

Мр Ђорђе Мариловић,*
Виши асистент Правног факултета,
Универзитет у Источном Сарајеву

ОРИГИНАЛНИ НАУЧНИ ЧЛАНАК
doi:10.5937/zrgfni1776747M

UDK: 336.226.1(497.6)

Рад примљен: 01.10.2017.
Рад прихваћен: 30.11.2017.

ОПОРЕЗИВАЊЕ ПРИХОДА ИЗ СТРАНИХ ИЗВОРА ПОРЕЗОМ НА ДОХОДАК У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ

Апстракт: Закон о порезу на доходак Републике Српске, којим се уређује опорезивање прихода физичких лица, од 2015. године предвиђа посебан институт, цедулу „доходак из страних извора“. Намјера законодавца била је да се физичким лицима пружи могућност да буду „стимулативно“ опорезована за приходе остварене ван територије Босне и Херцеговине, под условом да су извршила квалификоване инвестиције у привреду Републике Српске, што је требало да доведе до повећања укупног обима инвестиција у привреду Републике Српске.

У овом раду, истиче се неколико недоумица у вези са поменутиим обликом опорезивања прихода, односно дохотка. Указано је на постојање правне празнине у одређењу пореске основице и пореског дуга, на изражену регресивност опорезивања дохотка из страних извора, на друге системске неусклађености овог института наспрам цјелине пореза на доходак, као и на проблем временског важења одређених одредаба закона (законско ограничење промјене постојећих одредаба закона каснијим законом).

Аутор подржава настојање законодавца да примјени инструменте фискалне политике ради привлачења инвестиција у условима изражене могућности међународног сељења капитала, али упозорава да одређење таквих инструмената мора бити много јасније и систематичније. Уколико се не приступи одговарајућим прилагођавањима позитивног законодавства у овој области, аутор цијени да ће примјена наведеног инструмента пореске политике бити угрожена, и да овакво опорезивање прихода из страних извора може имати изражено дисторзивно дејство.

Кључне ријечи: порез на доходак; приходи из страних извора; правна аналогија; регресивна ефективна пореска стопа; фискална политика.

* djordje_maril@yahoo.com

1. Увод

Опорезивање прихода физичких лица у праву Р. Српске врши се порезом на доходак. Законским рјешењем из 2015. године, у пореско право Р. Српске уведен је институт дохотка из страних извора.¹ Основна замисао законописца видљива је из пратећег текста у образложењу Приједлога Закона о порезу на доходак,² који је упућен у Народну скупштину Републике Српске и усвојен 2015. године. У наведеном тексту предлагач законског текста изразио је схватања да приходе из страних извора није било могуће опорезовати примјеном тада и раније важећих закона о порезу на доходак у Р. Српској, и да би увођење цедуле прихода из страних извора довело до пораста инвестиција у привреду Р. Српске.

У овом раду сагледава се опорезивање дохотка из страних извора. Полазећи од најосновнијих одлика пореза на доходак, приказане су главне црте опорезивања дохотка из страних извора. Иако аутор лично врло подржава начелну замисао законописца, у овом раду наведено је неколико крупних недостатака наведеног института. Најкраће речено, недостаци су: 1) екстремна неправичност опорезивања прихода из страних извора; 2) постојање врло значајне правне празнине која није на одговарајући начин отклоњена допунама Закона, нити попуњена у пракси пореског органа, у распону од двије године од усвајања закона; 3) ограничавање измјена закона *pro futuro*; 4) врло слаби исходи примјене овога института у пракси, за скоро двије године од дана ступања на снагу закона.

2. Положај дохотка из страних извора у Закону о порезу на доходак

За сагледавање опорезивања дохотка из страних извора неопходно је направити системски осврт на важећи порез на доходак и његове одлике.

Закон о порезу на доходак из 2015. године³ пети је закон којим се у протеклих 25 година предвиђа опорезивање дохотка, односно прихода, физичких лица у Р. Српској. Данас је порез на доходак у Р. Српској мјешовитог типа. Неким одликама подсећа на глобални порез на доходак, а појединим на

1 У законодавству Р. Српске термин „доходак“ у употреби је, савим непрецизно, за означавање како појма дохотка, тако и појма прихода. Само због тога, у овом раду употребљени су оба термина једнако.

2 Приједлог Закона о порезу на доходак, Влада Републике Српске, јул 2015. године.

3 Закон о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка. У даљем тексту: ЗПД.

цедуларни. Такође, пореска стопа даје му обриси пореза са једном стопом. Појединачни приходи опорезовани су у оквиру седам цедула:⁴

- лична примања,
- приходи од самосталне дјелатности,
- приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине,
- приходи од капитала (само приход остварен од издавања у закуп или подзакуп покретне и непокретне имовине, и камата на зајам. Пореза су ослобођени приходи по основу камате на штедњу и приходи од дивиденде и удјела у добити привредног друштва),
- капитални добици,
- приходи из страних извора,
- остали приходи.

Опорезивање по цедулама углавном није коначно, већ је аконтативно, пошто поред цедула постоји и категорија годишњег дохотка.⁵ Наиме, износ пореза плаћеног аконтативно по цедулама урачунава се у годишњи порез – износ плаћеног пореза за сваки појединачни приход одбија се од утврђеног годишњег износа пореза на доходак. Ово је својство глобалног модела пореза на доходак. Годишњи порез на доходак обухвата већину прихода (два изузетка су: приходи малог предузетника – посебан случај у оквиру опорезивања прихода од самосталне дјелатности – и приходи из страних извора, о којима је ријеч у овом раду).

Пореска стопа је начелно пропорционална, и износи 10%.⁶ Са становишта правичности опорезивања, која се везује за прогресивност пореза и принцип способности плаћања, порез на доходак је минимално правичан, будући да је ипак „прогресивно опорезивање [...] примереније захтеву да порез треба да се плаћа сразмерно економској снази, ако жели да се

4 Чл. 3, ст. 1 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

5 Годишњи порез на доходак физичког лица плаћа се на основу годишње пореске пријаве физичког лица на доходак остварен у календарској години. У годишњој пријави исказују се сви дохоци (прецизније, сви приходи који чине доходак према закону), изузев прихода и плаћеног пореза малог предузетника и квалификованог инвеститора. Вид. чл. 60, ст.1 и 2 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

6 Пропорционалност је начелна пошто постоје нека одступања, попут постојања благе индиректне прогресије, због пореских олакшица у виду стандардног личног одбитка.

обезбеди вертикална правичност, и омогући остварење социјалне улоге пореза“ (Илић-Попов, 2003: 253).

Положај прихода из страних извора у оквиру пореза на доходак, према наведеним општим одликама пореза на доходак, може се приказати у сљедећим цртама:

- приходи из страних извора посебна су цедула („доходак из страних извора“),
- приходи из страних извора нису обухваћени категоријом годишњег дохотка, што је врло важно због бројних разлика у пореском третману прихода из страних прихода (знатно нижа пореска стопа, ненавођење документације о поријеклу прихода приликом њиховог пријављивања, и др.),
- није предвиђена уобичајена пореска стопа од 10%, већ су предвиђени апсолутни износи пореског дуга за укупни пријављени годишњи доходак из страних извора,
- порески обвезник бира да ли жели да му пореска обавеза буде утврђена по правилима за опорезивање дохотка из страних извора,
- – престанак статуса обвезника пореза на доходак из страних извора, поред других начина, могућ је и на захтјев обвезника.

3. Елементи пореза на доходак из страних извора

3.1. Порески објекат

Порески објекат је доходак из страних извора, односно доходак који резидент, квалификовани инвеститор Р. Српске по било ком основу, односно по основу рада, имовине, осигурања и капитала оствари изван граница Босне и Херцеговине⁷ – то је приход који је резиденту, квалификованом инвеститору, исплаћен од стране исплатиоца који у вријеме исплате није резидент Р. Српске.⁸ Израз „по било ком основу“ представља генералну клаузулу, а накнадно навођење прихода од рада, имовине, осигурања и капитала има примјеричну улогу. С тим у вези су и пореска ослобођења из члана 3 ЗПД. Када се ослобођења примјене на доходак из страних извора,

⁷ Иако поред Републике Српске унутар Босне и Херцеговине своје потпуно одвојене и самосталне системе директних пореза имају Федерација Босне и Херцеговине и Брчко Дистрикт Босне и Херцеговине, овдје је наведен услов да је доходак остварен ван БиХ. За детаљнији приказ пореских система у БиХ вид. Мариловић, 2013: 53–76.

⁸ Чл. 42 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

неће бити опорезовани приходи квалификованог инвеститора од камате на штедњу, дивиденда, нити учешће у добити правног лица и др.⁹

3.2. Порески обвезник

Порески обвезник је квалификовани инвеститор, тј. физичко лице, резидент Р. Српске, који је лично или путем правног лица у његовом већинском власништву (или под његовом контролом) извршио укупне директне или индиректне инвестиције у привреду Р. Српске у износу већем од 5.000.000 КМ, уложене од 1. јануара 2012. године (при чему инвестиције у трајна обртна средства не могу прећи 10% од вриједности укупних инвестиција), и који има уредно измирене пореске обавезе у Р. Српској.¹⁰

Међутим, поред испуњености наведених услова, за стицање статуса пореског обвезника потребно је да физичко лице Пореској управи поднесе писани захтјев у којем се јасно опредјељује за тај начин опорезивања. У два узастопна члана ЗПД, противрјечно се каже да је порески обвезник, прво, „*обавезан* пријавити своју пореску обавезу, у складу са *чланом 44.* овог закона,“ (нагласио Ђ. М.) а онда да ипак „*може* бити опорезован у складу са *чланом 44.* овог закона уколико Пореској управи поднесе писани захтјев у којем се јасно опредјељује за тај начин опорезивања“ (нагласио Ђ. М.).¹¹ Сматрамо да је намјера законодавца ипак била да се пружи слобода избора физичком лицу у овом положају.

Тумачећи системски, пошто је један од разлога за укидање статуса квалификованог инвеститора, па тим и статуса пореског обвезника за порез на доходак из страних извора, управо захтјев квалификованог инвеститора,¹² тим би прије успостављање овог статуса требало да зависи од воље физичког лица које испуњава одговарајуће услове. Међутим, можда је законодавчева намјера била да се обавезно пријави приход и утврди статус квалификованог инвеститора, а тек онда би то лице изабрало да ли жели да буде опорезовано у оквиру ове цедуле. С тим у вези, шта би било у случају да квалификовани инвеститор не пријави приход из страних извора? Због резидентности квалификованог инвеститора, ово питање ћемо расправити овдје, у дијелу рада управо о пореском обвезнику.

9 Чл. 8, ст. 3 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

10 Чл. 43 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

11 Чл. 45 и 46 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

12 Чл. 47, ст. 1, тач. 2 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

Пошто је квалификовани инвеститор прије свега резидент, у случају да се не одлучи за опорезивање у оквиру цедуле дохотка из страних извора, сматрамо да га треба опорезовати као све остале резиденте – за свјетски доходак, што обухвата и приходе из страних извора, али у одговарајућим преосталим цедулама. У том случају, примијењена би била стопа од 10%. Овакав случај није тешко замислити у пракси. Иако је могуће пријавити приход из страних извора за износ мањи од 1.500.000 КМ, ефективна пореска стопа код пореза на доходак из страних извора то снажно дестимулише – она је већа од 10%. С друге стране, пореска стопа од 10% предвиђена је за скоро све остале цедуле и годишњи доходак. Изгледа да током припрема Приједлога Закона о порезу на доходак, који је касније усвојен и сад је на снази, уопште није узета у обзир ова могућност.

Наиме, у образложењу уз Приједлог стоји да доходак из страних извора „до сада није никако био опорезован“.¹³ Свјетски доходак, дакле и онај остварен у иностранству, био је опорезован како према ранијем Закону о порезу на доходак из 2006. године,¹⁴ тако и ступањем на снагу сада важећег ЗПД.¹⁵ Чак, према ЗПД, један од услова да квалификовани инвеститор буде опорезован за доходак из страних извора јесте управо да буде резидент Р. Српске. Према томе, лица која сада испуњавају услове за квалификованог инвеститора испуњавала су према ранијем законодавству, и испуњавала би према садашњем ЗПД, услове за опорезивање порезом на доходак прихода остварених у иностранству, чак и да у садашњи ЗПД није уведен институт дохотка из страних извора. Дакле, тврдња из Приједлога не стоји, а могуће је да закон није био примјењиван у том дијелу.

Ако обвезници нису пријављивали приходе остварене у иностранству, или их не пријављују сада, на то би се односио појам *непријављеног прихода*, који се опорезује порезом на доходак као остали приходи, без признавања нормираних трошкова.¹⁶

13 Приједлог Закона о порезу на доходак, Влада Републике Српске, јул 2015. године.

14 Чл. 5, ст. 2 и чл. 47 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 91/06, 128/06, 120/08, 71/10, 1/11, 107/13.

15 Чл. 6, ст. 1, т. 1 и чл. 66 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

16 Чл. 19в Закона о пореском поступку Републике Српске, *Сл. гласник Р. Српске*, 102/11, 108/11, 67/13, 31/14 и 44/16.

3.3. Пореска основица, порески дуг и ефективна пореска стопа

Пореска основица и пореске стопе нису уређене као за остале цедуле, већ се износ дугованог пореза утврђује у апсолутним износима за укупни доходак из страних извора,¹⁷ према сљедећој табели:

пореска основица (пријављени годишњи доходак), КМ	годишњи порески дуг, КМ	ефективна пореска стопа (r), %	
до 2.000.000	150.000		r ≥ 7,5
преко 2.000.000 до 10.000.000	250.000	12,5>	r ≥ 2,5
преко 10.000.000 до 20.000.000	500.000	5>	r ≥ 2,5
преко 20.000.000 до 30.000.000	600.000	3>	r ≥ 2
није предвиђено: преко 30.000.000 до 40.000.000	правна празнина	?	
Ако би се примијенила аналогија	600.000	2>	r ≥ 1,5
преко 40.000.000 до 50.000.000	700.000	1,75 >	r ≥ 1,4
преко 50.000.000	800.000		r < 1,6

У овом прегледу може се примијетити непостојање пореске јединице за износ преко 30.000.000 КМ до 40.000.000 КМ. Поред тога, видљиво је да се са растом пореске основице смањује ефективна пореска стопа.

Дикција члана 44 ЗПД: „Порез на доходак из страних извора плаћа се годишње у апсолутном износу“, затим израз да за сваку од транши „годишњи порез износи [...]“, указују на намјеру да се за укупни износ основице апсолутно утврди порез на годишњем нивоу. Не ради се, дакле, о рашчлањеној пореској лествици. У прилог томе говори и чињеница да у закону нису наведене пореске стопе.

Када су утврђене ефективне пореске стопе (као у горњој табели), довођењем у везу апсолутног износа пореског дуга и одговарајуће пореске основице, може се разлучити да ли се ради о пропорционалном, прогресивном или регресивном порезу. Регресивна пореска тарифа постојаће када се повећањем пореске основице смањује пореска стопа (Јелчић, 1998: 139). Код пореза на доходак из страних извора тек посредно нам је видљива пореска стопа, и то у облику ефективне пореске стопе. Она се смањује како расте пореска основица, што порезу на доходак из страних извора даје обиљежје директне регресивности.

¹⁷ Чл. 44 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

4. Неправичност пореза да доходак из страних извора

Директна глобална регресија пореза на доходак из страних извора толико је изражена да су ефективне пореске стопе приликом опорезивања дохотка из страних извора некада ниже и од 1,4%, сходно износу пријављеног дохотка из страних извора. На примјер, ефективна пореска стопа за доходак у износу од 50.000.000 КМ износи 1,4%. За доходак преко 50.000.000 КМ ефективна стопа може бити само мања од 1,6%. Тако, за доходак од 60.000.000 КМ, ефективна пореска стопа била би око 1,3%, за доходак од 80.000.000 КМ тек 1%, итд.

Иако није изричито постављена доња граница износа дохотка из страних извора који је могуће пријавити, ефективна пореска стопа дестимулише пријављивање дохотка мањег од 1.500.000 КМ, пошто би се то опорезовало у износу од 150.000 КМ (што је већ преко 10% у односу на износ мањи од 1.500.000 КМ, а општа стопа за остале цедуле је свакако 10%). Економска логика јасно налаже да у том случају порески обвезник искористи могућност избора, и пријави доходак као неку другу категорију, зависно од начина остваривања. Исто важи и за доходак преко 2.000.000 КМ до 2.500.000 КМ.

Према томе, ефективна пореска стопа за доходак из страних извора, која се креће у распону од 10% до 1,4% и ниже, тежећи нули, у суштини је нижа од стопе која важи за све остале приходе у ЗПД.¹⁸ Истовремено, предвиђена основица за опорезивање дохотка из страних извора, као и услови за опорезивање у оквиру ове цедуле, указују на најбогатије пореске обвезнике. Чињеница да физичко лице – квалификовани инвеститор – располаже дохотком од више десетина милиона КМ годишње, у пореском систему у којем је просјечна нето плата (као најчешћи вид прихода физичких лица) свега 828 КМ (годишње мање од 10.000 КМ, тј. мјесечно око 425 евра, а годишње око 5.095 евра), (Републички завод за статистику, 2017) указује на велику економску снагу таквих физичких лица. Поређење економске снаге наведене двије категорије физичких лица, примаоца просјечне нето плате спрам квалификованог инвеститора, указује на разлику од нпр. 1.000 и више пута. Дакле, за хиљаду и више пута већи доходак, квалификовани инвеститор ће платити порез не чак ни по истој пореској стопи, већ нижој, која тежи нули. Ово је супротно уставном и законском начелу сразмјерности пореза. Ово начело садржано је у Уставу

¹⁸ Порез на доходак плаћа се по стопи од 10%, осим на доходак малог предузетника и доходак из страних извора. Годишњи порез малог предузетника обрачунава се по стопи од 2% на укупно остварени приход малог предузетника, при чему не може бити мањи од 600 КМ. Упор. чл. 4 и 23 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*. 60/15 и 45/16 – исправка.

Републике Српске, гдје се наводи да је обавеза плаћања пореза општа и утврђује се према економској снази обвезника¹⁹ и у Закону о пореском систему Р. Српске, донесеном скоро двије године након доношења ЗПД.²⁰ Може се аргументовати да су одредбе ЗПД о порезу на доходак из страних извора неуставне.

У упоредном праву, правичност пореза на доходак постиже се пореском прогресијом (Анђелковић, 1999: 42,45), па макар она не била директна, већ индиректна прогресија. Овдје не само да нема прогресивности при опорезивању дохотка из страних извора, већ се јавља директна регресија. Она је видљива тек кроз приказ ефективних пореских стопа, што је учињено горе. Не само да није праћен приступ неких других пореских система у Европи, у којима маргинална пореска стопа за највише категорије дохотка на пореској љествици приближно износи или прелази 50%,²¹ већ се одступило и од пропорционалности по изузетно ниској општој пореској стопи од 10% у Р. Српској, и дошло до ефективних стопа нижих чак и од већ ниске опште стопе.

5. Правна празнина – да ли је могуће примијенити аналогију?

Законописац, редактори текста, и законодавац направили су пропуст, који одговара ономе што је у управном праву техничка (очигледна) грешка, не предвиђајући износ пореза за годишњи доходак преко 30.000.000 КМ до 40.000.000 КМ. Међутим, није прекинут низ при одређењу пореског дуга (500.000, 600.000, 700.000, 800.000 КМ).

Језичким тумачењем дошло би се до закључка да доходак преко 30.000.000 КМ до 40.000.000 КМ једноставно није опорезован, иако је остали доходак (до 30.000.000 КМ и преко 40.000.000 КМ) опорезован. Како би требало тумачити овај члан, односно изостанак једне тачке у члану који има један став? Да ли би га требало тумачити? Да ли се ради о правној празнини и да ли долази у обзир примјена аналогије? Ова питања су врло значајна, ако се имају у виду уставна и пореска начела, попут забране дискриминације, начела владавине права, начела законитости опорезивања. Конкретизација ових начела видљива је и у одредби недавно донесеног Закона о пореском систему Р. Српске, у којој стоји да „порески подстицаји, ослобађања од пореза и умањења основице или стопе могу се

19 Чл. 63 Устава Републике Српске.

20 Чл. 8, ст. 1 и 4 Закона о пореском систему Републике Српске, *Сл. гласник Р. Српске*, 62/17.

21 European Commission, "Taxes in Europe" database (TEDB), Retrieved 20, August 2017, from https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxes-europe-database-tedb_en.

уводити, укидати и мијењати искључиво законом“, као и да „висина сваког појединачног пореског и непореског давања [*sic* – мисли се на јавни приход, а не на давање пореском обвезнику, Ђ. М.] обавезно је одређена или јасно одредива законом“. ²² Према томе, баш као што је јасно да законом мора бити предвиђено опорезивање дохотка из страних извора (што је учињено), тако би морало бити предвиђено и евентуално пореско ослобођење (нема изричитог ослобођења за износ преко 30.000.000 КМ до 40.000.000 КМ).

У упоредном праву, у европско-континенталном правном систему, стриктно тумачење порескоправних норми је правило, иако се првенствено ради спрјечавања злоупотребе права и нелегитимне пореске евазије чине одређени изузеци и одступања од начелног приступа, како у судској пракси, тако кроз увођење тзв. антиабузивног законодавства, тј. норми против злоупотребе права (Vanistendael, 2000: 33–55). Вјероватно највећи отклон од уског тумачења права постојао је у њемачком праву од 1919. године (увођење у пореске законе начела економског тумачења, што је створило могућност за ширу примјену аналогије у пореском праву и попуњавање правних празнина), од чега се касније одустало, нарочито након 1977. године (Vanistendael, 2000: 37–38. Тасић, 1935: 9–10).

Ако би се просто прихватило да приход у распону између 30 и 40 милиона КМ није опорезован, онда би постојала недвосмислена дискриминација свих који су опорезовани за приходе ван тог распона. То би било супротно уставном начелу општости плаћања пореске обавезе. ²³

С друге стране, ако би се ипак утврдио порез за приход између 30 и 40 милиона КМ, онда би се дошло у опасност да тако утврђен порез буде незаконит, пошто нема законске норме (тачније, дијела норме, о чему ниже у тексту) која каже колики је износ пореза нити како да се одреди висина пореза. Ако би се неко охрабрио и којим случајем примјенио аналогију или неки (други) вид тумачења права, попуњавајући ову правну празнину, тек тад би искрсло питање како да се одмјери износ пореског дуга (За преглед схватања о аналогији у праву вид. Ђурђић, Трајковић, 2011: 2–10).

Не улазећи у дубља теоријска питања, прихватајући становиште да је аналогија негдје између тумачења у правом (ужем) смислу и стварања права – што је давно исказано у њемачкој правној теорији, у зачецима научне расправе о аналогији у праву (Тасић, 1984: 381) – заиста не можемо да се сложимо са мишљењем Пореске управе Р. Српске да се у наведеном случају просто не може утврдити порез. Пореска управа само констатује

²² Чл. 4, ст. 2 и 3 Закона о пореском систему Републике Српске, *Сл. гласник Р. Српске*. 62/17.

²³ Чл. 63 Устава Републике Српске.

да је законодавац направио пропуст, и да „није прописан износ годишњег пореза“, те да је у плану допуна закона.²⁴ Иначе, прошле су двије године од доношења ЗПД.

5.1. Прихватање аналогије

Ако прихватимо не само начелну могућност, већ и неопходност попуњавања наведене правне празнине, можемо се окренути аналогији. Ипак, баш као и у кривичном праву, гдје важи правило *nullum crimen, nulla poena sine lege*, тако и у пореском праву вриједи *nullum tributum sine lege*. Чак и да је допуштена, „аналогија долази у обзир само ако између ненормираног и нормираног односа постоји битна сличност, а што се утврђује циљним тумачењем“ (Нарашић, 2009: 330). Неупитна је сличност између нормираног и ненормираног у овом конкретном случају.

У пореском праву, аналогијом се не смије стварати ново право, већ се смије само откривати латентни правни исказ, што даље значи да „ако постоји ситуација која није уређена порескоправном нормом, иза које би стајао исти *ratio legis* као и иза сличне норме, примена аналогије неће се косити са принципом правне државе, са принципом *nullum tributum sine lege*“ (Поповић, 2016: 58 и 59). Примјена аналогије, у наведеном случају, не би довела до стварања новог пореског облика – новог случаја опорезивања – само би се попунила правна празнина. Штавише, посматрано номотехнички, правна празнина у овом случају тиче се само дијела правне норме, а не читаве норме. Норма је садржана у ставу, уколико члан има више норми, а правна празнина код пореза на доходак из страних извора тиче се недостајуће тачке, која сама не може садржати норму, јер је тек дио става.²⁵ Норма постоји, само није потпуна. Ова правна празнина врло је близу техничке грешке. Правна празнина требало би да буде уређена новом тачком која би била уметнута између садашњих тачака 4) и 5) спорног члана 44 ЗПД. У прилог оцјени да треба поунити постојећу правну празнину иде циљно тумачење. Циљ је очито био опорезивање дохотка из страних извора. Нигдје у закону, па чак ни у образложењу Приједлога Закона о порезу на доходак, није поменуто пореско ослобођење за износ дохотка из страних извора преко 30.000.000 КМ до 40.000.000 КМ. Ако се примјени *argumentum a fortiori*, још је увјерљивији изложени став. Наиме, уколико је опорезован износ дохотка из страних извора до 30.000.000 КМ, као и доходак преко 40.000.000 КМ, уколико већ не постоји изричита пореска олакшица за

24 Пореска управа Републике Српске, Обавјештење бр. 06/1.01/0401-052.4-8584/2017 од 5. 6. 2017. године.

25 Чл. 5, ст. 1 и 7, и чл. 6, ст. 3 Правила за израду закона и других прописа Републике Српске, *Сл. гласник Републике Српске*, 24/14.

доходак између наведена два износа, тим прије би требало опорезовати и тај доходак (преко 30.000.000 КМ до 40.000.000 КМ).

Посљедњи корак у рјешавању проблема насталог постојањем правне празнине, након што смо показали да треба утврдити порез, тиче се утврђивања тачног износа пореског дуга. Уколико се не примијени аналогија, већ се приход опорезује у оквиру преосталих цедула, правила за утврђивање тачног пореског дуга су јасна. Међутим, уколико се за попуњавање правне празнине прихвати аналогија, долази се до непознанице – нема пореске стопе, а због правне празнине нема ни апсолутног износа пореског дуга.

Узимајући у обзир оно што закон неспорно уређује, а то је порез за доходак до 30.000.000 КМ, и порез за доходак преко 40.000.000 КМ, што су најближи износи дохотка, пореске основице, у односу на спорни непредвиђени распон дохотка, управо би очекивано било да се преузме једно од та два законска рјешења приликом попуњавања празнине која се налази између. На неуређени случај – износ прихода преко 30.000.000 КМ до 40.000.000 КМ – аналогно би се примијенила законска норма (тј. дио норме, тачка, у складу са горе реченим) из сличног и уређеног случаја, гдје је *ratio legis* исти. Тумачећи у корист обвезника избор између двије сличне постојеће одредбе, дакле *in dubio contra fiscum*, требало би примијенити тачку о износу пореза за претходну траншу, за мању пореску основицу (преко 20.000.000 КМ до 30.000.000 КМ), па би прописан порески дуг био 600.000 КМ. Укратко, за износ дохотка преко 30.000.000 КМ до 40.000.000 КМ била би примијењена норма о пореском дугу од 600.000 КМ. Овим не би била потпуно уклоњена дискриминација, али би она била знатно ублажена до одговарајуће интервенције законодавца или редактора текста. Таква реакција свакако се чека већ дуже од двије године. Ефективна пореска стопа за спорни износ преко 30.000.000 КМ до 40.000.000 КМ, уз примјену аналогије на овај начин, била би мања од 2% а већа или једнака 1,5%.

5.2. Неприхватање аналогије

Ако се не прихвати овакав став – да се примјеном аналогије попуни правна празнина – спорни износ свакако би требало опорезовати у оквиру преосталих цедула (како у случају пријављивања, тако и у случају да обвезник не пријави а Пореска управа сазна за приход), екстензивно тумачећи одредбе о преосталим цедулама (нпр. о опорезивању прихода од капитала, прихода од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, и др.).²⁶ Уосталом, изричитог пореског

²⁶ Вид. горе, дио о пореском обвезнику.

ослобођења нема за приход остварен у иностранству преко 30 до 40 милиона КМ, па би се у одсуству аналогије о опорезивању дохотка из страних извора могло примјенити екстензивно тумачење одредаба о опорезивању по другим законом предвиђеним цедулама. То би ипак довело до још веће неправедности и дискриминације пореских обвезника, пошто би у том случају пореска стопа била 10%, што је знатно више од просјечне ефективне пореске стопе за доходак из страних извора.

6. Ефекти опорезивања дохотка из страних извора

Зашто би се физичко лице које испуњава услове за квалификованог инвеститора одредило за такав статус у пореском систему Р. Српске?

Опорезиви приход квалификованог инвеститора остварен је у иностранству, ван БиХ, што значи да је вјероватно и тамо опорезован, барем по принципу извора. Иначе, инвеститори су већ суштински подстакнути у Р. Српској, пошто се порез на доходак не плаћа на дивиденду нити на удио у добити правног лица.²⁷ Услов за опорезивање на овај очигледно повољнији начин за обвезника јесте улагање у привреду Р. Српске (квалификована инвестиција). Међутим, погодности – ниске ефективне пореске стопе и чињеница да квалификовани инвеститор уз пријаву *не доставља* евиденције и документацију о оствареном дохотку²⁸ – не односе се на приход остварен у Р. Српској. Дакле, порески обвезник подстакнут је да у привреду уложи тек колико је минимално потребно да оствари услове за статус квалификованог инвеститора, а да потом све остало уложи у иностранство (нпр. привреда са привлачнијим условима за пословање и са преференцијалним пореским системом) и тамо остварује приходе, јер приходи остварени у иностранству (нпр. од капиталног добитка, или камате на зајам) могу бити опорезовани у Р. Српској чак десет пута мањим порезом него такви приходи остварени у Р. Српској, при чему обвезник не доставља евиденције ни документацију о приходу оствареном у иностранству. У овоме се огледа потенцијално дисторзивно и врло неповољно дејство пореза на доходак из страних извора на привреду Р. Српске.

Поред тога, иако је порез на доходак из страних извора низак, то ипак не значи да ће укупан порески терет обвезника нужно бити мањи. То само значи да се Р. Српска одриче прихода који би иначе могла да убере. Наиме, држава извора по правилу ће опорезовати приход који у њој

27 Чл. 8, ст. 3, т. 13 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

28 Чл. 45, ст. 3 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

остваре нерезиденти (претпоставимо у овом случају да је квалификовани инвеститор резидент само Р. Српске, а нерезидент у држави у којој је остварио доходак из страних извора, иако се може десити да га и иностранна држава сматра својим резидентом). Све и да је закључен одговарајући уговор о избјегавању двоструког опорезивања између двије земље, по правилу се за елиминацију двоструког опорезивања примјењује метода обичног кредита. У том односу, Р. Српска је јурисдикција чији резидент је остварио приход у другој земљи – земљи извора. У уобичајеној ситуацији, уз примјену метода обичног кредита, „када је порески дуг у земљи извора већи од максималног лимита земље резидентства, порески обвезник неће моћи да одбије сав порез који је платио у земљи извора“ (Поповић, 2016: 260).

Метод обичног кредита предвиђен је у ЗПД.²⁹ Пошто нема директног искључења примјене овог института у односу на порез на доходак из страних извора, сматрамо да је примјењив. Међутим, ако би се квалификованом инвеститору умањило порез да доходак из страних извора за износ пореза који је плаћен у иностранству за тај доходак, страни порески дуг у највећем броју случајева био би већи него порески дуг у Р. Српској. Рјечју, Р. Српска не би остварила никакав приход. Да би се постојећим порезом на доходак из страних извора остварио неки јавни приход када обвезник пријави да је већ платио у иностранству порез на исти доходак, порез плаћен у иностранству морао би бити изузетно низак, што је могуће замислити скоро само код јурисдикције која има одлике пореског раја.

Неки уговори о избјегавању опорезивања садрже одредбу о кредиту за уштеђени порез – *tax sparing credit; matching credit* (ипак, не ради о методи за елиминацију двоструког опорезивања, јер је ипак ријеч о одбитку *неплаћеног* пореза. Поповић, 2016: 260–261). Одредба о кредиту за уштеђени порез, међутим, односи се на случајеве када земља извора (обично земља у развоју) даје пореске олакшице страним инвеститорима.

Сврха одредаба о уштеђеном порезу је „омогућавање нерезидентима да добију кредит за порез плаћен у иностранству, а на име пореза којег су били „поштеђени“, односно који им је „уштеђен“ у складу са програмом подстицаја државе извора или осигуравање да ови порези буду узети у обзир за потребе примене одређених услова који могу бити у вези са системима изузимања“ (Костић, *et al.*, 2016: 382). Кредит за уштеђени порез пружила би држава резидентства инвеститора. Међутим, код пореза на доходак из страних извора, земља резидентства је Р. Српска, а доходак из страних извора остварен је у иностранству, што ће по правилу бити земља

29 Чл. 67 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

извора. Чак и уколико земља у којој је остварен предметни приход такође сматра квалификованог инвеститора Р. Српске својим резидентом, опет је упитно да ли се може примијенити одредба о кредиту за уштеђени порез, јер приход није остварен у Р. Српској, која даје олакшицу.

За непуне двије године од ступања на снагу ЗПД и увођења пореза на доходак из страних извора у пореско право Р. Српске, доходак из страних извора пријавио је само један порески обвезник, и то за износ преко 50.000.000 КМ.

Кад имамо у виду овај податак, заједно са свим горе наведеним посебностима пореза на доходак из страних извора, још се пожељнијом и неопходнијом чини озбиљна економска анализа ефеката овог пореза. Таква анализа не може бити обухваћена овим радом, а сигурно би допринјела бољем сагледавању разлога за и против постојања овог института у праву Р. Српске.

За крај, умјесто коментара *de lege ferenda*, пошто је из реченог у овом раду јасно видљив став аутора да су промјене института нужне, указаћемо на крајње неуобичајену одредбу о будућем важењу „права и повластица“ квалификованог инвеститора. „Права и повластице квалификованог инвеститора и обавезе по основу ранијих прописа и овог закона не могу бити укинуте или поништене ступањем накнадно донесених закона и других прописа на снагу, а уколико су такви накнадно донесени закони и други прописи повољнији за квалификоване инвеститоре, они имају право да бирају режим који ће бити мјеродаван за њихово опорезивање.“³⁰ У нашем правном систему не постоје виши, органски закони, који би били виши у правној хијерархији од „обичних“ закона. Законодавац је, вјероватно свјестан размјера повластица датих квалификованим инвеститорима и размјера неправичности пореза на доходак, очигледно имао намјеру да спријечи ретроактивно одузимање, неким будућим законом, стечених и остварених права на основу ЗПД. Међутим, Устав Р. Српске свакако јасно забрањује ретроактивност,³¹ а допуштених изузетака било је у пореском праву Р. Српске (Мариловић, 2015: 593–594), што треба нарочито разликовати од иначе допуштене ретроспективности закона (Поповић и Илић-Попов, 2015: 9–12). Наведена законска одредба, којом се *pro futuro* ограничава нико други но законодавац, толико нам се чини неуставном и у крајњој линији логички неодрживом, да уопште не осјећамо потребу, а немамо ни мјеста, да у овом раду образложимо такав свој став.

30 Чл. 50 Закона о порезу на доходак, *Сл. гласник Р. Српске*, 60/15 и 45/16 – исправка.

31 „Закони, други прописи и општи акти не могу имати повратно дејство.“ Чл. 110, ст. 1 Устава Републике Српске.

7. Закључак

Закон о порезу на доходак у Републици Српској од 2015. године познаје цедулу „доходак из страних извора“. У овом раду приказан је однос овог института спрам цјелине пореза на доходак у Р. Српској, дат је преглед законског описа пореског чињеничног стања, и указано је на најкрупније недостатке овог института и неке могућности за превазилажење недостатака.

Порез на доходак из страних извора директно је регресиван, изразито неправичан порез. У односу на цјелину пореза на доходак, прилично је неусаглашен. У законској одредби којом се одређује пореска тарифа постоји правна празнина. Сматрамо да је примјена аналогije ради попуњавања ове празнине неопходна, пошто би пасиван однос пореских органа према овој празнини довео до дискриминације пореских обвезника и могуће нелегитимне пореске евазије.

Домети пореза на доходак из страних извора за сад су врло ограничени. За непуне двије године, порез у оквиру ове цедуне пријавио је само један порески обвезник.

Анализиране особине пореза на доходак из страних извора, попут крајње ниских ефективних пореских стопа, недостављања документације и евиденција о предметном доходу приликом пријављивања пореза и др., наводе нас на закључак да је институт осмишљен као начин за репатријацију разних прихода из иностранства, и то најбогатијим пореским обвезницима који би иначе за исте те приходе платили знатно већи порез у Р. Српској.

Литература

Анђелковић, М. (1999). *Пореско право – теоријски аспекти и пореске реформе*, Ниш: Центар за публикације Правног факултета у Нишу.

Vanistendael, F.(2000). *Legal Framework for Taxation*. U Victor Thuronyi(Ed.), *Tax Law Design and Drafting* (str. 33–55). The Hague – London – Boston : Kluwer Law International.

Ђурђић, В., Трајковић, М. (2011). Да ли је допуштена аналогija у кривичном праву? *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 58(LVIII), 1–22.

European Commission, *“Taxes in Europe” database (TEDB)*, Retrieved 20, August 2017, from https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxes-europe-database-tedb_en

Закон о порезу на доходак. *Службени гласник Р. Српске*. Бр. 91(2006), 128(2006), 120(2008), 71(2010), 1(2011) и 107(2013).

Закона о порезу на доходак, *Службени гласник Р. Српске*. Бр. 60/15 и 45/16 – исправка.

Закон о пореском поступку Републике Српске, *Службени гласник Р. Српске*. Бр. 102(2011), 108(2011), 67(2013), 31(2014) и 44(2016).

Закон о пореском систему Републике Српске. *Службени гласник Р. Српске*. Бр. 62 (2017).

Илић-Попов, Г. (2003). Пореска реформа у Србији: порези, подстицаји, поступак и администрација. У З. Вацић и Б. Мијатовић (Ур.), *Стратегија реформи* (244–266). Београд: Центар за либерално-демократске студије.

Jelčić, Во. (1998), *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb: Informator.

Костић, С. В. *et al* (прир.). (2016) *Модел-конвенција о порезима на доходак и имовину – сажета верзија – 15. јул 2014. године*. Београд: Српско фискално друштво.

Мариловић, Ђ. (2013). Посебности фискалних односа у сложеним државама – примјер Босне и Херцеговине. *Годишњак Правног факултета у Источно Сарајеву*. 2(2013). 53–76.

Мариловић, Ђ. (2015). Ванредни порези и начело законитости у Републици Српској. У Г. Марковић (Ур.), *Зборник радова „Однос права у региону и права Европске уније“* (584–602). Источно Сарајево: Правни факултет Универзитета у Источно Сарајеву.

Поповић, Д. (2016), *Пореско право*, Београд: Правни факултет Универзитета у Београду.

Поповић, Д., Илић-Попов Г. (2015). Ретроактивност закона у пореском праву. *Анали Правног факултета у Београду*. 1(LXIII). 5–22.

Пореска управа Републике Српске, Обавјештење бр. 06/1.01/0401-052.4-8584/2017 од 5. 6. 2017. године.

Правила за израду закона и других прописа Републике Српске, *Службени гласник Р. Српске*. Бр. 24(2014).

Приједлог Закона о порезу на доходак, Влада Републике Српске, јул 2015. године.

Републички завод за статистику. *Мјесечни статистички преглед – јун 2017*. (2017).

Тасић, Ђ. (1935). О тумачењу кривичноправних и финансијских закона – проблем аналогije. *Архив за правне и друштвене науке*. 1-2(XLVIII) 1-12.

Тасић, Ђ. (1984). Аналогija. У Радомир Лукић (Ур.) *Избор расправа и чланака из теорије права* (380–388), Београд: Српска академија наука и уметности, 1984.

Устав Републике Српске. *Службени гласник Р. Српске*. Бр. 3(1992), 6(1992), 8(1992), 15(1992), 19(1992), 21(1992) – пречишћени текст, 28(1994), 8(1996), 13(1996), 15(1996), 16(1996), 21(1996), 21(2002), 26(2002), 30(2002), 31(2002), 69(2002), 31(2003), 98(2003), 115(2005) и 117(2005).

Нарашић, Ж. (2009). *Домети систематског тумачења у праву*. *Зборник радова Правног факултета у Сплиту*. 2(2009).

Ђорђе Мариловић, LL.M.

Senior Assistant,

Faculty of Law, University of East Sarajevo

FOREIGN INCOME TAXATION BY INCOME TAX IN THE REPUBLIC OF SRPSKA

Summary

The Income Tax Act of the Republic of Srpska, which regulates income taxation of natural persons, provides for a special institute (cedula) designated as “income from foreign sources”. The legislator’s intention was to offer natural persons, non-residents of the Republic of Srpska, an opportunity to be taxed “stimulatively” for the income received from outside Bosnia and Herzegovina, provided that a non-resident has made qualified investment in the economy of the Republic of Srpska, which should ultimately lead to an increase of overall investments in the economy of the Republic of Srpska.

Several questions have been raised in this article concerning the taxation of income from foreign sources. The author draws attention to lacuna iuris concerning tax base, temporal aspects of certain income tax law provisions (e.g. restrictions as to which provisions could be changed by subsequent laws), the regressive effect of taxing income from foreign sources, as well as to other systemic discrepancies between general income tax and taxation of income from foreign sources.

The author supports the legislator’s intention to apply fiscal policy instruments in order to attract investments from nonresidents in a world of extremely movable capital but also warns about the need to define such instruments more accurately and systematically. Should the present Income Tax Act not be adjusted, the author predicts that application of the current fiscal policy instruments will be jeopardized; consequently, the current provisions on taxation of income from foreign sources may have significant distortive effects.

Keywords: individual income tax, income from foreign sources, nonresident, analogy, regressive tax rate, fiscal policy.