

## ПРЕГЛЕДНИ НАУЧНИ РАДОВИ

УДК/UDC 336.22(497.6)  
336.1:342.24(497.6)  
DOI: 10.7251/GPFIS1403053M

ПРЕГЛЕДНИ НАУЧНИ РАД / REVIEW ARTICLE

Примљен: децембар 2013.

Received: December 2013.

*Ђорђе Мариловић*

Правни факултет Универзитета у Источном Сарајеву

### ПОСЕБНОСТИ ФИСКАЛНИХ ОДНОСА У СЛОЖЕНИМ ДРЖАВАМА – ПРИМЈЕР БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

*Овим радом се настоје приказати посебности фискалних односа у сложеним државама на примјеру Босне и Херцеговине (БиХ). Приказ се тиче само приходног аспекта јавних финансија у БиХ, односно пореза у најширем смислу. Порески системи у БиХ сагледани су кроз призму пореског права, без дубљег залажења у анализу економских посљедица постојања ових система. Босна и Херцеговина је узета за примјер због наглашено сложених односа између правних система који постоје у БиХ. Основна хипотеза овога рада је да у сложеним државама, под одређеним околностима, може постојати више пореских система.*

*Хипотеза се конкретизује на примјеру БиХ кроз тврдњу о постојању више пореских система у БиХ. У прилог овој тврдњи учињен је покушај да се одреде ови системи и њихов међусобни однос. Постојање пореског система одмјеравано је наспрам степена самосталности у три активности: увођењу пореза, распојели прихода од пореза и администрирању порезима. Закључак је да у БиХ постоје најмање четири пореска система, у високом степену одвојена, а од којих је један настао тек осам година након успостављања БиХ. Закључно, предлаже се уређење односа између тих пореских система кроз сагледавање могућности и препознавање тренутно прихватљивих рјешења.*

**Кључне ријечи:** Порески систем; Фискални федерализам; Република Српска; Федерација БиХ; БиХ.

## 1. УВОД

Посебности Босне и Херцеговине, које су почеле већ њеним успостављањем, а до данас више теже своје продубљивању него разрјешењу, попут добро затегнутог платна омогућују да се осликају и нагласе у живим бојама оне слике за које се мислило да су већ одавно превазиђене и познате. Ако су противрјечности прилика за учење, онда је право у БиХ заиста богата прилика за учење. Ријетки су примјери у свијету да на тако малом простору, на релативно мали број становника и у неповољним економским условима, има толико правних система, подсистема и посебности као што је то случај у БиХ. Сложене државе имају своје посебности у односу на све остале, а БиХ је посебна међу сложеним државама. Изузетак нису ни фискални односи у БиХ.

Овдје ће се анализирати само дажбински (фискални) јавни приходи, односно активно финансијско изравнање у БиХ. То значи, да у анализу неће ући подјела државних функција и њихово финансирање кроз јавне расходе, нити ће бити ријечи о међубуджетским трансферима или задуживању, већ само о подјели пореза у најширем смислу<sup>1</sup> у сложеној држави.<sup>2</sup> Неће се разматрати ни питања фискалне децентрализације, будући да се то тиче фискалних односа централне или субцентралне власти са локалним самоуправама. Конкретно, овдје се разматра однос четири пореска система: 1) Система индиректног опорезивања БиХ, 2) Пореског система Федерације БиХ, 3) Пореског система Републике Српске и 4) Пореског система Брчко Дистрикта БиХ. Пошто је Федерација БиХ, такође, федерално уређена, приказани су основни елементи фискалног федерализма у том ентитету.

---

<sup>1</sup> Порез у најширем смислу користи се као генусни појам за све дажбинске (фискалне) јавне приходе. Вид. Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, СОЛПИ – Савремена администација, Београд – Будимпешта 1997, 24–25.

<sup>2</sup> У теорији се помињу различити термини када се говори о финансијским односима у државама, било да су оне сложене или унитарне. Помињу се финансијско изравнање, финансијски федерализам, фискални федерализам, фискална децентрализација, и др. Чини се, да је за опште одређење јавнофинансијских односа у држави најпрецизнији термин „финансијско изравнање“. Треба разликовати термине „финансијско“ и „фискално“, будући да се први односи на укупне финансије, што би у јавним финансијама обухватало питања јавних расхода, јавних прихода, буџета и финансијског изравнања. „Фискално“ се односи на обавезне, дажбинске приходе. О терминологији у вези са финансијским изравнањем, вид. Б. Раичевић, *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду, Београд 2008, 393–394. У вези са фискалним федерализмом, вид. С. Стојановић, *Фискални федерализам*, Институт за упоредно право, Центар за антиратну акцију, Београд 2005.

Порески систем се одређује као „скуп пореза, такса, доприноса, накнада и других јавних прихода (дажбина) уведених у једној земљи и повезаних у целину, којима се могу остваривати не само циљеви економске политике“.<sup>3</sup> Порески систем се такође дефинише као „укупност пореских облика једне земље“.<sup>4</sup> Ово важи и за сложене државе. То, даље, значи да и у сложеним државама може да се говори о једном пореском систему, који може бити мање или више децентрализован. Шта би се, међутим, могло рећи за сложене државе у којима постоје различити скупови јавних прихода, које потпуно самостално уведе власти које нису централне, уколико чак ни уставом те земље није одређено да централна власт има надлежност у опорезивању? Овдје је, зато, учињен покушај прецизнијег одређења пореског система ради јасног разграничења цјелина у изразито децентрализованим државама.

Ријечи „систем“ и „скуп“, и контекст у коме се употребљавају приликом одређења пореског система, од пресудног су значаја за схватање тог одређења. „Систем“ указује на скуп елемената чији су односи уређени. Систем је уређен скуп. Ако су порески облици елементи пореског система, онда се њихов однос може посматрати двојачко: 1) Као однос пореских инструмената, од којих сваки има сопствене циљеве и начин захватања економске снаге обвезника<sup>5</sup> (садржински аспект); 2) Кроз цјелину општих правних норми којима су ти порески облици уређени (формалноправни аспект). Гледајући са формалноправне стране, уређеност пореског система првенствено је посљедица постојања ширег, правног, система, а не складности у ефектима које различити порески инструменти производе. Складност у ефектима опорезивања није нужно посљедица формалне складности правних норми о опорезивању.

У овом раду, заступа се становиште да у БиХ, са формалноправног аспекта, постоји неколико пореских система, тј. више цјелина у које су повезани јавни приходи, а однос између тих цјелина је уређен тек врло посредно одговарајућим уставима. Према томе, у БиХ постоје поменута четири пореска система. Иако кантони у Федерацији БиХ, као федералне јединице, имају одређене надлежности из области опорезивања, ипак се не може говорити о њиховој посебности у смислу система, будући да је Уставом Федерације БиХ предвиђена надлежност Федерације и кантона у опорезивању, и бу-

---

<sup>3</sup> *Економска и пословна енциклопедија*, Савремена администрација, Београд 1994, 1106. Наведено према Б. Раичевић, 138.

<sup>4</sup> Д. Поповић, 481.

<sup>5</sup> *Ibid.*

дући да је администрирање порезима обједињено на нивоу Федерације БиХ.

Овакво стање је последица начина настанка Босне и Херцеговине. „Босна и Херцеговина је настала методом агрегације, а не методом деволуције, зато што не постоји (унутрашњи) правни континуитет с претходно постојећим државом, него су је створиле двије фактички постојеће, мада међународно непризнате, државе.“<sup>6</sup> Настанак БиХ плод је компромиса којим је окончан рат, а једино државно уређење којим је било могуће постићи компромис било је федерално уређење, али уз очување националних државотворних јединица. „Тај федерализам је у почетку био нужно врло слаб, уз бројна конфедерална обиљежја, због чега су неки аутори Босни и Херцеговини негирали својство државе, а други је дефинисали као федерално-конфедерални савез.“<sup>7</sup> Ове прилике нужно прате и питање фискалних односа унутар БиХ.<sup>8</sup>

Специфичности настанка БиХ условиле су постојање пореских система два ентитета. Ова два пореска система су, у почетку, представљала једине пореске системе у БиХ. Трећи по успостављању, порески систем Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине (Брчко ДБиХ) настао је образовањем Брчко Дистрикта БиХ 1999. године. На разлици између директних и индиректних пореза успостављен је најмлађи порески систем у БиХ, Систем индиректног опорезивања у БиХ (СИО у БиХ).

Односи пореских система у БиХ могу се сагледати вертикално и хоризонтално. Вертикално сагледавање односи се на питање да ли постоји порески систем који би био надређен, постављен изнад осталих система. Хоризонтално сагледавање се тиче односа између пореских система истог нивоа. У оба случаја, потребно је наћи највише норме којима је уређена ова област, полазећи од уставâ. То је разлог што се анализи приступило прво кроз сагледавање уставних норми, а затим кроз сагледавање пореских система. Тек потом, изложен је став о тренутним односима између пореских система у БиХ.

---

<sup>6</sup> Г. Марковић, *Босанскохерцеговачки федерализам*, Службени гласник – University press, Београд – Сарајево 2012, 81. У наведеном дјелу, указује се и на ауторе који заступају супротно мишљење.

<sup>7</sup> *Ibid.*, 66. У конфедерална обиљежја убраја се и члан VIII Устава БиХ о финансирању Буџета институција БиХ и међународних обавеза БиХ, којим је учешће ФБиХ и Р. Српске у финансирању предвиђено у односу 2 : 1. Касније је успостављен систем индиректног опорезивања у БиХ, којим је омогућено да се на нивоу БиХ прикупљају јавни приходи.

<sup>8</sup> „Изазов фискалног федерализма у Босни, можда је јединствен у свијету.“ – Вид. W. Fox, C. Wallich, “Fiscal Federalism in Bosnia-Herzegovina: Subsidiarity and Solidarity in a Three-Nation State“, *Public Finance and Management* 3(4)/2003, 460. (Превод Ђ. М.)

## 2. УСТАВНЕ НОРМЕ О ПОРЕЗИМА

Да би се стекла јасна слика о фискалним односима, морају се анализирати највише норме којима су уређене надлежности. Значај општих норми о подјели надлежности је двострук. Прво, потребно је утврдити да ли постоје надлежности одређене власти у опорезивању. Друго, норме о подјели надлежности могу да одреде однос различитих власти у домену опорезивања, или да поставе темеље уређења тих односа.

Полазећи од Устава Босне и Херцеговине,<sup>9</sup> очекивало би се да је у њему садржана јасна норма којом се, барем начелно, уређује опорезивање. Порези се, међутим, у Уставу БиХ изричито не помињу. Помиње се царинска политика, а чланом VIII, који носи наслов „Финансије“, предвиђено је постојање буџета институција Босне и Херцеговине и међународних обавеза Босне и Херцеговине. У члану VIII 3 наводи се да ће „Федерација (ће) обезбјеђивати двије трећине, а Република Српска једну трећину прихода потребних за буџет, осим у случајевима гдје Парламентарна скупштина одлучује о начину стицања прихода“. Опет апстрактно, у члану IV 4, тачка *b*, каже се да је Парламентарна скупштина надлежна за одлучивање о изворима и износу средстава за функционисање институција Босне и Херцеговине и за међународне обавезе Босне и Херцеговине. У Уставу БиХ, дакле, нема изричитих норми о опорезивању. Како темељно начело активног финансијског изравнања налаже, „финансије следе функције“.<sup>10</sup> Сходно томе, подјела јавних функција, тј. надлежности, открива зашто су јавни приходи подијељени на одређен начин, будући да се извршење надлежности финансира кроз јавне расходе, средствима која су прикупљена као јавни приходи.

Подјела надлежности између институција БиХ и ентитета начелно је уређена чланом III Устава БиХ, мада се одређене уставне норме о надлежностима налазе и ван овога члана.<sup>11</sup> У овоме члану су такса-

---

<sup>9</sup> Устав БиХ донесен је 1995. године као Анекс IV Општег оквирног споразума о миру у Босни и Херцеговини (Општи оквирни споразум). Дејтонски споразум, који се састоји од наведеног споразума и његових једанаест анекса, потписан је и ступио на снагу у Паризу, 14. децембра 1995. године. Због начина доношења (донијели су га субјекти међународног јавног права), Устав је октроисан. О томе, детаљније вид. Г. Марковић, 70. Устав БиХ је писан у духу англоамеричке правне традиције, па има свега 12 чланова, због чега се може сврстати у кратке уставе, а има и два анекса. Начином писања Устава БиХ условљен је и начин навођења чланова – римским па арапским бројевима и словима.

<sup>10</sup> С. Стојановић, 89.

<sup>11</sup> Попут поменутог члана IV 4, тачка *b*. Вид: С. Steiner *et al.*, *Ustav Bosne i Hercegovine: komentar*, Fondacija „Konrad Adenauer“, Sarajevo 2010, 531–533. „Упркос

тивно набројане надлежности институција БиХ, а од значаја за преско право наведене су надлежности по питању царинске политике и финансирања институција и међународних обавеза Босне и Херцеговине.<sup>12</sup> Надлежности ентитета су одређене тако да све владине функције и овлашћења, које нису Уставом БиХ изричито дате институцијама Босне и Херцеговине, припадају ентитетима.<sup>13</sup> У истом члану су предвиђене додатне надлежности које ће БиХ преузети у три случаја: код постојања споразума ентитета о преносу надлежности, код питања у вези са анексима 5–8 Општег оквирног споразума (Споразум о арбитражи, Споразум о људским правима, Споразум о избјеглицама и расељеним лицима и Споразум о комисији за очување националних споменика), и у стварима које су потребне за очување суверенитета, територијалног интегритета, политичке независности и међународног субјективитета Босне и Херцеговине.<sup>14</sup> Од ова три основа за додатну надлежност, овдје је значајно издвојити прву могућност, споразумни пренос надлежности са ентитета на БиХ. На овај начин је успостављен систем индиректног опорезивања у БиХ.

---

томе што се уставотворац трудио да надлежност државе и ентитета утврди примјеном уобичајених уставноправних метода, учинио је бројна одступања, тако да се о њиховој надлежности може закључивати тек анализом Устава као цјелине, па и других анекса Дејтонског мировног споразума“. Вид. Г. Марковић, 142.

<sup>12</sup> „Сљедећа питања спадају у надлежност институција Босне и Херцеговине:

- a) Спољна политика.
- b) Спољнотрговинска политика.
- c) Царинска политика.
- d) Монетарна политика, како је одређена чланом VII.
- e) Финансирање институција и међународних обавеза Босне и Херцеговине.
- f) Политика и регулатива за усељавање, избјеглице и азил.
- g) Спровођење међународних и међуентитетских кривичноправних прописа, укључујући и односе са Интерполом.
- h) Успостављање и функционисање заједничких и међународних комуникација.
- i) Регулисање саобраћаја између ентитета.
- j) Контрола ваздушног саобраћаја.“ Члан III 1, тачка d Устава БиХ.

<sup>13</sup> Члан III 3, тачка a Устава БиХ.

<sup>14</sup> „Босна и Херцеговина ће преузети надлежност и за друге послове о којима се ентитети договоре; за Послове предвиђене Анексима 5–8 Општег оквирног споразума; или који су потребни за очување суверенитета, територијалног интегритета, политичке независности и међународног субјективитета Босне и Херцеговине, у складу са подјелом надлежности између институција Босне и Херцеговине. По потреби, могу се формирати и додатне институције за обављање ових надлежности.“ Члан III 5, тачка a Устава БиХ.

О различитим тумачењима овога члана у погледу питања алтернативног или кумулативног односа наведене три могућности успостављања додатних надлежности, затим у погледу (не)довољности самог споразума (са или без амандманских измјена Устава БиХ) и др., вид. Г. Марковић, 150–158.

Чија је, онда, надлежност опорезивање? Идући редом, може се закључити сљедеће. Прво, према општој подјели надлежности, опорезивање није изричито наведено као надлежност БиХ, већ само финансирање институција и међународних обавеза Босне и Херцеговине и царинска политика. Друго, финансирање институција БиХ и међународних обавеза БиХ уређено је тако да двије трећине сноси Федерација БиХ, а једну трећину Република Српска, осим у случајевима гдје Парламентарна скупштина одлучује о начину стицања прихода.<sup>15</sup> Треће, посебним чланом је предвиђена надлежност Парламентарне скупштине за одлучивање о изворима и износу средстава за функционисање институција Босне и Херцеговине и за међународне обавезе Босне и Херцеговине.<sup>16</sup> Четврто, будући да институције Босне и Херцеговине, према Уставу БиХ, нису надлежне за опорезивање, што значи да надлежност у опорезивању припада ентитетима, а с обзиром на то да овај Устав познаје једну специфичност – додатне надлежности, посебним споразумом пренесена је надлежност са ентитета на ниво БиХ у области опорезивања индиректним порезима.<sup>17</sup> Споразумни пренос надлежности темељ је на коме је успостављен систем индиректног опорезивања у БиХ. Надлежност опорезивања непосредним, директним порезима је задржана на нивоу ентитета, а такву надлежност има и Брчко Дистрикт БиХ.

Посебности Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине заслужују посебну пажњу. У овом раду није могуће детаљније образлагати те посебности, из два разлога. Прво, то би значило много озбиљнији уставноправни приступ, и друго, тиме би се неповољно утицало на обим и структуру рада. Зато, овдје наводимо само сумарне податке о правној природи Брчко Дистрикта БиХ, које су од значаја за сагледавање пореског система Брчко ДБиХ.

Брчко ДБиХ није предвиђен првобитним текстом Устава БиХ. Према том тексту, Босна и Херцеговина се састоји од два ентитета: Федерације Босне и Херцеговине и Републике Српске.<sup>18</sup> Област Брчког се помиње у Анексу II Општег оквирног споразума, и то у контексту пристанка ентитета на арбитражу о „оспореном дијелу ме-

---

<sup>15</sup> Члан VIII 3 Устава БиХ.

<sup>16</sup> Члан IV 4, тачка *b* Устава БиХ.

<sup>17</sup> Споразумом о надлежностима у области индиректног опорезивања, закљученим између Федерације БиХ и Републике Српске 3. децембра 2003. године, надлежност у области индиректног опорезивања пренесена је на Босну и Херцеговину. Вид. Одлука о давању сагласности на Споразум о надлежностима у области индиректног опорезивања, *Службене новине ФБиХ*, бр. 64/03, и Закључци о разматрању питања реформе царина и пореског система, а у вези с тим и Приједлога закона о систему индиректног опорезивања у Босни и Херцеговини, *Службени гласник РС*, бр. 95/03.

<sup>18</sup> Члан I 3 Устава БиХ.

Ћуентитетске линије разграничења у области Брчко<sup>19</sup>. Слиједом тешко правно објашњивих (можда и необјашњивих) радњи и аката, међу којима је и Коначна арбитражна одлука из 1999. године, Брчко Дистрикт БиХ је основан 2000. године Одлуком Високог представника о успостављању Брчко Дистрикта БиХ.<sup>20</sup> Касније, 2009. године, усвојен је први амандман на Устав БиХ. Према тако измијењеном Уставу БиХ, „Брчко Дистрикт Босне и Херцеговине, који постоји под суверенитетом Босне и Херцеговине и спада под надлежности институција Босне и Херцеговине онако како те надлежности произлазе из овог устава, чија је територија у заједничкој својини (кондоминијуму) ентитета, јединица је локалне самоуправе са властитим институцијама, законима и прописима, и са овлашћењима и статусом коначно прописаним одлукама Арбитражног трибунала за спор у вези са међуентитетском линијом разграничења у области Брчког“.<sup>21</sup>

Овим је обједињен сажет преглед уставних норми о опорезивању садржаних, прије свега, у Уставу БиХ. О појединим нормама устава Републике Српске и Федерације БиХ биће ријечи приликом обраде одговарајућих пореских система.

---

<sup>19</sup> Вид. Annex 2: Inter-Entity Boundary, <http://www.state.gov/p/eur/rls/or/dayton/52582-.htm>, 19. децембар 2013. год.

<sup>20</sup> [http://www.ohr.int/ohr-offices/brcko/arbitration/default.asp?content\\_id=5276](http://www.ohr.int/ohr-offices/brcko/arbitration/default.asp?content_id=5276), 19. децембар 2013. године. Институција Високог представника једна је у низу правних посебности у БиХ, до те мјере необичајена у традицији суверених земаља да је неријетко доводила у питање основна правна начела, попут начела законитости и правне државе уопште. О Високом представнику, детаљније вид.: К. Чавошки, „Свемогући високи представник“, *Република Српска – десет година Дејтонског мировног споразума*, Академија наука и умјетности Републике Српске, Бања Лука 2005; С. Steiner *et al.*, 724–762.

Оцјене утицаја Високог представника су различите, међу којима су и оне да такав систем управљања не постоји нигдје у демократском свијету и да је сличан војним и цивилним диктатурама и војним хунтама. Вид. Р. Кузмановић, *Нови есеји о уставности и државности*, Академија наука и умјетности Републике Српске, Бања Лука 2010, 354. Чак, и аутори који крајње одмјерено и методолошки досљедно сагледавају уставно право Босне и Херцеговине закључују да „широка овлашћења високог представника вријеђају национална и патриотска осјећања становника Босне и Херцеговине и свде их на улогу миниграђана, али, с друге стране, сувише велике политичке разлике између националних политичких елита често онемогућавају одлучивање и функционисање државе без спољне интервенције.“ Вид. Г. Марковић, 314–315.

<sup>21</sup> Члан VI 4 Устава БиХ (додат Амандманом I на Устав БиХ). О детаљима еволуције (правног) положаја Брчко ДБиХ, вид. С. Steiner *et al.*, 808–831.



### 3. ПОРЕСКИ СИСТЕМИ У БиХ

#### 3.1. Систем индиректног опорезивања у БиХ

Систем индиректног опорезивања у Босни и Херцеговини (СИО у БиХ) најмлађи је порески систем у БиХ. Формалноправни темељ СИО у БиХ је могућност да ентитети споразумно пренесу своје надлежност на ниво Босне и Херцеговине, што се у области опорезивања индиректним порезима десило 2003. године,<sup>22</sup> након чега је донесен Закон о систему индиректног опорезивања.<sup>23</sup>

Претеча овога система била је јединствена царинска политика, која је у надлежности институција БиХ по првобитном тексту Устава БиХ. Политика је спровођена кроз царинске прописе који су се састојали од Закона о царинској политици (ниво БиХ), законâ и прописâ које усвоји Парламентарна скупштина БиХ, Савјет министара БиХ и ентитети.<sup>24</sup> Међутим, чињеница да ова надлежност укључује само утврђивање царинске тарифе и царинских стопа, као и да су одвојене царинске управе ентитета и Брчко ДБиХ убирале царинске приходе и уплаћивале их директно на ентитетске рачуне, тј. рачун Брчко ДБиХ,<sup>25</sup> указује на изражену децентрализацију у погледу администрирања царинама и одлучивања о приходима од царина. Приходи од царина нису ни на који начин били непосредно везани за финансирање институција БиХ и међународних обавеза БиХ, већ је сваки ентитет, сагласно уставној норми, доприносио финансирању из укупних својих прихода (у које су улазили и приходи од царина).

Разлози за успостављање СИОуБиХ су, како је најчешће истичано, Уставом БиХ предвиђена фискална ограничења БиХ, потреба за макроекономском стабилношћу БиХ, ентитета и Дистрикта, и функционисање јединствене економске територије у БиХ,<sup>26</sup> двоструко опорезивање у дијелу којим је представљало незакониту препреку у ме-

---

<sup>22</sup> Вид. фн. 17.

<sup>23</sup> Закон о систему индиректног опорезивања у Босни и Херцеговини – ЗСИО у БиХ, *Службени гласник БиХ*, бр. 44/03, 52/04, 34/07, 4/08, 50/08, 49/09 и 32/13. Провођење политике и законских прописа о индиректном опорезивању, као и наплата и расподјела индиректних пореза на територији БиХ, у надлежности је Управе за индиректно опорезивање (УИО).

<sup>24</sup> Вид.: Закон о примени Закона о царинској политици Босне и Херцеговине, *Службени гласник РС*, бр. 17/99; Закон о царинској политици Босне и Херцеговине, *Службени гласник БиХ*, бр. 21/98 и 10/02. Тренутно је на снази, у складу са успостављањем система индиректног опорезивања, Закон о царинској политици Босне и Херцеговине, *Службени гласник БиХ*, бр. 57/04, 93/08, 54/10 и 76/11.

<sup>25</sup> С. Steiner *et al.*, 881 и 883.

<sup>26</sup> Вид. ЗСИО у БиХ, чл. 1.

ђуентитетској трговини,<sup>27</sup> и сл. Узгред, овако је ријешен проблем финансирања институција БиХ и међународних обавеза БиХ када је у питању Брчко ДБиХ. Наиме, Брчко ДБиХ је имао властите приходе, свој порески систем, а није учествовао у финансирању БиХ (према члану VIII 3 Устава БиХ, ентитети су имали ту обавезу).<sup>28</sup>

С обзиром на велику издашност посредних пореза (прије свих пореза на додату вриједност), успостављањем СИО у БиХ обезбијеђен је врло стабилан извор прихода за непосредно финансирање институција БиХ и међународних обавеза БиХ, што је значило прелазак са система властитих прихода ентитета и Дистрикта (тј. чисте сепарације), који је имао елементе система заједнице прихода кроз доприносе ентитета,<sup>29</sup> на метод заједнице прихода у погледу посредних пореза, док је задржан метод властитих прихода код непосредних пореза.<sup>30</sup>

Пренос надлежности на Босну и Херцеговину, међутим, не значи да су ентитети у потпуности изгубили могућност законодавне активности у вези са индиректним порезима. Таква активност не може бити самостална, она је условљена поштовањем законодавства БиХ које уређује индиректно опорезивање. Увођење било којих индиректних пореза у Босни и Херцеговини, проглашавање или измјене законских прописа о индиректном опорезивању од Федерације, Републике Српске или Дистрикта, као и све дискреционе одлуке у вези са изузећем од или промјеном индиректних пореских стопа и структура, које се доносе на основу законских прописа Федерације, Републике Српске или Дистрикта, мора да одобри Управни одбор Управе за индиректно опорезивање.<sup>31</sup>

Садржински темељ успостављања СИО у БиХ јесте подјела пореза на непосредне и посредне, тј. директне и индиректне.

---

<sup>27</sup> На примјер, у погледу акциза. Вид. С. Steiner *et al.*, 883.

<sup>28</sup> Вид. С. Steiner *et al.*, 881.

<sup>29</sup> Ентитети су потпуно неограничено могли да опорезују, што указује на систем чисте сепарације – није био предвиђен дио прихода ентитета, по појединим пореским облицима нити укупно, који би припао буџету институција БиХ и међународних обавеза БиХ. Елемент мјешовитог система огледа се у обавези ентитета да, на концу, носе финансирање институција БиХ и међународних обавеза БиХ у одређеном дијелу, али у односу на те трошкове, а не у односу на своје приходе.

<sup>30</sup> О располагању приходима у сложеним државама, вид.: Д. Поповић, 62–65; Б. Раичевић, 397–401.

<sup>31</sup> Вид. ЗСИО у БиХ, чл. 25. ст. 4. Овдје нећемо улазити у расправу неприкладну природи и методологији овога рада, а која се тиче питања да ли је пренесена надлежност или дио надлежности, иако нам се ово прво чини читим. Упор. С. Steiner *et al.*, 881.

Сврставање пореза у директне и индиректне није лак задатак. Иако се неки порези, са високим степеном слагања у теорији, могу прилично лако сврстати у непосредне (порез на доходак) или посредне (порези на промет, попут ПДВ-а), поглед у дубину разликовања ове двије врсте пореза лако се губи у нејасноћама. Чини се, да је ово разликовање још теже и неизвјесније уколико је оно темељ разликовања надлежности различитих нивоа власти у опорезивању.<sup>32</sup> Чак, могуће је да нека мјерила која се тичу надлежности истовремено утичу на сврставање пореза у једну или другу групу.<sup>33</sup> Да би се избјегли проблеми разврставања пореза у непосредне или посредне, а када је то разликовање ипак важно због разграничења надлежности у опорезивању, најбољим рјешењем се чини таксативно навођење пореза.

Овим трагом се ишло и приликом успостављања СИО у БиХ, па су појмом „индиректни порез“ обухваћене увозне и извозне дажбине, акцизе, порез на додатну вриједност и сви други порези зарачунати на робу и услуге, укључујући и порезе на промет и путарине.<sup>34</sup> До сада су законодавци у БиХ углавном досљедно поштовали ово разграничење.<sup>35</sup>

Администрирање индиректним порезима у БиХ обавља Управа за индиректно опорезивање БиХ (УИО БиХ). Управа је настала 2003. године обједињавањем царинских управа ентитета и Дистрикта, да би усвајањем ЗСИО БиХ добила и остале надлежности.<sup>36</sup>

Расподјела прихода прикупљених наплатом индиректних пореза уређена је тако да се прво одвајају средства за финансирање институција БиХ, према износу буџета институција БиХ за текућу го-

---

<sup>32</sup> На примјер, у САД, Канади или Швајцарској. Вид.: V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, 54–57.

<sup>33</sup> Уставном нормом, у САД је одређено да непосредни порези могу бити уведени на федералном нивоу само уколико се расподијеле према броју становника (то би значило да двије државе истог броја становника треба да дају једнак порез, па чак и ако су становници једне државе у просјеку мање економске снаге него становници друге државе). Вид. E. M. Jensen, *Direct Taxes*, <http://www.heritage.org/constitution#!/articles/1/essays/64/direct-taxes>, 17. децембар 2013. Разликовање између непосредних и посредних пореза у судској пракси САД условљено је овом нормом, а притом је у пракси долазило до оштрих заокрета. О томе, вид. A. O. Dixler, *Direct Taxes Under the Constitution: A Review of the Precedents*, <http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/2B34C7FBDA41D9DA8525730800067017?OpenDocument>, 16. децембар 2013.

У Канади би уско тумачење појма непосредног пореза довело до „гушења“ јавних финансија провинција, па су судови тежили ширем тумачењу. Вид. V. Thuronyi, 56.

<sup>34</sup> Вид. ЗСИО у БиХ, чл. 1.

<sup>35</sup> У пракси Уставног суда БиХ потврђена је надлежност институција БиХ за индиректно опорезивање – Одлука Уставног суда БиХ, У-14/04.

<sup>36</sup> Вид. ЗСИО у БиХ.

дину. Затим се одваја износ према буџету Брчко Дистрикта БиХ, у складу са одговарајућим коефицијентом (не мањим од 3,55 %). Преостали износ се расподјељује Федерацији БиХ и Републици Српској према њиховом удјелу у крајњој потрошњи приказаном у пријавама пореза на додату вриједност. Коначно, износ који је потребан за финансирање обавеза спољнег дуга одузима се од удјела Федерације, Републике Српске и Брчко Дистрикта БиХ.<sup>37</sup> Расподјела средстава од индиректних пореза према локалним самоуправама у ентитетима регулисана је ентитетским законима.

### 3.2. Порески систем Републике Српске

Хронолошки, најстарији порески систем у БиХ је порески систем Републике Српске. Успостављен је 1992. године.<sup>38</sup> Република Српска је наставила своје постојање у новооснованој држави Босни и Херцеговини, што се, међутим, није значајније одразило на структуру пореског система Републике Српске, већ су крупније промјене дошле тек успостављањем СИО у БиХ. До тада, порески систем Републике Српске постојао је независно у односу на порески систем Федерације БиХ.

Порески систем Републике Српске данас чине:<sup>39</sup>

- а) Порез на добит;
- б) Порез на доходак (порез на дохотке од ауторских права, права сродних ауторским правима и права индустријске својине, порез на приходе од капитала, порез на приходе од капиталних добитака, порез на приходе од самосталне дјелатности, порез на лична примања);
- в) Порез на непокретности;
- г) Порези на употребу, држање и ношење добара (порез на употребу моторних возила, порез на употребу чамаца, пловених пос-

---

<sup>37</sup> Вид. ЗСИО у БиХ, чл. 21, ст. 4, и Закон о уплатама на јединствени рачун и расподјели прихода, *Службени гласник БиХ*, бр. 55/04, 34/07 и 49/09.

<sup>38</sup> Република Српска је настала као Република Српског Народа Босне и Херцеговине, 9. јануара 1992. године, а први устав је донијет 28. фебруара 1992. године (Устав Српске Републике Босне и Херцеговине, *Службени гласник српског народа у Босни и Херцеговини*, бр. 3/92). Порески систем Републике Српске утемељен је чланом 68, став 1, тачка 4 тадашњег Устава Српске Републике Босне и Херцеговине, којим је предвиђено да Република уређује и обезбјеђује фискални систем. Овај Устав, са каснијим измјенама и допунама, темељ је данашњег правног поретка Републике Српске (Устав Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 3/92, 6/92, 8/92, 15/92, 19/92, 21/92 – пречишћени текст, 28/94, 8/96, 13/96, 15/96, 16/96, 21/96, 21/02, 26/02, 30/02, 31/02, 69/02, 31/03, 98/03, 115/05 и 117/05).

<sup>39</sup> Вид. Закон о буџетском систему Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 121/12, чл. 8, 9, 11 и 12.

тројења и јахти, порез на употребу ваздухоплова и летјелица, порез на држање и ношење оружја);

д) Порез на добитке од игара на срећу;

ђ) Таксе (републичке административне таксе, републичке судске таксе, посебна републичка такса, општинске административне таксе, комуналне таксе, боравишне таксе);

е) Накнаде (концесионе накнаде за коришћење природних и других добара од општег интереса, накнаде, односно средства за заштиту околине, накнаде за коришћење природних и других добара од општег интереса, накнаде за приређивање игара на срећу);

ж) Доприноси.

У погледу увођења пореза, Република Српска има надлежност за увођење непосредних пореза, односно оних пореза који нису у систему индиректног опорезивања. Индиректни порези, тј. увозне и извозне дажбине, акцизе, порез на додатну вриједност и сви други порези зарачунати на робу и услуге, укључујући и порезе на промет и путарине, у искључивој су надлежности БиХ. Република Српска може, само у врло рестриктивно постављеним условима, да учествује у доношењу закона из области индиректног опорезивања, али то ни на који начин не утиче на чињеницу да је то надлежност институција БиХ.<sup>40</sup>

Администрирање порезима које уводи Република Српска, у надлежности је Пореске управе Републике Српске, која је републичка управа у саставу Министарства финансија Републике Српске.<sup>41</sup>

Средства остварена наплатом пореза у надлежности Републике Српске приход су централног и локалних буџета у Републици Српској и других корисника у Републици Српској.

### 3.3. Порески систем Федерације Босне и Херцеговине

Порески систем Федерације Босне и Херцеговине настао је успостављањем Федерације БиХ, 1994. године.<sup>42</sup> У надлежност Феде-

---

<sup>40</sup> Вид. фн. 31.

<sup>41</sup> Закон о пореском поступку Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 102/11, 108/11, 67/13 и 31/14, чл. 5, ст. 1.

<sup>42</sup> О настанку Федерације БиХ постоје различита мишљења. Неслагања се тичу тога да ли је Федерација БиХ настала као нова држава, или је то наставак постојања Републике Босне и Херцеговине (РБиХ). Без разматрања појединости које се тичу ове дилеме, овдје се приклањамо становишту да се ради о настанку нове државе коју су створиле Република Босна и Херцеговина и Хрватска Република Херцег-Босна, прије свега зато што се њен настанак није одвијао у складу са поступком уставне ревизије РБиХ, већ у оквиру посебног међународног споразума, Вашингтонског споразума.

рације БиХ спада опорезивање непосредним порезима. Специфичност Федерације БиХ је што, будући у саставу једне федерације, и сама јесте федерација. Федералне јединице Федерације БиХ су кантони, њих десет. У том смислу, може се говорити и о фискалном федерализму у Федерацији БиХ. Због тога, порески систем Федерације БиХ овдје заслужује двоструку пажњу. Прво, треба му одредити положај у односу на остале пореске системе у БиХ. Друго, треба размотрити фискални федерализам у оквиру саме Федерације БиХ, тј. у односу на кантоне.

Водећи се наведеним уставним оквиром БиХ, за Федерацију БиХ начелно важи оно што је речено за Републику Српску у вези са подјелом надлежности између институција БиХ и ентитета. Непосредни порези су у надлежности Федерације БиХ, с тим што ће накнадно бити објашњено како се то даље односи на фискални федерализам унутар Федерације БиХ. Федерација БиХ је споразумно пренијела своје надлежности из области посредних пореза институцијама БиХ. Било је, међутим, накнадних покушаја федералног законодавца да законски уређује ову материју. Такви покушаји су били разлог за покретање поступка пред Уставним судом БиХ. У одлуци Уставног суда БиХ јасно је потврђена надлежност Босне и Херцеговине у области индиректног опорезивања.<sup>43</sup>

Фискални односи унутар Федерације БиХ регулисани су првенствено Уставом ФБиХ. Посебан дио Устава ФБиХ се тиче подјеле надлежности између федералне и кантоналних власти. Финансије и фискална политика су у искључивој надлежности ФБиХ, али и кантони финансирају дјелатности кантоналне власти опорезивањем.<sup>44</sup> Порески законодавац, дакле, јавља се на федералном и/или кантоналном нивоу. Порески систем Федерације БиХ чине непосредни порези (према законској подјели) као што су порез на добит, порез на доходак (од несамосталне дјелатности, самосталне дјелатности, имовине и имовинских права, улагања капитала и од учешћа у наградним играма и играма на срећу), порез на непокретности, порез на насли-

---

Вид.: Вашингтонски споразум, на енглеском језику, [http://www.usip.org/sites/default/files/file/resources/collections/peace\\_agreements/washagree\\_03011994.pdf](http://www.usip.org/sites/default/files/file/resources/collections/peace_agreements/washagree_03011994.pdf), 20. децембар 2013. године; Г. Марковић, 58–62.

<sup>43</sup> Спорне су биле одредбе чл. 1 и 2 Закона о измјенама Закона о порезу на промет производа и услуга, *Службене новине ФБиХ*, бр. 39/04 и чл. 1 и 2 Закона о измјенама и допунама Закона о посебном порезу на безалкохолна пића, *Службене новине ФБиХ*, бр. 39/04. Измјенама су била предвиђена нова пореска ослобођења код пореза на промет производа и услуга и код акциза на одређена пића. Вид. Одлуку Уставног суда БиХ, У-14/04.

<sup>44</sup> Вид. чл. III 1, ст. 1, тач. с и чл. III 4, ст. 1, тач. I Устава Федерације БиХ.

јеђе и поклон, порез на добитке од игара на срећу, доприноси, накнаде, таксе.

Прије доношења јединственог закона о расподјели прихода унутар Федерације БиХ, кантони су имали своје законе о кантоналним порезима, а након тога су углавном ограничили законодавну активност на порезе на имовину.<sup>45</sup> Занимљиво је да се не опорезују само непокретности, порезом на имовину у статисти, већ се опорезује и промет непокретности. Иако је промет непокретне имовине, изузев првог преноса права својине или права располагања новоизграђеном непокретном имовином, ослобођен од плаћања пореза на додату вриједност у БиХ,<sup>46</sup> то не значи да ова надлежност више не припада институцијама БиХ. У крајњој линији, порез на промет непокретности је порез на имовину у динамици, спада у порезе на финансијске и капиталне трансакције, и као такав несумњиво је посредан порез.<sup>47</sup> За увођење оваквог пореза у оквиру било ког пореског система који није СИО у БиХ, требало би да постоји сагласност Управног одбора УИО БиХ.

Порезна управа Федерације БиХ је искључиво надлежна за администрирање порезима у Федерацији БиХ. Као федерална управа, у саставу Федералног министарства финансија, организована је на два нивоа – средишњем и кантоналном.

Може се закључити да је порески систем Федерације БиХ релативно централизован у поређењу са фискалним односом који Федерација има према БиХ. Јединство пореског система Федерације БиХ, иако фискално федералног, почива на уставној норми и пореском законодавству Федерације, као и на јединственом администрирању порезима у читавој Федерацији БиХ.

### 3.4. Порески систем Брчко Дистрикта БиХ

Порески систем Брчко ДБиХ почива на посебном положају који Дистрикт има у БиХ. Брчко ДБиХ, основан 2000. године, није енти-

---

<sup>45</sup> На примјер: Закон о порезу на промет непокретности и права, *Службене новине Кантона Сарајево*, бр. 23/05, 25/06 и 41/08; Закон о порезу на имовину, *Службене новине Кантона Сарајево*, бр. 7/09.

За расподјелу прихода између Федерације и кантона, вид. чл. 4–11 Закона о припадности јавних прихода у Федерацији Босне и Херцеговине, *Службене новине ФБиХ*, бр. 22/06, 43/08, 22/09 и 35/14.

<sup>46</sup> Закон о порезу на додатну вриједност, *Службени гласник БиХ*, бр. 9/05, 35/05 и 100/08, чл. 25, ст. 1, тач. 2.

<sup>47</sup> Вид. Д. Поповић, 753.

тет. Највиши акт је Статут Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине,<sup>48</sup> Дистрикт има своје органе законодавне, извршне и судске власти (Скупштина, градоначелник Дистрикта, Влада и Основни и Апелациони суд). Однос према ентитетима регулисан је тако што ентитети немају надлежности у Брчко ДБиХ осим оних које су им изричито повјерене Статуом Брчко ДБиХ. Већ овдје је очито да Дистрикт, Уставом БиХ одређен као јединица локалне самоуправе, свакако није уобичајена јединица локалне самоуправе.

У надлежности органа Дистрикта спадају финансије Дистрикта,<sup>49</sup> па их законима и одлукама уређује Скупштина Дистрикта. Брчко ДБиХ није ентитет, што значи да нема држављанства Брчко Дистрикта БиХ,<sup>50</sup> а територија му је у заједничкој својини (кондоминијуму) ентитета, али ипак „сви становници Дистрикта, сва физичка и правна лица која обављају пословну дјелатност или остварују приход по основу дјелатности у Дистрикту, и сва лица која стичу добра и користе услуге у Дистрикту, обавезни су да учествују у финансирању функција и овлашћења Дистрикта путем пореза, такса и доприноса у складу са законом“.<sup>51</sup> Брчко ДБиХ је надлежан за опорезивање непосредним порезима, пошто је надлежност институција БиХ искључива у области посредног опорезивања (на основу споразума ентитета). Наведено јасно указује на постојање надлежности Брчко ДБиХ у опорезивању.

Порески систем Брчко ДБиХ обухвата порез на добит, порез на доходак (опорезовани су дохоци од несамосталне дјелатности, самосталне дјелатности, имовине и имовинских права, улагања капитала, и учешћа у награђним играма), порез на непокретности, доприноси, таксе и накнаде.

Администрирање порезима у Дистрикту обавља Пореска управа Брчко Дистрикта БиХ, која је у саставу Дирекције за финансије Брчко Дистрикта БиХ.<sup>52</sup>

---

<sup>48</sup> Статут Брчко дистрикта Босне и Херцеговине (пречишћени текст), *Службени гласник БД БиХ*, бр. 2/10.

<sup>49</sup> Статут Брчко ДБиХ, чл. 8, ст. 1, тач. б.

<sup>50</sup> У БиХ постоји држављанство БиХ, Федерације БиХ и Републике Српске. Грађани могу имати држављанство БиХ и једног ентитета. Становници Дистрикта могу бити држављани једног ентитета и Босне и Херцеговине.

<sup>51</sup> Статут Брчко ДБиХ, чл. 13, ст. 3. Извијесно вријеме након оснивања Дистрикта, примјењивали су се порески прописи ентитета.

<sup>52</sup> Вид.: Закон о Дирекцији за финансије Дистрикта Босне и Херцеговине, *Службени гласник БД БиХ*, бр. 19/07; Закон о Пореској управи Брчко Дистрикта БиХ, *Службени гласник БД БиХ*, бр. 3/02, 42/04, 8/06, 3/07, 19/07, 2/08 и 6/13.



Иако је Брчко ДБиХ под суверенитетом БиХ и спада под надлежност институција БиХ, у пореској области нема знатно другачији положај него ентитети. Разлике постоје у уставном положају, у смислу да су само ентитети учествовали у преносу надлежности у области индиректних пореза, а тај пренос се непосредно одразио и на надлежности Дистрикта. Најважнији аспект правног положаја Дистрикта унутар БиХ, а у вези са порезима, јесте надлежност Уставног суда БиХ да одлучује о било ком спору који би се, поводом статуса и овлашћења Дистрикта, јавио између једног или оба ентитета и Дистрикта, или између БиХ и Дистрикта.

## 7. ОДНОС ПОРЕСКИХ СИСТЕМА У БиХ

У случају постојања једног пореског система у сложеној држави, што је најчешћи случај, не може се поставити питање односа пореских система, зато што их нема више него један. Иако је и сам сложен, порески систем у сложеној држави ипак има јасну структуру која се огледа у хијерархијски уређеним односима правних норми које уређују област опорезивања у тој држави. На примјеру Босне и Херцеговине уочава се да нема уставне норме која би, и како, приписала пореску надлежност власти сложене државе на начин који би био довољан да се говори о постојању пореског система. Штавише, чак и касније успостављање пореског система те државе било је условљено закључивањем споразума између ентитета који чине БиХ, и то уз сагласност ентитетских парламената. Да сложеност буде још већа, јавља се и посебна територијална јединица коју Устав није првобитно познавао, а која суштински има већину надлежности у опорезивању као ентитети. У почетку, ова јединица је потпуно независно опорезивала своје становнике. На основу тога, могу се препознати три периода у односима пореских система у БиХ. Први период је трајао од настанка БиХ до успостављања Брчко Дистрикта БиХ (1995–2000. год.), затим други до успостављања система индиректног опорезивања (2000–2003. год.), од када траје трећи период (од 2003. год.).

У БиХ постоје четири пореска система. Један систем се односи на индиректне порезе, а преостала три на директне порезе. Ово разграничење, према подјели пореза на непосредне и посредне, није усамљено у упоредној пракси.<sup>53</sup> Оно што је посебност БиХ у односу на остале државе јесте одсуство норми о опорезивању на нивоу савезне државе, онако како би то било уобичајено. Штавише, данашња над-

---

<sup>53</sup> Тако, нпр. у САД, Канади и Швајцарској. Вид. Д. Поповић, 62. Постоје случајеви да се надлежност судова одређује према подјели пореза на директне и индиректне, попут Француске. Вид. V. Thuronyi, 55.

лежност БиХ у опорезивању у суштини је резултат споразума између ентитета који је чине.

Однос између пореских система у БиХ почива на различитим *надлежностима* за увођење пореза, потпуно одвојеном *администривању* порезима и независном *располагању приходима*. Ова три показатеља могу послужити да се процијени степен независности, односно пореског суверенитета, различитих власти у сложеној држави.<sup>54</sup>

У БиХ је степен независности пореских система изразито висок. Примјера ради, уставна норма којом се уређује финансирање институција БиХ и међународних обавеза БиХ јесте типично конфедерално рјешење.<sup>55</sup> На основу тога, можемо закључити да је БиХ од свог настанка фискално конфедеративно уређена држава у којој су међубуџетски трансфери од ентитета били главни извор средстава за финансирање институција БиХ и међународних обавеза БиХ.<sup>56</sup> Истински фискални федерализам постоји једино у Федерацији БиХ, у којој је јасно постављен уставни и законски основ односа централне (федералне), субцентралне (кантоналне) и локалне власти у погледу опорезивања.

Промјена у БиХ је настала увођењем система индиректног опорезивања. До тог тренутка, у вертикалној структури пореских система у БиХ није било неког надређеног система. Чак, царине су имале одлике конфедералног модела царина, у коме је централна власт обезбјеђивала оквир прописујући пореску основицу и пореску стопу, али не само да није имала своју пореску администрацију већ није присвајала ни приходе од царина. Од тренутка увођења система индиректног опорезивања, овај систем се може сматрати вертикално вишим од система ентитета и Дистрикта. У оквиру тог система је пореска надлежност и администрирање порезима, а систем територијално обухвата оба ентитета и Дистрикт. У погледу располагања приходима, СИО у БиХ је уређен по методу заједнице прихода, и то кроз аутоматско (законом утврђено) расподјелљивање заједничких прихода.<sup>57</sup> Законом на нивоу БиХ су утврђени методологија и кри-

---

<sup>54</sup> Вид.: V. Thuronyi, 73; С. Стојановић, 92.

Израз „порески суверенитет“, иако прихваћен у литератури, можда није довољно прецизан у контексту уставноправног поријекла и порескоправне употребе. Можда би, у редовним околностима, изрази „пореска аутономија“ или „пореска самосталност“ били прецизнији, али се о томе овдје неће детаљније говорити.

<sup>55</sup> Г. Марковић, 143.

<sup>56</sup> Упор. В. Jelčić *et al.*, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2002, 540.

<sup>57</sup> Вид. Б. Раичевић, 400.

теријуми расподеле заједничких прихода у односу буџета институција БиХ и међународних обавеза БиХ према буџетима ентитета и Дистрикта. На исти начин уређени су односи прихода буџета ентитета међусобно и према Дистрикту. Тек законима ентитета се даље уређују мјерила за додјелу прихода од индиректних пореза јединицама локалне самоуправе (Република Српска), односно кантонима и јединицама локалне самоуправе (Федерација БиХ).

Наспрам СИО у БиХ стоје и даље самостални порески системи ентитета и Дистрикта. Њихова самосталност, додуше, више није потпуна – остала је неокрњена само у дијелу који се тиче непосредних пореза. Ентитети и Дистрикт су искључиво надлежни за увођење непосредних пореза, њихово администрирање и присвајање тако насталих прихода.

Посебно важна питања која се јављају поводом постојања више пореских система у једној земљи јесте неопходност постојања јасне колизионе норме и проблем сукоба пореских надлежности. Устав БиХ, у суштини, препушта пореску надлежност ентитетима (касније и Дистрикту). Располажући том својом надлежношћу, ентитети су формирали посебан систем за индиректне порезе. Будући да је надлежност прецизно разграничена таксативним навођењем индиректних пореза, овдје је мала вјероватноћа да ће доћи до интерног двоструког правног опорезивања.<sup>58</sup> Уколико, ипак, дође до спора између ентитета или Дистрикта са БиХ поводом надлежности у опорезивању, надлежан је Уставни суд БиХ.<sup>59</sup> Проблем је сложенији у односима пореских система Републике Српске, Федерације БиХ и Брчко Дистрикта БиХ. Сваки од ових пореских система, у погледу непосредних пореза, може сасвим слободно предвидјети тачку везивања. Интерно двоструко правно опорезивање овдје је крајње извијесно. Будући да институције БиХ немају надлежност да уређују посредне порезе, не могу наметнути правила којима би се то избјегло. Чак, ни у области индиректних пореза, који непосредно утичу на слободу промета добара и услуга између ентитета, институције БиХ нису самостално ступиле у промјену пореских система. Био је неопходан споразум ентитета.

Постоје два могућа исхода односа пореских система ентитета и Дистрикта. Прво, могућ је једнострани приступ. Не би се, међутим, могло очекивати да ће се ентитети или Дистрикт једнострано залагати за повољан порески амбијент само зато што страхују од дисторзија

---

<sup>58</sup> О класификацији у вези са двоструким опорезивањем и сличним феноменима, вид. Д. Поповић, 205–209.

<sup>59</sup> Вид. Устав БиХ, чл. VI 3, тач. а.

изазваних различитим опорезивање у неком од система. Иако је оваквих ефеката било,<sup>60</sup> њихови значај је релативно занемарљив. Друштвене околности у БиХ просто не погодују мобилности појединаца. Идентификовање са ентитетом или Дистриктом још увијек је заиста далеко од пореских аспеката те везаности. Друго, могућ је двострани или вишестрани приступ. Наиме, ентитети би могли међусобно, као и са Дистриктом, уредити односе тако да се избјегне или смањи двоструко опорезивање. Зато, крајње разумним, и можда једино тренутно реалним начином рјешавања овога проблема чини се закључивање уговора о избјегавању интерног двоструког опорезивања између ентитета међусобно, и ентитета са Дистриктом. До тада, како буде расла склоност пореских обвезника промјенама понашања због разлика у опорезивању, сваком од пореских система ентитета и Дистрикта остаје да покуша да поправи свој положај у односу на остале пореске системе, очекујући велике привреднике који ће баш у том пореском систему кренути у опоравак ратом и транзицијом давно нарушене привреде.

У сваком случају, уколико дође до спора између ентитета међусобно, или са Брчко ДБиХ, надлежан је Уставни суд БиХ.

Уздржаћемо се од процјене економских аспеката постојања оволико пореских система, из више разлога.<sup>61</sup> Прво, питање опорезивања није само економска категорија, већ има посебан друштвени, политички и правни значај. Не могу се занемарити посебности друштвених околности у којима порески системи настају и опстају. Друго, честа замка у посматрању пореских система у БиХ је стављање пореза у контекст политичких и правних реформи, промјена и преуређења разних односа који не би требало да буду предмет пореског права, јер то више не би било пореско право. Коначно, економски приказ би условио потпуно другачију структуру и обим рада, што тај приступ свакако заслужује, али у другом раду.

---

<sup>60</sup> Прије свега, у Брчком, које је једно вријеме важило за мали „порески рај“. Вид. W. Fox, C. Wallich, 495.

<sup>61</sup> Тешко је процијенити колико би се у БиХ могло говорити о склоности појединаца да се селе из једне у другу пореску јурисдикцију. Чак, и ако би се утврдило постојање таквих склоности, врло је вјероватно да не би биле већег обима, попут онога у Тибуовом моделу. О Тибуовом моделу, вид. X. C. Розен (*H. S. Rosen*), Тед Гејер (*T. Gayer*), *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду, Београд 2009, 557–560.

## 8. ЗАКЉУЧАК

На основу приказаног, чини се јасним да у сложеним државама које су у неком тренутку имале или имају значајна конфедерална обиљежја може постојати више пореских система.

Да би се могло говорити о пореском систему, потребно је да он обједињује: 1) Надлежност за слободно увођење пореза, 2) Потпуну самосталност у администрирању порезима за које је надлежан, и 3) Присвајање свих тако убраних прихода. На примјеру БиХ је показано да такви системи могу постојати у пуном обиму пореских надлежности. Формирање посебног пореског система, којим је обједињено увођење и администрирање посредним порезима, донекле је ослабило значај и самосвојност преосталих пореских система у БиХ, али прецизност којом су ови системи одвојени од новоформираног, и задржана самосталност по све три наведене ставке, када је ријеч о непосредним порезима, разлог је што данас у БиХ постоје четири пореска система: Систем индиректног опорезивања у БиХ, Порески систем Федерације БиХ, Порески систем Републике Српске и Порески систем Брчко Дистрикта БиХ.

Посљедице постојања више пореских система у сложеној држави су вишеструке. Ако се изузму различите економске посљедице, а пажња усмјери на правне, указаће се посебно значајан проблем јасноће подјеле надлежности, рјешавања могућих спорова и проблем интерног двоструког правног опорезивања.

Уколико постоје прецизно одвојени порески системи, проблем надлежности не би требало да се јавља. Рјешавање могућих спорова свакако би требало бити уређено уставном нормом. Интерно двоструко правно опорезивање може бити ријешено једнострано, у оквиру појединих пореских система, али је ово могуће очекивати само уколико се због разлика у опорезивању могу очекивати значајније дисторзије и промјене навика пореских обвезника. Уколико, међутим, због друштвених околности ово није вјероватно, требало би се ослонити на двострано или вишестрано рјешење – уговоре између различитих пореских јурисдикција у сложеној држави о избјегавању интерног двоструког правног опорезивања.

## ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

### Библиографске референце

1. Dixler, Alan O., *Direct Taxes Under the Constitution: A Review of the Precedents*, <http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/2B34C7-FBDA41D9DA8525730800067017?OpenDocument>;
2. Jelčić, Božidar *et al.*, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2002;
3. Jensen, Erik M., *Direct Taxes*, <http://www.heritage.org/constitution#!/-articles/1/essays/64/direct-taxes>;
4. Кузмановић, Рајко, *Нови есеји о уставности и државности*, Академија наука и умјетности Републике Српске, Бања Лука 2010;
5. Марковић, Горан, *Босанскохерцеговачки федерализам*, Службени гласник – University press, Београд – Сарајево 2012;
6. Поповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI – Савремена администација, Београд – Будимпешта 1997;
7. Раичевић, Божидар, *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду, Београд 2008;
8. Розен, Харви С. (*Harvey S. Rosen*), Гејер, Тед (*Ted Gayer*), *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду, Београд 2009;
9. Steiner, Christian *et al.*, *Ustav Bosne i Hercegovine: komentar*, Fondacija „Konrad Adenauer“, Sarajevo 2010;
10. Стојановић, Снежана, *Фискални федерализам*, Институт за упоредно право, Центар за антиратну акцију, Београд 2005;
11. Thuronyi, Vicor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003;
12. Fox, William, Wallich, Christine, “Fiscal Federalism in Bosnia-Herzegovina: Subsidiarity and Solidarity in a Three-Nation State“, *Public Finance and Management* 3(4)/2003;
13. Чавошки, Коста, „Свемогући високи представник“, *Република Српска – десет година Дејтонског мировног споразума*, Академија наука и умјетности Републике Српске, Бања Лука 2005.

### Правни прописи

1. Закључци о разматрању питања реформе царина и пореског система, а у вези с тим и Приједлога закона о систему индиректног опорезивања у Босни и Херцеговини, *Службени гласник РС*, бр. 95/03;
2. Закон о Пореској управи Брчко Дистрикта БиХ, *Службени гласник БД БиХ*, бр. 3/02, 42/04, 8/06, 3/07, 19/07, 2/08 и 6/13;
3. Закон о буџетском систему Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 121/12;

4. Закон о Дирекцији за финансије Дистрикта Босне и Херцеговине, *Службени гласник БД БиХ*, бр. 19/07;
5. Закон о измјенама и допунама Закона о посебном порезу на безалкохолна пића *Службене новине ФБиХ*, бр. 39/04;
6. Закон о порезу на додатну вриједност, *Службени гласник БиХ*, бр. 9/05, 35/05 и 100/08;
7. Закон о порезу на имовину, *Службене новине Кантона Сарајево*, бр. 7/09;
8. Закон о порезу на промет непокретности и права, *Службене новине Кантона Сарајево*, бр. 23/05, 25/06 и 41/08;
9. Закон о порезу на промет производа и услуга, *Службене новине ФБиХ*, бр. 39/04;
10. Закон о пореском поступку Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 102/11, 108/11, 67/13 и 31/14;
11. Закон о примени Закона о царинској политици Босне и Херцеговине, *Службени гласник РС*, бр. 17/99;
12. Закон о припадности јавних прихода у Федерацији Босне и Херцеговине, *Службене новине ФБиХ*, бр. 22/06, 43/08, 22/09 и 35/14;
13. Закон о систему индиректног опорезивања у Босни и Херцеговини, *Службени гласник БиХ*, бр. 44/03, 52/04, 34/07, 4/08, 50/08, 49/09 и 32/13;
14. Закон о уплатама на јединствени рачун и расподјели прихода, *Службени гласник БиХ*, бр. 55/04, 34/07 и 49/09;
15. Закон о царинској политици Босне и Херцеговине, *Службени гласник БиХ*, бр. 57/04, 93/08, 54/10 и 76/11;
16. Закон о царинској политици Босне и Херцеговине, *Службени гласник БиХ*, бр. 21/98 и 10/02;
17. Одлука Високог представника о успостављању Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине, [http://www.ohr.int/ohr-offices/brcko/arbitration/default.asp?content\\_id=5276](http://www.ohr.int/ohr-offices/brcko/arbitration/default.asp?content_id=5276);
18. Одлука о давању сагласности на Споразум о надлежностима у области индиректног опорезивања, *Службене новине ФБиХ*, бр. 64/03;
19. Одлука Уставног суда БиХ, У-14/04.

Dorđe Marilović  
Faculty of Law,  
University of East Sarajevo

## PECULIARITIES OF FISCAL RELATIONS IN FEDERAL STATES – THE EXAMPLE OF BOSNIA AND HERZEGOVINA

### Summary

The paper examines the particularities of fiscal relations in federal states, giving the example of Bosnia and Herzegovina (B&H). The revenue aspect has been analyzed. B&H is an example of highly decentralized state. The author suggests that, in such a state, there can be several tax systems. Therefore, each of these tax systems has been analyzed separately, which led to the conclusion that they had three general elements of sovereignty: legislative authority, administrative authority, and the right to receive revenues. Furthermore, one of tax systems in B&H was established upon the agreement signed by the Entities of which B&H consists (Republic of Srpska and Federation of B&H). In addition, Brcko District of Bosnia and Herzegovina, a unique unit of local self-government, has its own tax system. Altogether, there are four different tax systems in B&H: The System of Indirect Taxation in B&H, The Republic of Srpska Tax System, The Federation of B&H Tax System and The Brcko District of B&H Tax System. Indirect Taxation is at B&H level, but direct taxes are responsibilities of the Entities and the District. The lack of constitutional provisions regarding taxation leads to conclusion that double taxation agreements should be considered a reasonable solution to the problem of internal double taxation.

**Key words:** *Tax system; Fiscal federalism; B&H.*