основица остати иста.

⁵⁴ Д. Поповић, (1997), 742. Оправдање прилагођавања пореских стопа околностима на локалном нивоу нуди теорија користи. Тако, порези на имовину (гдје спада порез на непокретности) одређују се као плаћање за користи обезбијеђене кроз јавне службе, које се финансирају приходом од пореза. – Вид. J. Norregaard, *Taxing Immovable Property Revenue Potential and Implementation Challenges*, International Monetary Fund, 2013, 18, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13129.pdf>, 15. децембар 2014.

⁵⁵ Упор. ЗПН, чл. 9 и 10.

⁵⁶ За сношење пореског терета од пореза на непокретности вид. J. Norregaard, 17–18. За кориснике стамбених јединица постоје значајна умањења пореске основице, вид. ЗПН, чл. 10.

⁵⁷ ЗПН, чл. 13, ст. 4.

Оправдано би било да је законодавац одредио све, или барем најзначајније, услове у којима би постојало (а не: могло да постоји) пореско ослобођење. Примјера ради, уколико није могућа уобичајена употреба непокретности (попут до крова поплављеног једноетажног, приземног, пословног простора) требало би да постоји пореско ослобођење. Слична пореска ослобођења постоје још од доношења ЗПН,⁵⁸ а почивају на уважавању *могућности* коришћења, као материјалног основа за опорезивање.⁵⁹ Тако, рецимо, непокретност у изградњи подлијеже плаћању пореза према постотку изграђености на дан процјене тржишне вриједности непокретности.⁶⁰

Уставни суд Републике Српске изјашњавао се о питању једнакости пред законом управо поводом опорезивања непокретности.⁶¹ Не прихватајући иницијативу за оцјењивање уставности појединих одредаба Закона о порезу на непокретности, Уставни суд се, ипак, позива на општост обавезе плаћања пореза и других дажбина и на утврђивање обавезе према економској снази обвезника, али и на надлежност Републике Српске за уређивање и обезбјеђење пореског система. Уставни суд посматра уставно начело једнакости свих пред законом, у вези са пореском материјом, као једнаке услове опорезивања, односно једнаке услове за остваривање пореских ослобођења. Пореска ослобођења посматра као „дио система пореских погодности које имају за циљ остваривање одређених економско-социјалних циљева пореске политике“, при чему је „прописивање израз одређене законодавне политике коју води Народна скупштина“.⁶² „Иста правна ситуација“, према оцјени Уставног суда, постоји када сви грађани који испуњавају законом прописане услове имају право на предвиђено пореско ослобођење.⁶³ Међутим, шта онда када закон не прописује услове за пореско ослобођење, а оно се омогућава потпуним препуштањем тога уређења нивоу власти који није надлежан за вођење пореске политике, при чему се омогућава опорезивање супротно уставном начелу општости обавезе плаћања пореза, а нарочито уставном начелу утврђивања пореске обавезе пре-

⁵⁸ Од плаћања пореза на непокретности ослобођење су непокретности које се налазе у минским пољима и којима приступ и нормална употреба нису дозвољени. – ЗПН, чл. 9, ст. 1, тач. и).

⁵⁹ Пореска обавеза код пореза на непокретности настаје даном када порески обвезник стекне или почне да користи непокретност, према томе који услов буде прије испуњен. – ЗПН, чл. 6, ст. 1. Изједначавање важности ова два тренутка за настанак пореске обавезе посљедица је значаја чињенице коришћења, а не само права, које, опет, обухвата коришћење.

⁶⁰ ЗПН, чл. 6, ст. 2.

⁶¹ Рјешење Уставног суда Републике Српске, У-90/13.

⁶² *Ibid.*

⁶³ *Ibid.*

ма економској снази обвезника? Ово питање може послужити Уставном суду за додатно изоштравање погледа на уставно начело једнакости свих пред пореским законом.

Закључно, сматрамо да је измјенама и допунама Закона о порезу на непокретности требало предвидјети умањење пореског дуга, односно пореско ослобођење, у зависности од умањења могућности коришћења непокретности које је настало као посљедица природне катастрофе.

6. ЗАКЉУЧАК

Природна катастрофа, која је погодила Републику Српску у виду незапамћених поплава, довела је пореску власт у врло неповољан положај. Требало је осмислити промјене пореског законодавства којима би се омогућило остварење два циља – прикупљања довољно средстава за намирење ванредних јавних расхода, и олакшања порескоправног положаја пореским обвезницима чија су опорезована добра оштећена катастрофом. Ради тога, приступило се бројним измјенама пореских закона.

Неке од промјена довеле су до појаве неуобичајених инструмената јавних прихода, попут посебног доприноса за солидарност, који је „допринос“ само у називу. Рашчлањивање и сагледавање његове правне природе указују, ипак, на обједињеност два пореза – пореза на доходак (на приходе од личних примања) и пореза на платни списак и радну снагу. Правне посљедице тога огледају се у чињеници да је *lex generalis* Закон о порезу на доходак, што условљава одређење тачног тренутка настанка пореских дугова који ће бити обухваћени временским важењем Закона о посебном доприносу за солидарност. У вези с тим је и питање повратног дејства одредаба тог закона, које нам се чини оправданим и усклађеним са уставним нормама и упоредноправним стандардима.

Нека законска рјешења, међутим, могу се довести у питање, попут факултативног пореског ослобођења код пореза на непокретности. У овом раду је исказан став да увођење таквог ослобођења ни у ком случају није требало препустити произвољној оцјени скупштина локалне самоуправе. Тиме је нарушена једнакост грађана пред законом, будући да се ствара могућност за значајну пореску неједнакост која се одмјерава наспрам способности плаћања, односно економске снаге пореских обвезника. Сматрамо да је требало истрајати у приступу који је законодавац раније имао поводом пореских олакшица, тј. да је требало одредити тачне услове у којима би постојало пореско ослобођење или умањење пореског дуга за све пореске обвезнике који би се нашли у таквим околностима у Републици Српској.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Azémar, Céline, Desbordes, Rodolphe, *Who Ultimately Bears the Burden of Greater Non-Wage Labour costs?*, http://www.gla.ac.uk/media/media_140027_en.pdf;
2. Врањеш, Миле, *Финансијско право: фискални систем у Србији*, Завод за уџбенике, Београд 2011;
3. Jelčić, Barbara, *Javne financije*, RRI-F-plus, Zagreb 2001;
4. Jelčić, Božidar *et al.*, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2002;
5. Мариловић, Ђорђе, „Посебности фискалних односа у сложеним државама – примјер Босне и Херцеговине“, *Годишњак Правног факултета у Источном Сарајеву* 2/2013;
6. Norregaard, John, *Taxing Immovable Property Revenue Potential and Implementation Challenges*, International Monetary Fund, 2013, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13129.pdf>;
7. Поповић, Дејан, Илић-Попов, Гордана, „Једнакост грађана у пореском праву“, *Годишњак Правног факултета Универзитета у Бањој Луци* 33/2011;
8. Поповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Савремена администација, Будимпешта – Београд 1997;
9. Поповић, Дејан, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Досије студио, Београд 2014;
10. Раичевић, Божидар, *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду, Београд 2008;
11. Steiner, Christian *et al.*, *Ustav Bosne i Hercegovine: komentar*, Fondacija „Konrad Adenauer“, Sarajevo 2010;
12. The IMF Statistics Department's Government Finance Statistics Manual 2001 – GFSM 2001, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/-pdf/all.pdf>;
13. The OECD Interpretative Guide, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/OECD-Revenue-Statistics-2014-Interpretative-Guide.pdf>;
14. Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003.

Правни прописи

1. Закон о буџетском систему Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 121/12 и 52/14;
2. Закон о доприносима, *Службени гласник РС*, бр. 116/12;
3. Закон о накнадама за коришћење природних ресурса у сврху производње електричне енергије, *Службени гласник РС*, бр. 52/14;

4. Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара, *Службени гласник РС*, бр. 37/01, 35/07 и 52/14;
5. Закон о порезу на доходак, *Службени гласник РС*, бр. 91/06, 128/06, 120/08, 71/10, 1/11 и 107/13.
6. Закон о порезу на непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 110/08, 118/09 и 64/14;
7. Закон о посебним начинима измирења пореског дуга, *Службени гласник РС*, бр. 66/13 и 52/14;
8. Закон о посебним републичким таксама, *Службени гласник РС*, бр. 8/94, 29/00, 18/01, 22/01, 60/03 – II дио, 14/04, 41/05, 51/06 и 52/14;
9. Закон о посебном доприносу за солидарност, *Службени гласник РС*, бр. 52/14;
10. Закон о раду, *Службени гласник РС*, бр. 38/00, 40/00, 47/02, 38/03, 66/03, 20/07 и 55/07 – пречишћени текст;
11. Закон о Фонду солидарности за обнову Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 52/14;
12. Правилник о примјени Закона о порезу на доходак, *Службени гласник РС*, бр. 22/11 и 22/14;
13. Рјешење Уставног суда Републике Српске, У-90/13;
14. Устав Републике Српске.

Интернет извори

1. <http://www.obnovasrpske.org>, 11. 12. 2014.

Senior Assistant Đorđe Marilović, LL.M.

Faculty of Law, University of East Sarajevo

EXTRAORDINARY TAXES AND LEGALITY IN THE REPUBLIC OF SRPSKA

Summary

Floods that hit the Republic of Srpska in May 2014 led to extraordinary increase in public expenditures. Addressing the problem, the Republic of Srpska parliament introduced extraordinary taxes, which opened some questions of theoretical and practical nature. The paper examines selected taxes introduced during 2014.

Firstly, The Special Contribution to Solidarity is analyzed. The author suggests that it is not a contribution in the strict sense, but rather two merged taxes (income tax and payroll tax). The nature of The Special Contribution to Solidarity impacts its legal determination and tax laws relevant to its application. Furthermore, the retroactivity of observed tax laws is analyzed, which led to conclusion that, although generally prohibited, retroactivity of certain tax norms is in accordance with the Republic of Srpska Constitution and the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. Secondly, the author also analyses the Immovable Property Tax exemptions, introduced in July 2014, and concludes that they are not in accordance with the “ability to pay” principle and principles of equality and the rule of law, and are thus unconstitutional.

Key words: *Extraordinary taxes; The Republic of Srpska; Legality; Retroactivity; The Rule of Law; The Solidarity Fund for the Republic of Srpska’s Recovery.*