

Др Дејан Поповић*

Др Гордана Илић-Попов**

РЕТРОАКТИВНОСТ ЗАКОНА У ПОРЕСКОМ ПРАВУ

У упоредном пореском праву у начелу важи правило да закон нема по вратни ефекат; оно се може наћи у уставима или изведено од стране уставних судова из принципа правне сигурности. Питање ретроактивности не може се поставити код увођења пореза на имовину, јер је ту предмет опорезивања по природи ствари имовина као резултат акумулације непотрошеног дохотка из претходних периода. Истина, у многим правним системима допуштена је ретроактивност под стриктно постављеним условима. Аутори разликују ретроактивност од ретроспективности, где се, код ове друге, која је у начелу допуштена, закон примењује на будуће последице опорезивог догађаја који се десио пре његовог доношења, и то без прелазног решења.

Анализирајући утицај Радбрухових вредности садржаних у идеји права на принципе интертемпоралног права, они закључују да забрана ретроактивности подразумева примат принципа правне сигурности, док ретроспективност у први план ставља принципе сврсисходности и једнакости. Указано је на став Европског суда за људска права да порески закон примењен ретроактивно не представља per se повреду права на неометано уживање имовине, при чему Суд разрађује услове под којима би таква примена могла бити непропорционална. Пошто је Србија и Црна Гора ратификовала Европску конвенцију за заштиту људских права и основних слобода, овакав став Суда је релевантан за српског законодавца.

Кључне речи: *Интертемпорална правила. Порески закон. Ретроактивност. Ретроспективност. Ступање закона на снагу.*

* Аутор је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, dejan.popovic@ius.bg.ac.rs

** Ауторка је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, gordana@ius.bg.ac.rs

1. УВОДНЕ НАПОМЕНЕ

Када се помене сукоб закона у пореском праву, пре свега се мисли на ситуацију када је потребно утврдити порески закон на које државе ће бити примењив на одређену пореску ситуацију с иностраним елементом, те како отклонити штетне последице двоструког правног опорезивања које због тога могу да настану. Међутим, о сукобу пореских закона можемо говорити и из угла једног од базичних принципа на којима се заснива пореско право – принципа законитости. Уз захтеве да само закон може бити извор пореског права, потребу за тумачењем пореских закона и за применом аналогije на начин као и код других закона, забрана ретроактивног дејства пореских закона представља један од правних захтева који лежи у основи овог општег правног начела.

Пошто је пореска област врло динамична, па, као таква, изложена честим изменама у законодавству, у пракси нису ретке ситуације када се последице опорезивог догађаја протежу у наредном периоду, који је обележило доношење новог пореског закона. Тада се пред пореске обвезнике и пореске органе поставља дилема да ли се на дати опорезиви догађај, који је у правном или економском животу настао пре новодонетог закона, примењује стари закон (који је важио у време настанка опорезивог догађаја) или, пак, нови закон, у који евентуално треба уградити прелазне одредбе које ће се примењивати на такве ситуације.

Овде је реч о колизији извора права у времену, тзв. интертемпоралним правилима.¹ Сама природа пореског догађаја намеће потребу за детаљнијом разрадом ових правила, како не би били угрожени ни фискални интереси државе, али ни правна и пословна сигурност пореских обвезника.

2. ИНТЕРТЕМПОРАЛНА ПРАВИЛА

Решење сукоба закона у времену, начелно посматрано, гласи: *lex retro non agit* – закон нема повратну снагу. Међутим, упоредно-правна анализа показује да различите земље имају различите приступе при решавању интертемпоралног сукоба закона. На једној страни су правни системи у којима је оно спроведено у уставу. Пошто забрана ретроактивности у пореском праву традиционално није укорењена тако дубоко као у кривичном праву, неки уставни садрже

¹ Владимир В. Водинелић, *Грађанско право. Увод у грађанско право и Општи део грађанског права*, Службени гласник, Београд 2012, 50. Вид. више: Владимир В. Водинелић, „Интертемпорално грађанско право. О повратном дејству грађанскоправних норми“, *Анали Правног факултета у Београду* 1 3/1991, 66.

забрану ретроактивности у казненом праву, а не помињу је у пореском праву (нпр. чл. 9, ст. 3 Устава Шпаније²). Уосталом, Европски суд за људска права (даље: *ЕСЉП*) стоји на становишту да чињеница да је порески закон примењен ретроактивно не представља *per se* повреду чл. 1 Протокола бр. 1 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода Савета Европе³ (даље: *ЕКЉП*), пошто ретроактивни порески закон није као такав забрањен том одредбом. Тамо где устав начелно забрањује повратно дејство пореских закона правна поставка забране може бити усмерена само на те законе или је генералне природе. У првој варијанти, чл. 78, ст. 2 Устава Грчке прописује да порез или други фискалитет, осим изузетно, не може бити уведен ретроактивним законом с применом пре пореске године која претходи увођењу пореза.⁴ Такође, у поглављу 2, чл. 10, ст. 2 Устава Шведске прописано је да порези или други јавни приходи не могу бити наплаћени уколико то не произлази из норми које су биле на снази када су се догодиле чињенице које стварају пореску обавезу, уз неке изузетке.⁵ Коначно, чл. 103, ст. 3 Устава Португалије⁶ садржи забрану ретроактивности пореских закона, али *sine exceptione*. Друга варијанта среће се у посткомунистичким уставима неких држава Централне и Југоисточне Европе, где се забрана ретроактивности односи на све законе – дакле и на пореске. Тако, чл. 15, ст. 2 Устава Румуније⁷ прописује да „закон делује само за будуће време, осим када је кривични или прекршајни закон повољнији за починиоца“, чл. 155, ст. 1 и 2 Устава Словеније⁸ предвиђа забрану ретроактивности за све законе и друге опште акте, допуштајући изузетак да се само

² Spanish Constitution, http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/Norm/const_esp_texto_ingles_0.pdf, 6.2.2015.

³ *Службени лист СЦГ*, бр. 9/03, 5/05, 7/05, *Службени гласник РС Међународни уговори*, бр. 12/10.

⁴ Чл. 78, ст. 3 Устава Грчке предвиђа да ће изузетно, у случају увођења или повећања увозне или извозне царине или акцизе, њихова наплата бити допуштена од дана када је предлог закона достављен Парламенту, под условом да се закон објави у року од месец дана од изгласавања, а не касније од десет дана од окончања седнице Парламента. Вид. *The Constitution of Greece*, <http://www.hri.org/docs/syntagma/>, 6.2.2015.

⁵ У случају изузетака од одредаба о забрани ретроактивности (а то могу да буду и разлози повезани с ратом или економском кризом), потребно је да Влада или одбор Парламента поднесу такав формални предлог Парламенту. Вид. *The Constitution of the Kingdom of Sweden*, <http://www.parliament.am/library/sahmanadrutyunner/Sweden.pdf>, 6.2.2015.

⁶ Constitution of the Portuguese Republic, http://app.parlamento.pt/site_antigo/ingles/cons_leg/Constitution_VII_revisao_definitive.pdf, 6.2.2015.

⁷ Constitution of Romania, http://www.cdep.ro/pls/dic/site.page?id_371, 6.2.2015.

⁸ Constitution of the Republic of Slovenia, http://www.us.rs.si/en/about_the_court/legal_basis/, 6.2.2015.

законом може установити да одређене његове одредбе имају ретроактиван ефекат, ако то захтева јавни интерес и под условом да тиме нису нарушена стечена права, а чл. 197, ст. 1 Устава Србије⁹ налаже да „закони и сви други општи акти не могу имати повратно дејство“, уз изузетак који допушта ст. 2 истог члана да „само поједине одредбе закона могу имати повратно дејство, ако то налаже општи интерес утврђен при доношењу закона“.

С друге стране, у Немачкој забрана ретроактивности не постоји у Уставу (осим за кривичне законе¹⁰), али је Савезни уставни суд (нем. *Bundesverfassungsgericht*) изводи из уставног начела владавине права, које подразумева правну сигурност и поверење јавности.¹¹ Ни француски Устав¹² не садржи забрану ретроактивности (осим за кривичне законе); она је прописана у чл. 2 *Code civil*-а¹³ и генерално се примењује и на пореске законе који, пак, могу да одступе од ове забране, јер „ниједан принцип или норма на нивоу Устава не забрањује да нека пореска одредба има ретроактиван карактер“.¹⁴ Последњих деценија, међутим, Уставни савет (фр. *Conseil constitutionnel*) разрадио је доктрину по којој је повратно дејство допуштено само ако постоји општи интерес, заснивајући аргументацију на недопуштености нарушавања „на праву стечене позиције“ (фр. *situation légalement acquise*).¹⁵ У посткомунистичким уставима Мађарске¹⁶ и Пољске¹⁷ такође се не налазе одредбе о забрани ретроактивности, али су, у условима изузетне осетљивости правничке и шире јавности према

⁹ Устав Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/06.

¹⁰ Чл. 103, ст. 2 Устава Немачке (http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html#p0568, 6.2.2015) предвиђа да се за неко дело може казнити само ако је било дефинисано као кривично дело пре него што је почињено, али се ова забрана не може аналогijом применити на терену пореског права, осим што важи за пореско казнено право. Вид. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2000, 147.

¹¹ Вид. Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, 79–80.

¹² Constitution of the French Republic, <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/en/fr/fr076en.pdf>, 6.2.2015.

¹³ Code civil. Version consolidée au 22 décembre 2014, <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070721>, 10.2.2015.

¹⁴ Вид. Cons. const. no. 84 184 DC, 29 décembre 1985, *Loi de finances pour 1985*.

¹⁵ Emmanuel de Crouy Chanel, „National Report: France“, *Retroactivity of Tax Legislation* (eds. Hans Gribnau, Melvin Pauwels), EATLP International Tax Series, Volume 9, 2013, 232.

¹⁶ The Fundamental Law of Hungary, <http://www.kormany.hu/download/e/02/00000/The%20New%20Fundamental%20Law%20of%20Hungary.pdf>, 6.2.2015.

¹⁷ The Constitution of the Republic of Poland, <http://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/angielski/kon1.htm>, 6.2.2015.

„револуционарної правди“, примењиваној у периоду комунизма, па и путем закона с повратном снагом, уставни судови у овим двома државама, полазећи од принципа владавине права (који обухвата и начело правне сигурности), заузели став да ретроактивност ни под којим условима (осим, изузетно, уколико пружа погодности пореском обвезнику) није допуштена.¹⁸ Међутим, у САД не само да Устав не садржи забрану ретроактивности, него је и Врховни суд сматра допуштеном ако је „рационално повезана са легитимним законодавчевим циљем“.¹⁹

Забрана ретроактивности односи се на законе који су отежавајући, а не повољнији по пореском обвезнику. У правним системима у којима постоји начелна забрана ретроактивности неће се покренути поступак оцене уставности одредбе чији је учинак ретроактиван, када је она повољнија за обвезника; штавише, у тим случајевима није нужно да се при доношењу закона утврди општи интерес да норма може имати повратно дејство, управо због тога што је општи интерес садржан у томе да се, кроз нижу пореску стопу или нову пореску олакшицу, пореским обвезницима ретроактивно обезбеди повољнији порески третман. Примера ради, одредба чл. 1 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит корпорација,²⁰ којом је била уведена јединствена пореска стопа од 30%, уместо раније две (од 40% и 30%), примењивала се од 1.1.1994, иако је Закон ступио на снагу 8.3.1994. С друге стране, иако се пореска обавеза утврђује на основу прописа који је био на снази у време њеног настанка, општи интерес је наложио да се одредбе чл. 21–26 Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара, које уређују обавезу плаћања пореза на регистровано оружје, примене ретроактивно, од 1.1.2001, иако је Закон ступио на снагу 28.4.2001.²¹

3. РЕТРОАКТИВНОСТ И РЕТРОСПЕКТИВНОСТ ЗАКОНА ПОЈМОВНО РАЗГРАНИЧЕЊЕ

Сложена временска конструкција опорезивог догађаја делимично објашњава због чега се у упоредном пореском праву јављају

¹⁸ Упор. Daniel Deak, „National Report: Hungary“, *Retroactivity of Tax Legislation* (eds. H. Gribnau, M. Pauwels), EATLP International Tax Series, Volume 9, 2013, 291; Piotr Karwat, „National Report: Poland“, *Retroactivity of Tax Legislation* (eds. H. Gribnau, M. Pauwels), EATLP International Tax Series, Volume 9, 2013, 339.

¹⁹ *United States v. Carlton*, 512 U. S. Supreme Court 26, 35 (1994). Упор. Erika K. Lunder, Robert Meltz, Kenneth R. Thomas, *Constitutionality of Retroactive Tax Legislation*, Congressional Research Service, October 25, 2012, 2 3.

²⁰ *Службени гласник РС*, бр. 19/94.

²¹ *Службени гласник РС*, бр. 26/01.

разлике у утврђивању колизионог правила за разрешење интер-темпоралног сукоба закона. Због тога се у делу литературе, као и у појединим националним законодавствима и пракси судова, прави разлика између праве ретроактивности (нем. *echte Rückwirkung*) и ретроспективности, која се назива и псеудоретроактивношћу (нем. *unechte Rückwirkung*). О (не)разликовању између ретроактивног и ретроспективног („непосредног“) дејства новог закона у уставносудској пракси бивше СФРЈ писао је Перовић,²² указујући, с ослонцем на Рубијеа (*Paul Roubier*),²³ на дистинкцију између свршених факата (лат. *facta praeterita*) и факата у току (лат. *facta pendentia*), где ће, код ових других, „правна дејства која се ситуирају после ступања на снагу новог закона бити регулисана тим законом, према принципу непосредног дејства новог закона“.²⁴

У складу са ставом Европског суда правде (даље: *ЕСП*),²⁵ израз „права ретроактивност“ користи се за ситуацију у којој се закон примењује на опорезиви догађај који се десио пре него што је он донет,²⁶ при чему је могуће расправљати о моменту доношења, о чему ће доцније бити више речи. У српској уставносудској пракси својевремено је био заузет став да код увођења пореза на имовину уопште (па ни код увођења једнократног пореза на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности) не може да се постави питање ретроактивности, пошто се та врста пореза увек односи на имовину која постоји у време опорезивања, а по природи ствари је раније стечена, као резултат акумулације дохотка из претходног периода.²⁷ Израз „ретроспективност“ користи се за случај када се закон примењује на будуће последице опорезивог догађаја који се десио пре његовог доношења, и то без презлазног решења (енг. *grandfathering*) за постојећу ситуацију.²⁸ Примера ради, *ретроактивна* (у смислу праве ретроактивности) је норма чл. 2 Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности (даље: *Закон о једнократном порезу*),²⁹ који је ступио на снагу 28.6.2001, а

²² Слободан Перовић, *Ретроактивност закона и других општих аката. Теорија сукоба закона у времену*, Научна књига, Београд 1987, 214-225.

²³ Paul Roubier, *Le droit transitoire*, Dalloz et Sirey, Paris 1960.

²⁴ С. Перовић, 145.

²⁵ ECJ, Case C 376/02 (*Stichting Goed Wonen*) [2005].

²⁶ Henry G. Schemmers, Denis F. Waelbroeck, *Judicial Protection in the European Union*, Kluwer Law International, The Hague London, 2001, 78.

²⁷ Вид. Одлука Савезног уставног суда IY бр. 148/01 до 7/02, од 14.2.2002, *Службени лист СРЈ*, бр. 17/02.

²⁸ Melvin R. T. Pauwels, „Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR“, *EC Tax Review* 6/2013a, 270.

²⁹ *Службени гласник РС*, бр. 36/01, 37/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 17/02, *Службени гласник РС*, бр. 18/02 и 72/11.

која прописује опорезивање екстра дохотка, стеченог у периоду од 1.1.1989. искоришћавањем посебних погодности, утврђених тим законом, на основу којих је једном физичком или правном лицу дата могућност остваривања дохотка под условима који нису били доступни свим лицима. *Ретроспективна* је нпр. одредба чл. 2, ст. 4 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица,³⁰ којом се укида право на одбитак од основице затезних камата између повезаних лица почев од 1.1.2013. (када је почела примена тог закона), која не садржи прелазно решење за трошак затезних камата по основу зајмова одобрених од стране повезаних поверилаца пре доношења овог закона, тако да се ни те затезне камате не могу више одбијати. Уставни суд Србије препознаје ретроспективни закон, за који истиче да нема повратно дејство, те да, отуда, није у несагласности с Уставом: тако је одредбом чл. 25 непореског Закона о регулисању јавног дуга СР Југославије по уговорима о девизним депозитима грађана ороченим код Дафимент банке а.д. Београд, у ликвидацији и по девизним средствима грађана положеним код Банке приватне привреде Црне Горе д.д. Подгорица само „утврђена динамика извршавања обавеза од дана његовог ступања на снагу па убудуће“, иако се подносилац иницијативе за оцену уставности позвао на ретроактивност, сматрајући да оспорени закон „уређује правне односе настале пре његовог ступања на снагу“.³¹

Ретроспективност може, међутим, бити праћена прелазном одредбом, којом се штите легитимна очекивања пореског обвезника, који није могао имати у виду закон који није био на снази у моменту када је планирао одређену радњу, чије правне последице тај закон делом уређује – од момента када је ступио на снагу па *pro futuro*, већ је рачунао на ефекте закона који је важио у моменту када је ту радњу предузимао. Примера ради, чл. 3 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица,³² чији чл. 1 укида порески кредит за улагања у основна средства у сопственом власништву, допушта обвезнику који је до дана почетка примене тог закона остварио право на тај порески подстицај да може да га користи до истека рока и на начин прописан раније важећом нормом.

У даљем тексту под термином „ретроактивност“ подразумеваће се само „права ретроактивност“, а за ситуацију када се закон примењује на будуће последице опорезивог догађаја који се десио пре његовог доношења (без прелазног решења) користиће се израз „ретроспективност“. Ове термилошке напомене су значајне због ризика од концептуалног неразумевања, јер се у литератури, законодавству и јуриспруденцији на различитим језицима не само употребљавају раз-

³⁰ *Службени гласник РС*, бр. 119/12.

³¹ Одлука Уставног суда ИУ 260/2003, од 9.12.2010.

³² *Службени гласник РС*, бр. 108/13.

личити термини за означавање ретроактивности (поред праве ретроактивности, још и формална ретроактивност, апсолутна ретроактивност, ретроактивност *stricto sensu*, правна ретроактивност итд.), односно ретроспективности (псеудоретроактивност, материјална ретроактивност, релативна ретроактивност, *de facto* ретроактивност, економска ретроактивност итд.),³³ него се и на енглеском језику, савременом академском *lingua franca*, израз „ретроактивност“ неуједначено користи – неретко обухватајући случајеве ретроспективности, али важи и *vice versa*,³⁴ при чему постоје и случајеви када се термин „ретроспективност“ употребљава у ширем смислу тако да обухвата и ситуације које се, иначе, означавају као „ретроактивност *stricto sensu*“.³⁵

За одређивање темпоралног ефекта пореског закона важан је, пре свега, његов карактер – да ли је он материјалан или процесни закон. До сада су била анализирана темпорална дејства материјалних пореских закона: тренутни ефекат има материјални закон који се примењује на опорезиви догађај који се дешава после ступања закона на снагу.³⁶ Процесни порески закон с тренутним ефектом, међутим, непосредно се примењује на поступке који су у току на дан ступања закона на снагу – дакле, и на поступке који се односе на опорезиве догађаје који су се збили пре дана ступања процесног закона на снагу. У српском праву то постулира одредба чл. 5, ст. 3 ЗПППА (начело временског важења пореских прописа), према којој су „радње у пореском поступку регулисане прописима који су на снази у време када се предузимају.“

4. МОМЕНАТ КОМПАРАЦИЈЕ

Могућа су различита решења у погледу одређивања момента у односу на који се врши упоређивање, а да би се утврдило да ли

³³ Упор. Hans Gribnau, Melvin Pauwels, „General Report“, *Retroactivity of Tax Legislation* (eds. H. Gribnau, M. Pauwels), EATLP International Tax Series, Volume 9, 2013, 43-44.

³⁴ Catherine S. Bobbett, „Retroactive or Retrospective? A Note on Terminology“, *British Tax Review* 1/2006, 15-18.

³⁵ Charles Sampford, *Retrospectivity and the Rule of Law*, Oxford University Press, Oxford 2006, 17.

³⁶ У српском праву, обавеза по основу пореза на имовину за календарске године које следе години у којој је настала пореска обавеза (нпр. када је купљен стан) утврђује се, изузетно, на основу закона који је на снази на дан 1. јануара календарске године за коју се обавеза утврђује, без обзира на то што ће решење о утврђивању бити донето и достављено пореском обвезнику, по правилу, тек средином другог тромесечја. Вид. чл. 5, ст. 2 Закона о пореском поступку и пореској администрацији ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, ..., 105/14. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430 00 00190/2014 04 ã 14.7.2014.

неки порески закон има ретроактиван ефекат: у питању је *моменат компарације*.³⁷ Опште је правило да се почетак важења закона рачуна од његовог ступања на снагу. Ступање на снагу се везује за претходно објављивање акта на прописани начин, како би се омогућило заинтересованим лицима да се упознају с његовом садржином. Поред тога, у правном поретку примењује се правило *ignoratio legis nocet*, које представља фикцију познавања закона и других прописа, како би се на тај начин обезбедила њихова примена и заштитило од приговора да неке у конкретном случају није била позната одговарајућа одредба.³⁸ Између објављивања закона и почетка његовог важења оставља се један краћи период (тзв. *vacatio legis*), како би се и они који га примењују и они на које се примењује припремили за његово поштовање. У том смислу, Устав Србије (у чл. 196, ст. 4) прописује да закони, други прописи и општи акти ступају на снагу најраније осмог дана од дана објављивања, осим ако се из нарочито оправданих разлога, утврђених при њиховом доношењу, не предвиди да ступе на снагу раније. У бојазни да би порески обвезници могли злоупотребити *vacatio legis* како би (делимично или потпуно) избегли плаћање новоуведеног пореза, законодавац се неретко одлучује да се позове на „оправдане разлоге“ и да пропише да порески закон ступа на снагу наредног дана од дана објављивања.³⁹ Интересантно је поменути да је нпр. у Немачкој ступање на снагу увек везано за објављивање закона у службеном гласилу, а не за протек *vacatio legis*-а. Ако се законом предвиди да ће се нека његова одредба применити на пореску ситуацију насталу пре објављивања закона, закон би био ретроактиван.⁴⁰

Најзад, могуће је да постоји неподударање између ступања на снагу пореског закона и дана почетка његове примене. Овај одложени почетак примене може се тицати само неке одредбе, а могуће је да се односи и на закон у целини.⁴¹

³⁷ Н. Gribnau, М. Pauwels, 45.

³⁸ С. Перовић, 12.

³⁹ У српском пореском законодавству има доста таквих примера, нпр. За кон о акцизама, *Службени гласник РС*, бр. 22/01 ступио је на снагу наредног дана од дана објављивања у службеном гласилу, тј. 1.4.2001, и од тог дана почео да се примењује; Закон о изменама и допунама ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 68/14 такође је ступио на снагу наредног дана од дана објављивања, 4.7.2014; итд.

⁴⁰ Johanna Hey, „National Report: Germany“, *Retroactivity of Tax Legislation* (eds. Н. Gribnau, М. Pauwels), EATLP International Tax Series, Volume 9, 2013, 242.

⁴¹ Тако је, нпр., Закон о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, ступио на снагу осмог дана од дана објављивања у службеном гласилу (тј. 26.4.2001), али се почео примењивати од 1.7.2001, осим члана 107 (који уређује висину затезне камате), који се примењивао од дана ступања на снагу Закона.

5. ОПОРЕЗИВИ ДОГАЂАЈ, ПОРЕСКИ ПЕРИОД И РЕТРОАКТИВНОСТ

За анализу је значајна улога пореског периода за разликовање између ретроактивности и ретроспективности. Наиме, поставља се питање да ли се порески закон донет у току пореског периода (нпр. 10.10.2014), који се примењује од почетка тог пореског периода (нпр. од 1.1.2014) може окарактерисати као ретроактиван. Одговор се пружа дуж два различита приступа. Први приступ би се могао назвати „концептом ретроактивности повезаним с опорезивим догађајем“ и он нуди потврдан одговор на постављено питање: у неким државама (нпр. Мађарска, Пољска, Шведска и Холандија) полази се од тога да закон има повратно дејство ако је примењив на догађаје (трошкове, остварен приход, извршену трансакцију и др.) који су се збили пре ступања закона на снагу, односно пре његовог објављивања у службеном гласилу. Други приступ би се могао назвати „концептом ретроактивности повезаним са пореским периодом“ и он нуди одречан одговор на постављено питање: у једном броју правних система (нпр. француском, немачком и шпанском) судови ће овакав порески закон сматрати ретроспективним, а не ретроактивним, јер се ово друго својство придаје само пореским законима који се примењују на порески период који претходи периоду у којем је закон донет. Основна идеја овог другог приступа је да пореска обавеза код периодичних пореза (тачније, пореза везаних за порески период) – попут глобалног пореза на доходак физичких лица или пореза на добит корпорација – настаје тек на крају периода, те да отуда порески случај није окончан до истека периода, што значи да закон донет пре истека пореског периода не може да се сматра ретроактивним зато што се примењује од почетка тог периода, него само ретроспективним.⁴²

У српском праву заступљен је концепт ретроактивности повезан с опорезивим догађајем. На то упућује пракса Уставног суда, који је оценио да „чл. 2 Одлуке о увођењу самодоприноса на подручју месних заједница ‘Горњи град’ и ‘Доњи град’ општине Кула, која је ступила на снагу 1.4.2006. године, а који предвиђа почетак примене од 1.3.2006. године, није у сагласности с одредбом чл. 197, ст. 1 Устава, којом је утврђена забрана ретроактивне примене општих правних аката“.⁴³ Како се самодопринос плаћа и на опорезиву добит од самосталне делатности, те у том делу представља фискалитет повезан с пореским периодом (календарском годином), то се, да се Уставни суд определио за концепт ретроактивности повезан с пореским пе-

⁴² Н. Gribnau, М. Pauwels, 46.

⁴³ Одлука Уставног суда IУо 529/2010, од 13.6.2012.

риодом, барем нормe о самодоприносу наплаћеном на основицу коју чини опорезива добит од самосталне делатности остварена у марту 2006. године (тј. пре ступања на снагу оспорене одлуке) не би сматрале ретроактивним.

У немачком пореском праву, у којем судови примењују концепт ретроактивности повезан с пореским периодом, Савезни уставни суд резонувао је друкчије: „Правне последице одредаба Закона о порезу на доходак (на које је утицао оспорени Закон о порезу на иностране трансакције, који је ступио на снагу 12.9.1972, а примењивао се на доходак остварен од 1.1.1972 – Д. П. и Г. И.-П.), које уређују пореску обавезу за одређене приходе у погледу утврђеног пореза на доходак, увек настају с истеком пореског периода, ... тј. с истеком календарске године у којој су приходи остварени (јер се тада порез утврђује – Д. П. и Г. И.-П.). Само када норма која је ступила на снагу по истеку пореског периода накнадно мења за тај период пореско-правне последице које су оригинално биле на снази, суочавамо се с ретроактивном правном последицом. У свим осталим случајевима, у којима је измена закона ступила на снагу за време трајања пореског периода, ради се само о редефинисању правне последице која до тада није наступила⁴⁴ – у питању је ретроспективност, која је, у начелу, у сагласности с Уставом. Тек од 2010. године, потврђујући да ретроспективност пореских закона у начелу није забрањена, *Bundesverfassungsgericht* признаје да, под одређеним околностима (одмеравање интереса јавне политике и индивидуалног интереса пореског обвезника⁴⁵), поверење пореског обвезника треба да буде заштићено и у случају ретроспективне промене закона, што би разликовање између ретроактивности и ретроспективности у немачком праву могло да учини мање значајним.⁴⁶

6. ОПРАВДАНОСТ РЕТРОАКТИВНОСТИ И РЕТРОСПЕКТИВНОСТИ ИЗ УГЛА РАДБРУХОВИХ ПРАВНИХ ПРИНЦИПА

Широко прихваћени принципи интертемпоралног права у пореском праву (забрана ретроактивности и допуштеност ретроспективности) могу се сместити у теоријски оквир, који формирају Радбрухове (*Gustav Radbruch*) вредности садржане у идеји права – правна сигурност, сврсисходност и једнакост, а уколико једна од њих

⁴⁴ BVerfGE 72, 2 BvL 2/83 vom 14.5.1986. Вид. http://www.utexas.edu/law/academics/centers/transnational/work_new/german/case.php?id_573, 9.12.2014.

⁴⁵ Вид. BVerfGE, 2 BvL 14/02 vom 7.7.2010.

⁴⁶ J. Hey, 238, 240.

упућује на закључак различит од оног на који упућује друга, нужно је одмерити значај супротстављених начела.⁴⁷

У оквирима Паувелсовог (*Melvin Pauwels*) приступа,⁴⁸ полазећи од принципа *правне сигурности*, констатујемо да забрана ретроактивности у савременој теорији има своје упориште у њему.⁴⁹ Фулер (*Lon L. Fuller*) је формулисао седам захтева који чине „унутрашњу моралност права“,⁵⁰ који, иако се односе на принцип законитости, представљају и аспекте правне сигурности.⁵¹ То су: општост закона, објављивање закона, неретроактивност, разумљивост, непротивречност, спроводљивост и избегавање честих измена. Принцип поштовања легитимних очекивања изазваних законом може се придружити поменутиим аспектима начела правне сигурности.⁵² У светлу правне сигурности, закони не би требало да имају повратно дејство; само закон који је познат омогућава обвезницима да предвиде правне последице својих радњи, а ретроактиван закон нарушава очекивања створена законом који је био на снази у моменту када је радња извршена.⁵³

Када је у питању ретроспективност (закон с непосредним ефектом без *grandfathering*-а), нови закон се примењује на све догађаје који се дешавају после његовог ступања на снагу, укључујући оне који су се догодили пре тог момента. Овде се отварају иста питања као и код ретроактивности, јер су оспорени познавање и предвидивост закона, утолико што је део правних последица обвезникове радње проистекао из закона који још није био на снази у моменту када је радња изведена и које обвезник зато није могао узети у обзир када је планирао ту радњу. Сем тога, нови закон нарушава очекивања која је по-

⁴⁷ Густав Радбрух, *Филозофија права*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 1998, 77-82. За решавање конфликта између супротстављених принципа, упор. Ronald Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Duckworth, London 1977, 26-27.

⁴⁸ Melvin Pauwels, „Retroactive and Retrospective Tax Legislation: a Principle based Approach; a Theory of ‘Priority Principles of Transitional Law’ and ‘the Method of the Catalogue of Circumstances’“, *Retroactivity of Tax Legislation* (eds. H. Gribnau, M. Pauwels), EATLP International Tax Series, Volume 9, 2013b, 100-104.

⁴⁹ Упор. С. Перовић, 115 и даље.

⁵⁰ Лон Л. Фулер, *Моралност права*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2001, 55-56. Упор. Juan Vega Gómez, „Retroactive Application of Laws and the Rule of Law“, *Law, Liberty, and the Rule of Law* (ed. by Imer B. Flores, Kenneth E. Himma), Springer Science and Business Media, Dordrecht 2013, 182-183.

⁵¹ Hans Gribnau, „Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study“, *Utrecht Law Review* 2/2013, 70.

⁵² К. Tipke, 147.

⁵³ М. Pauwels (2013b), 101.

рески обвезник формирао на бази закона који се примењивао када је радња предузета (нпр. дужник је рачунао да ће приликом закључења уговора о зајму с повериоцем—повезаним лицем моћи да одбија трошак камата све док зајам не буде враћен, а то право губи ступањем на снагу новог закона, који *pro futuro* укида право на одбитак тих камата). Отуда, принцип правне сигурности пружа аргументе и против ретроспективности, што указује да из његове перспективе нема стриктне разлике између ретроспективности и ретроактивности, већ да је разликовање само поступно.⁵⁴ Тај принцип налаже примену прелазних одредаба да би се избегла ретроспективност.

У контексту *сврсисходности* (циља закона), можемо констативати да се циљ ретроспективног закона праћеног прелазном одредбом не остварује у погледу односа заштићених *grandfathering*-ом, што доводи до социјалних трошкова и смањивања користи које је закон требало да донесе. Примера ради, ако је циљ укидања пореског ослобођења у трајању од пет година за обвезника пореза на добит правних лица, који обавља делатност у недовољно развијеном подручју и који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од 8.000.000 динара, уз то запосливши на неодређено време најмање пет лица, био да се спречи ерозија прихода од овог пореза, посебно у светлу инхерентних слабости које ова врста подстицаја има,⁵⁵ а прелазна норма обвезнику, који је до ступања на снагу закона којим је укинута ослобођење остварио право на овај порески подстицај и исказао податке у пореском билансу, омогућује да то право користи до истека рока од пет година,⁵⁶ онда нови закон не може да оствари поменути циљ у погледу ситуација заштићених прелазном нормом. Закључак је да би из перспективе циља закона нови закон требало да има непосредно дејство, без прелазних одредаба.

У погледу ретроактивности, гледано с аспекта циља закона, не појављују се аргументи њој у прилог: обвезници планирају своје пословне и инвестиционе подухвате на основу закона који је на снази у моменту када су предузели одређену радњу; свака ретроактивна примена новог закона нарушава њихове планове и очекивања.⁵⁷ Ипак, у одређеним случајевима ретроактивност може бити у функцији

⁵⁴ *Ibid.*, 101 102.

⁵⁵ Упор. Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2014, 392 393.

⁵⁶ Чл. 53 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 119/12.

⁵⁷ Вид. Frans Vanistendael, *Legal Framework for Taxation*, „*Tax Law Design and Drafting*“ (ed. Victor Thuronyi), Vol. 1, International Monetary Fund, Washington D.C. 1996, 24.

остваривања циља закона, и то када се новим законом жели укло- нити „рупа у пропису“ која је постојала у ранијем закону. На при- мер, језичко тумачење норме указује да је начињен законодавни про- пуст када је дозвољено сваком послодавцу који започне обављање делатности после 31.3.2014. да оствари рефракцију у износу од 65%, 70% или 75% плаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на зараде новозапослених лица,⁵⁸ јер се није водило рачу- на о околности када са њиме повезано лице отпушта запослене, и то у већем броју него што је послодавац запослио до тада незапослена лица. Ако би законодавац одлучио да изменом ЗПДГ овај пропуст исправи, циљ закона би нудио аргуменат у прилог ретроактивности.

У контексту принципа *једнакости*, чињенице које *ratione ma- teriae* спадају у опсег новог закона и чињенице које се дешавају у истом периоду једнаке су; из тога би произашао закључак да је постојање прелазних одредаба у супротности с овим принципом, јер *grandfathering* води неједнаком третману ове две врсте чињеница. Нови закон се, наиме, не примењује на неке чињенице које се дешавају после његовог ступања на снагу, а које би *ratione materiae* требало да се нађу у његовом опсегу⁵⁹ (нпр. због прелазне законске одредбе,⁶⁰ добит пореског обвезника који је 2012. године извршио по ранијем закону квалификовано улагање у основна средства и стекао право на петогодишње пореско ослобођење неће бити опорезована у 2013. и у наредне четири године, а добит пореског обвезника који је исто такво улагање извршио у 2013. години подлеже порезу). Отуда, ретроспективност би била у складу с принципом једнакости. Када је реч о ретроактивности, аргументи су неконклузивни: у основи лежи идеја да повратно дејство подразумева да су неједнаки случајеви тре- тирани једнако (чињенице пре ступања новог закона на снагу имају исти третман као и чињенице настале после тог момента), али овај аргуменат лежи на терену принципа правне сигурности, па овако схваћен принцип једнакости не пружа аргументе ни *pro*, ни *contra* ретроактивности.⁶¹

Да резимирамо. У погледу *ретроактивности*, принцип правне сигурности даје аргументе против, принцип сврсисходности допуш- та да се могу појавити разлози њој у прилог, а принцип једнакости не даје аргументе ни за ни против. У погледу *ретроспективно- сти*, принцип правне сигурности даје аргументе против (тј. у при- лог прелазним одредбама), док принцип сврсисходности и принцип једнакости говоре њој у прилог (тј. против су прелазних одредаба).

⁵⁸ Чл. 21в, ст. 5 Закона о порезу на доходак грађана ЗПДГ, *Службени глас- ник РС*, бр. 24/01, 80/02, ..., 68/14.

⁵⁹ М. Pauwels (2013b), 103–104.

⁶⁰ Вид. фн. 56.

⁶¹ М. Pauwels (2013b), 104.

Можемо да закључимо да сваки Радбрухов принцип има одређен утицај на принципе интертемпоралног права. Неретроактивност значи да је приоритет дат принципу правне сигурности, а ретроспективност да је дат принципима сврсисходности и једнакости.⁶²

С друге стране, Паувелс исправно запажа да су неретроактивност и ретроспективност *принципи* интертемпоралног права, а не његова *правила*: оне упућују на правац, а не диктирају га.⁶³ У законодавном поступку могу се појавити и други принципи који ће бити узети у обзир приликом формулисања интертемпоралног правила, нпр. концепт легитимних очекивања.⁶⁴ На пример, ако се сматра да порески обвезници немају легитимна очекивања у погледу одређеног закона, закону се може дати повратно дејство, чиме се принцип правне сигурности ставља у други план. Српски законодавац је указао да постоји општи интерес, утврђен у поступку доношења Закона о једнократном порезу да одредбе о опорезивању екстра дохотка имају повратно дејство, како би се ублажиле, односно отклониле велике неправичности настале у расподели дохотка, стицаног искоришћавањем посебних погодности, доступних само припадницима Милошевићеве номенклатуре,⁶⁵ па је, позивајући се на искоришћавање таквих погодности, оспорио легитимност очекивања обвезника пореза на екстра доходак да неће бити опорезовани ретроактивно. Међутим, инвеститор који је уложио најмање 8.000.000 динара у основна средства ангажована у недовољно развијеном подручју и запослио најмање пет лица, имао је легитимна очекивања да ће уживати у пореском ослобођењу пет година, па је прелазна одредба која спречава ретроспективност прихватљива; то не важи за правно лице – дужника, који је, да би умањио основицу пореза на добит, повериоцу – повезаном лицу плаћао камату по стопи вишој од оне „ван дохвата руке“, те је непосредно дејство закона, без *grandfathering*-а, легитимно интертемпорално правило.

7. СТАВ ЕСЉП ПРЕМА РЕТРОАКТИВНОСТИ ПОРЕСКИХ ЗАКОНА

Остаје питање да ли би ретроактиван порески закон био подржан од стране ЕСЉП. Србија и Црна Гора је ратификовала ЕКЉП,

⁶² Упор. Joseph Raz, *The Morality of Freedom*, Oxford University Press, Oxford 1986, 321 и даље.

⁶³ M. Pauwels (2013b), 105.

⁶⁴ Упор. *ibid.*, 105 115.

⁶⁵ Одлука Савезног уставног суда IV бр. 148/01 до 7/02, од 14.2.2002, *Службени лист СРЈ*, бр. 17/02.

чиме је она постала саставни део правног система Србије, па је тако правно мишљење ЕСЈП постало правно релевантно за српског законодавца. Одредба чл. 1 Протокола бр. 1 уз ЕКЈП о праву на неометано уживање имовине ни на који начин не утиче на право државе да примењује законе које сматра неопходним да би контролисала коришћење имовине у складу с општим интересом или да би обезбедила наплату пореза, других дажбина или казни. Ако лице тврди да одређена мера повређује ово његово право, битно је утврдити да ли се утицајем оспораване мере постиже „правична равнотежа“ између општег интереса заједнице и захтева заштите појединчевих основних права (тзв. тест пропорционалности).

У случају *М. А.*⁶⁶ фински законодавац је изменио порески закон тако да је добитак од повећања вредности акција које је запослени добио од послодавца почео да се сматра приходом из радног односа, а не више приходом од капитала, који је блаже опорезован. Измена закона објављена је 31.12.1994, али је прописано да има ретроактиван ефекат почев од 16.9.1994, како би се омеле намере једног броја компанија да се опције искористе пре ступања на снагу најављених новела. Подносиоци представке су своје опције реализовали продавши акције 7.11.1994.

Испитујући тест пропорционалности, ЕСЈП је формулисао неколико закључака. Први закључак је да порески закон примењен ретроактивно не представља *per se* повреду чл. 1 Протокола бр. 1. Други закључак односи се само на случајеве када подносиоци представке још нису покренули аранжмане са циљем да избегну најављени строжи порески третман: опорезивање по значајно вишој стопи од оне на снази на дан када је извршена опција могло би се сматрати неразумним утицањем на очекивања заштићена чл. 1 Протокола бр. 1. Трећи закључак казује да од *разлога за ретроактивност* и од *утицаја ретроактивног закона* на позицију подносилаца представке зависи да ли је ретроактивна примена компатибилна са чл. 1 Протокола бр. 1. У погледу разлога за ретроактивност, ЕСЈП их је у случају *М. А.* прихватио, сматрајући да се законодавчева процена (супротстављање законитој пореској евазији и једнак третман обвезника који су покушали да избегну најављену меру и оних који нису) не може сматрати неразумном.⁶⁷ У погледу утицаја ретроактивности, Суд је закључио да закон није довео до конфискаторног опорезивања, нити је такве природе да би му се могао порећи карактер пореског закона. Упркос значајним финансијским последицама по подносиоце представке, за ову меру се не може рећи да им је на-

⁶⁶ Вид. ECtHR (Decision) 10 June 2003, no. 27793/95, *M. A. and 34 Others v. Finland*.

⁶⁷ Упор. М. Р. Т. Pauwels (2013a), 277.

метнула претерани терет, имајући у виду пореску стопу и чињеницу да је порез био заснован на стварним добицима од продаје акција. Све у свему, оспорена ретроактивна норма положила је тест пропорционалности.

8. ЗАКЉУЧАК

Иако супротна принципу правне сигурности, у светлу принципа сврсисходности ретроактивност закона налази своје, релативно уско, поље примене у пореском праву. Она се у упоредном праву понекад правда потребом отклањања техничких грешака у закону, спречавањем ефеката унапред најављене пореске мере, јавним интересом или, пак, доношењем тзв. интерпретативних закона с циљем појашњења нејасноћа у постојећем закону. Ретка су национална права која забрањују ретроактивност пореских закона *sine exceptione*. Распрострањенија је примена ретроспективних пореских закона (без прелазних одредаба), која је компатибилна с принципом заштите легитимних очекивања једино када је неопходна да би се остварио циљ закона и када су, путем одмеравања важности промене закона, установљени разлози који оправдавају границе њене прихватљивости.

Dr Dejan Popović

Full professor
University of Belgrade Faculty of Law

Dr Gordana Ilić-Popov

Full professor
University of Belgrade Faculty of Law

RETROACTIVITY OF STATUTES IN TAX LAW

Summary

As a rule, in comparative tax law statutes do not have a retroactive effect. This principle may be either postulated in constitutions or derived by constitutional courts from the principle of legal certainty. The issue of retroactivity cannot be raised in the case of imposition of a property tax, since its taxable object *per definitionem* is property representing the result

of the accumulation of unspent income realised in previous periods. Indeed, retroactivity is allowed in many legal systems subject to some strict conditions. The authors distinguish between retroactivity and retrospectivity, the latter being in principle permissible and denoting cases where a statute is applicable without grandfathering to the future consequences of a taxable event that occurred before its enacting.

Analyzing the impact of Radbruch's values contained in the idea of law (legal certainty, purposiveness and equality) on the principles of intertemporal law, the authors conclude that the prohibition of retroactivity implies the primacy of the principle of legal certainty, while retrospectivity puts in the foreground the principles of purposiveness and equality. The European Court of Human Rights considers that retroactive application of a tax statute does not represent *per se* a violation of the right to peaceful enjoyment of property. However, the Court developed conditions that, being unfulfilled, qualify the application as disproportionate. Since Serbia and Montenegro ratified the European Convention on Human Rights, ECtHR's positions are relevant for Serbia's legislator.

Key words: *Intertemporal rules. – Tax statute. – Retroactivity. – Retrospectivity. – Entry into force.*