

Виши асистент Ђорђе Мариловић, мр

Правни факултет Универзитета у Источном Сарајеву

СУКОБ ПОРЕСКИХ ЗАКОНА У ПОГЛЕДУ ПОРЕЗЌ НА ДОХОДАК ФЕДЕРАЦИЈЕ БиХ, РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ И БРЧКО ДИСТРИКТА БиХ

У овом раду сагледава се могућност интерног двоструког опорезивања порезима на доходак физичких лица Федерације Босне и Херцеговине, Републике Српске и Брчко Дистрикта БиХ. Сагледавање се врши почевши од поређења дефиниција резидентства, као најважније одлучујуће чињенице, у одговарајућим пореским законима. Примјећује се непостојање интерне колизионе норме с апсолутним дејством, што се објашњава уставним положајем ентитета и надлежношћу ентитета и Дистрикта да самостално опорезују непосредним порезима. Због тога, пажња се усмјерава на постојеће унилатералне мјере, попут прописивања методе обичног кредита. Иако двоструко опорезивање може довести до непожељних посљедица у привреди и понашању појединаца, постоји могућност посредног усклађивања законодавстава у овој области. Чињеница да се као разлог одрицању опорезивања значајних дијелова дохотка у једном пореском систему узима пореска конкуренција другог пореског система (у коме ти дијелови дохотка нису опорезовани) говори томе у прилог. Ово наводи на закључак да се усклађивање пореских закона не мора одвијати искључиво путем интерних колизионих норми, пошто значајна усклађивања могу бити посљедица „борбе“ за пореске обвезнике блажим, или бар једнаким, опорезивањем. У раду се предлаже закључење уговора о избјегавању двоструког опорезивања између наведених пореских јурисдикција.

Кључне ријечи: Интерно двоструко правно опорезивање; Федерација Босне и Херцеговине; Република Српска; Брчко Дистрикт БиХ; порез на доходак; сукоб пореских закона.

1. УВОД

Двоструко правно опорезивање,¹ као непожељна појава, привлачи пажњу стручне и научне јавности. Ипак, нагласак се углавном ставља на међународно двоструко опорезивање. Унутрашње двоструко опорезивање може изазвати једнако непожељне последице као и међународно. Таква могућност нарочито је изражена у сложеним државама, и расте сразмјерно степену самосталности федералних јединица. Штавише, за разлику од међународног двоструког опорезивања, код унутрашњег двоструког опорезивања последице би по правилу биле појачане због постојања јединственог унутрашњег тржишта без унутрашњих контрола и препрека кретању људи, капитала, добара и услуга.

Босна и Херцеговина (БиХ), коју чине два ентитета – Федерација Босне и Херцеговине (Федерација БиХ), и Република Српска – сложена је држава. Њену природу, од настанка 1995. године па до данас, аутори описују на различите начине, од негирања државности преко конфедерално-федералног до федералног уређења.² Сложеност БиХ непосредно се одражава на сложеност финансијског права у БиХ. Једна од последица јесте постојање двоструког опорезивања унутар БиХ. За потребе пореског права и надлежности у опорезивању, важно је напоменути да од 1999. године постоји још једна јединица, по положају нижа од ентитета, а то је Брчко Дистрикт Босне и Херцеговине (Брчко ДБиХ).³

¹ Двоструко правно опорезивање најчешће се у правној књижевности означава једноставно као двоструко опорезивање. Поред овог појма, постоји термилошки сличан појам – двоструко економско опорезивање. У овом раду, изразом двоструко опорезивање означаваће се само двоструко правно опорезивање.

² За преглед схватања, вид.: Г. Марковић, *Босанскохерцеговачки федерализам*, Службени гласник – University press, Београд – Сарајево 2012, 81.

Аутор овог рада сматра да претежу аргументи у корист теорије о агрегацији као начину настанка БиХ, о томе да је БиХ настала 1995. године као федерација са врло израженим конфедералним обиљежјима, која данас постоје у знатно мањем обиму. Вид. Г. Марковић, 69–87.

³ Вид.: Коначна арбитражна одлука из 1999. године, Одлуку Високог представника о успостављању Брчко Дистрикта БиХ, <http://www.ohr.int/?p=67147>, 30. децембар 2015.

„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. Однос између Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине и институција Босне и Херцеговине и ентитета може се даље уредити законом који доноси Парламентарна скупштина Босне и Херцеговине.“ Устав БиХ, *Анекс IV Општег оквирног споразума за мир у Босни и Херцеговини* и *Службени гласник БиХ*, бр. 25/09, чл. VI 4.

У овом раду сагледава се двоструко опорезивање порезима на доходак, кроз приказ развоја унилатералних мјера за избјегавање (унутрашњег) двоструког опорезивања, кроз поређење кључних законских одредаба и извођење закључака о могућим правцима рјешавања постојећег проблема у БиХ.

Овдје се предлаже закључење посебног споразума између ентитета, након што је показано да садашње унилатералне мјере, поред одређених повољних посљедица, нису довољне за рјешење проблема – нису довољне да се потпуно избјегне унутрашње двоструко опорезивање.⁴

2. УЗРОЦИ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА ПОРЕЗИМА НА ДОХОДАК УНУТАР БиХ

Да би постојало двоструко правно опорезивање, потребно је да барем двије власти истог ранга опорезују исто лице у вези с истим објектом опорезивања, истим или сличним порезима, за исти период.⁵

Могућност двоструког опорезивања порезима на доходак унутар Босне и Херцеговине посљедица је подјеле надлежности између институција БиХ и ентитета, а посљедично и Брчко Дистрикта БиХ. Због подјеле надлежности у области опорезивања, у БиХ постоје четири скоро потпуно одвојена пореска система: Систем индиректног опорезивања у БиХ, и три система директних пореза (два система ентитета, Републике Српске и Федерације БиХ,⁶ и систем Брчко Дистрикта.⁷

Настанак БиХ 1995. године био је условљен бројним компромисима до тад зараћених страна, од којих се истиче изостанак уређења пореске материје у Уставу БиХ. Са изузетком царинске политике, надлежност у опорезивању препуштена је у потпуности ентитетима. Штавише, није дошло до успостављања нових пореских система – већ су постојећи порески системи Републике Српске и Федерације БиХ само наставили

⁴ Баш као што унилатералне мјере нису довољне за избјегавање међународног двоструког опорезивања, па се приступа закључењу међународних споразума. Суштински, порески закон не прави велику разлику између другог ентитета или Дистрикта, с једне, и друге држава, с друге стране.

⁵ Вид. Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Досије студио, Београд 2014, 234.

⁶ „Босна и Херцеговина се састоји од два ентитета: Федерације Босне и Херцеговине и Републике Српске.“ Устав БиХ, чл. I 3.

⁷ За приказ и упоредноправно поређење подјеле надлежности у области финансијског права унутар БиХ, вид. Г. Марковић, 142–148. За приказ подјеле надлежности са нагласком на опорезивање унутар БиХ, вид. Ђ. Мариловић, „Посебности фискалних односа у сложеним државама – примјер Босне и Херцеговине“, *Годишњак Правног факултета у Источном Сарајеву*, бр. 2/2013, 53–76.

да постоје.⁸ Баш као што су остали на снази уставни Републике Српске и Федерације БиХ, уз обавезно усклађивање са Уставом БиХ,⁹ тако су остали и порески системи. Према томе, у БиХ су првобитно постојала два пореска система, да би након 1999, односно 2000. године био успостављен порески систем Брчко Дистрикта БиХ. Брчко није ентитет нити федерална јединица, већ дистрикт у оквиру двоентитетске структуре БиХ. Накнадном уставном промјеном одређено је да је Брчко ДБиХ нарочита јединица локалне самоуправе.¹⁰ Порески систем Брчко ДБиХ трећи је по настанку.

Најмлађи и четврти порески систем по настанку, Систем индиректног опорезивања у БиХ, којим су сви посредни порези пренесени у надлежност институција БиХ, успостављен је 2003. године споразумом ентитета. Однос између ова четири пореска система почива на разлици између посредних и непосредних пореза. Само надлежност над посредним порезима пренесена је на институције БиХ. Непосредни порези остали су у надлежности ентитета, а посљедично и Брчко ДБиХ.

Порез на доходак је непосредни порез и налази се у искључивој и изворној надлежности ентитета. Тако у БиХ постоје три одвојена пореза на доходак, изједначена посматрано по хијерархији и правној снази (у Републици Српској, Федерацији Босне и Херцеговине и Брчко Дистрикту Босне и Херцеговине).

Било би очекивано да постоји нека норма којом би се уредио могући сукоб закона због оваквог мноштва пореских система, колизиона норма. Међутим, не само да нема законске норма која би на јединствен начин ријешила могући сукоб закона, већ не постоји ни уставна норма те врсте.

На крају, поред чињеница да постоје три једнака пореска система и да нема колизионе норме, у БиХ постоји јединствено тржиште, тј. нема контроле на граници између ентитета, чиме се гарантује пуна слобода

⁸ Устав БиХ, који је саставни дио међународног споразума из 1995. године, предвидио је да ће закони ентитета остати на снази у мјери у којој нису у супротности са Уставом БиХ: „Сви закони, прописи и судски правилници, на снази на територији Босне и Херцеговине у вријеме ступања на снагу овог Устава, остају на снази у оној мјери у којој нису у супротности са Уставом, док одговарајући орган власти Босне и Херцеговине не одлучи другачије.“ Анекс II Устава БиХ, чл. 2. Такође вид. Устав БиХ, чл. III 1 и III 3.

За настанак система јавних прихода Републике Српске, вид. првобитни Закон о јавним приходима и јавним расходима, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 4/92.

⁹ Најстарији устав који је тренутно на снази у БиХ јесте Устав Републике Српске, од почетка 1992. године, наравно са одговарајућим измјенама у складу са хијерархијски вишим Уставом БиХ. Вид. Устав Републике Српске, *Сл. гл. Р. Српске*, 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.

¹⁰ Вид. Устав БиХ, чл. VI 4.

кретања лица, робе, услуга и капитала.¹¹ Према томе, нема административних препрека кретању предмета опорезивања.

За анализу пореза на доходак, то значи да лице може релативно лако да мијења пребивалиште, боравиште, чак и ентитетско држављанство, може да остварује приходе¹² у оба ентитета и Брчко ДБиХ, може слободно да сели капитал између ових јурисдикција. Језиком пореског права – порески обвезник може слободно и лако да мијења одлучујуће чињенице држављанства, резидентства и извора (од којих су за пореске системе у БиХ релевантне чињенице резидентства и извора). Наиме, за успостављање везе између пореске јурисдикције и пореског обвезника могуће је узети једну од ове три чињенице (држављанство и резидентство су личне природе, а извор је економске природе). Из тога слиједи да порески обвезник релативно лако може утицати на избор пореског система унутар БиХ. Међутим, може доћи до сукоба надлежности, ако се оствари иста одлучујућа чињеница у два или три пореска система за исте околности, или ако примјеном двије различите чињенице дође до опорезивања у двије јурисдикције за исте околности.¹³

Иако „порески суверенитет ужих политичко-територијалних јединица (нижих нивоа власти) проистиче [...] из устава државе, у којем, у неким случајевима, могу бити постављене границе томе суверенитету“,¹⁴ за директне порезе унутар БиХ нема колизионе норме у домаћем поретку. Због тога је однос пореских система Републике Српске, Федерације БиХ и Брчко ДБиХ у суштини исти као однос пореских јурисдикција суверених држава.

3. ОДЛУЧУЈУЋЕ ЧИЊЕНИЦЕ У ЗАКОНИМА О ПОРЕЗУ НА ДОХОДАК РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ, ФЕДЕРАЦИЈЕ БиХ И БРЧКО ДБиХ

Резидентство и извор одлучујуће су чињенице заступљене у посматраним пореским законодавствима. У законима о порезу на доходак Републике Српске, Федерације БиХ и Брчко ДБиХ, одредбе о пореском обвезнику у дијелу су истовјетне.

Прво се одређује резидент. Будући да се ради о чињеници персоналног карактера, помоћу ње се домаћем пореском праву подвргава свјет-

¹¹ Вид. Устав БиХ, чл. I 4.

¹² У вези са употребом термина „приход“ и „доходак“ треба напоменути да теорија разликује доходак, као збирну и апстрактну категорију, од појединачних прихода. Законодавци у БиХ углавном не праве ову разлику, па се појединачни приходи често означавају као доходак. За одређење дохотка у порескоправном смислу, вид. Д. Поповић, 306.

¹³ За преглед узрока двоструког опорезивања у теорији, и одлучујућим чињеницама вид. Д. Поповић, 240–248.

¹⁴ *Ibid.*, 241 фн. 897.

ски доходак обвезника – сви опорезиви приходи остварени унутар и ван одговарајуће пореске јурисдикције. У суштини су изједначени иностранство (ван БиХ) и преостале јурисдикције унутар БиХ.¹⁵

Нерезиденти плаћају порез само за опорезиве приходе остварене на територији дате јурисдикције.¹⁶

Резидентство се одређује за физичко лице примјеном сљедећих мјерила:

Табела бр. 1 – поређење одређења резидентства¹⁷

	ЗПД РС	ЗПД ФБиХ	ЗПД БДБиХ
1.	Пребивалиште на територији Републике Српске	Пребивалиште на територији Федерације	Пребивалиште на подручју Дистрикта
2.	Боравак на територији Републике Српске, непрекидно или са прекидима, 183 или више дана у периоду од 12 мјесеци који почиње или се завршава у односној пореској години	Боравак на територији Федерације непрекидно или са прекидима 183 или више дана у било којем пореском периоду	Боравак на подручју Дистрикта непрекидно или са прекидима 183 или више дана у било којем пореском периоду

¹⁵ Изједначавање је имплицитно у Федерацији БиХ, гдје се одредбом помињу „доходак на територији Федерације и изван територије Федерације“, као и у Брчко ДБиХ („доходак на подручју Дистрикта и изван подручја Дистрикта“). Тиме је посредно казано да се нпр. изван територије ФБиХ једнако налазе Република Српска, Брчко ДБиХ и све иностране земље ван БиХ. Изричито изједначавање врши се у закону Републике Српске, кроз набрајање „доходак остварен у Републици Српској, другом ентитету, Брчко Дистрикту БиХ или другој држави“. Вид. односно: Закон о порезу на доходак – ЗПД ФБиХ, *Сл. новине ФБиХ*, бр. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13, 65/13, чл. 2 ст. 1 т. 1., Закон о порезу на доходак – ЗПД БДБиХ, *Сл. гл. Брчко Дистрикта*, бр. 60/10, чл. 3 ст. 1 т. а), и Закон о порезу на доходак – ЗПД РС, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 60/15, чл. 6 ст. 1 т. 1.

¹⁶ ЗПД ФБиХ, чл. 2 ст. 1 т. 2–4, ЗПД РС, чл. 6 ст. 1 т. 2, ЗПД БДБиХ, чл. 3 ст. 1 т. б)–д).

¹⁷ ЗПД РС, чл. 6 ст. 2–4, ЗПД ФБиХ, чл. 2 ст. 3 и 4, ЗПД БДБиХ, чл. 2 т. е). Услови под 1–4 постављени су алтернативно, а не кумулативно, за сваки наведени порески систем.

<p>3.</p>	<p>Стално мјесто становања (које је физичком лицу доступно у сваком тренутку уколико директно или индиректно у свом власништву или у закупу има стан, кућу или другу стамбену непокретност у Републици Српској, која није намијењена за краткотрајни боравак)</p> <p>и средиште животних интереса у Републици Српској (према испуњености најмање једног од следећих услова: 1) власништво над непокретностима чија тржишна вриједност прелази 300.000 конвертибилних марака, 2) ефективна економска веза са Републиком Српском, 3) власништво над удјелом у капиталу привредног друштва у вриједности вишој од 100.000 конвертибилних марака, 4) брак или ванбрачна заједница са држављанином Републике Српске, односно Босне и Херцеговине, 5) рад уз издату радну дозволу или 6) школовање, односно образовање.</p>	<p>Пребивалиште у Федерацији, а на основу обављања несамосталне дјелатности ван подручја Федерације остварени приходи из федералног буџета и/или буџета Босне и Херцеговине.</p>	<p>Пребивалиште у Дистрикту, а на основу обављања несамосталне дјелатности изван подручја Дистрикта остварени приходи из буџета Дистрикта</p>
<p>4.</p>	<p>Пребивалиште на територији Републике Српске, и када су остварена лична примања ван подручја Републике Српске, из буџета Републике Српске или буџета институција Босне и Херцеговине.</p>	<p>Физичка лица, повратници који су остварили повратак на подручје Републике Српске и/или Брчко Дистрикта као и друга физичка лица која имају пребивалиште на подручју Републике Српске и/или Брчко Дистрикта а која остварују доходак од несамосталне дјелатности код послодавца који имају сједиште на подручју Федерације.¹⁸</p>	

По принципу извора опорезују се нерезиденти. Овдје се термином „извор“ у пореском праву означава територија „на којој се налази објективна чињеница (доходак, имовина или трансакција), чијим појављивањем, односно подвођењем под законски опис пореског чињеничног

стања настаје пореска обавеза“.¹⁹ Заиста, „док готово сва национална пореска права посвећују значајан простор уређивању питања резидентства, правила о извору (и у одсуству дефиниције) срећу се у релативно малом броју држава.“²⁰

Појам нерезидента у Републици Српској одређен је уопштено негативно, као физичко лице које не испуњава услове за резидента.²¹ У Федерацији БиХ, нерезидент је физичко лице које на територији Федерације нема пребивалиште и стално боравиште, а које на територији Федерације борави мање од 183 дана.²² У Дистрикту, нерезидент је физичко лице које на подручју Дистрикта борави мање од 183 дана.²³

Већ је очигледно да је врло могуће да дође до двоструког опорезивања, односно сукоба закона три пореске јурисдикције. Примјера ради, особа П. има стан у Зворнику (Република Српска) и у браку је са резидентом Републике Српске, пребивалиште П. је у Калесији (Федерација БиХ), а борави у Брчко ДБиХ осам мјесеци годишње. У овом примјеру били би остварени услови да се особа П. сматра резидентом све три јурисдикције,²⁴ што значи да би сва три пореска система била надлежна да опорезују све његове приходе (свјетски доходак). Ако имамо у виду да су многи грађани мијењали пребивалиште због ратних околности, да су власници имовине која се налази у другој јурисдикцији, да у трагању за послом прелазе међуентитетску границу, онда надахнуће за

¹⁸ ЗПД ФБиХ, чл. 2 ст. 4. Одређењем резидентства на овај начин, најдиректије се ствара могућност двоструког опорезивања. Наиме, пошто је пребивалиште први критеријум за утврђивање резидентства, овјде је законодавац свјесно занемарио извјесност да ће по истом том критеријуму бити утврђено резидентство тамо гдје повратник има пребивалиште, ван Федерације БиХ. Не би било неуобичајено да је повратник опорезован по принципу извора. Међутим, повратнику се одређује статус резидента, што даље значи опорезивање његовог свјетског дохотка, иако са Федерацијом БиХ има само однос реалне природе – приходе од послодавца са територије ФБиХ. Такве околности, дакле, обично доводе до опорезивања по територијалном принципу, само за приходе остварене на датој територији, а не до опорезивања по универзалном принципу, за свјетски доходак, ма гдје био остварен. Ипак, према овој одредби ЗПД ФБиХ, поменути повратник биће опорезован у ФБиХ према универзалном а не територијалном принципу.

¹⁹ Д. Поповић, Г. Илић-Попов, „Утврђивање извора дохотка у пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2008, 97.

²⁰ *Ibid.*, 103.

²¹ ЗПД РС, чл. 6 ст. 6.

²² ЗПД ФБиХ, чл. 2 ст. 5.

²³ ЗПД ДБиХ, чл. 2 т. ф). Да ли то значи да је нерезидент лице које борави мање од 183 дана у пореском периоду на подручју Дистрикта, иако ту има пребивалиште?

²⁴ У Републици Српској кроз институт сталног мјеста становања и средишта животних интереса; У Федерацији БиХ на основу пребивалишта; У Брчко ДБиХ на основу боравка дужег од 183 дана током пореског периода.

сличне примјере не може лако да се исцрпи.²⁵ Због тога је нужно размотрити расположиве, примијењене и потребне *мјере* и *методе* за спречавање, односно за елиминацију двоструког опорезивања унутар БиХ.

4. МЈЕРЕ ЗА СПРЕЧАВАЊЕ, ОДНОСНО ЗА ЕЛИМИНАЦИЈУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА УНУТАР БиХ

За рјешавање сукоба закона између наведене три јурисдикције начелно је могуће примијенити неколико мјера:²⁶

- једностране (унилатералне) мјере
 - једностране (унилатералне) мјере за спречавање интерног двоструког опорезивања
 - једностране (унилатералне) мјере за спречавање, односно за елиминацију међународног двоструког опорезивања
- међународне (међујурисдикцијске) мјере
 - двостране (билатералне) мјере
 - вишестране (мултилатералне) мјере.

4.1. Једностране (унилатералне) мјере

Једнострана (унилатерална) мјера за спречавање *интерног* двоструког опорезивања постојала би када би хијерархијски вишим извором права био ријешен могући сукоб закона. Такав извор био би Устав БиХ, или закон на БиХ нивоу. Већ смо констатовали да не постоји таква одредба у Уставу БиХ, нити у неком закону БиХ, што је необично обиљежје објашњиво начином настанка и првобитним циљевима успостављања БиХ.²⁷ Било каква промјена оваквог стања

²⁵ За могуће комбинације узрока међународног двоструког опорезивања, које овдје могу аналогно да се примјене (резидентско-резидентство; резидентство-извор; извор-извор; резидентство-извор-извор) вид. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, UN Department of Economic and Social Affairs – Division for Public Administration and Development Management, New York 2003, 18–19.

²⁶ Вид. Д. Поповић, 258.

²⁷ Попут циља да се уважавањем сукобљених интереса кроз компромис оконча рат. Питање пореског суверенитета било је изражено на примјер у Државној заједници Србија и Црна Гора, гдје својевремено није било ограничења пореском суверенитету држава чланица. Раније, у СР Југославији чак ни уставна одредба о надлежности савезне државе да пропише унилатералну мјеру за спречавање интерног двоструког опорезивања није заживјела у правном поретку (непоштовањем Закона о основама пореског система СР Југославије од стране република које су биле у саставу државе). Д. Поповић, 259 фн. 938.

била би нужно промјена устава. Иако је до сада било значајних промјена по питању надлежности за опорезивање (успостављање Система индиректног опорезивања у БиХ), имајући у виду све политичке, правне и социолошке посебности БиХ, било каква слична промјена у погледу непосредних (директних) пореза, па и пореза на доходак, не може се очекивати.

Пошто се пореска власт (за непосредне порезе, те и порез на доходак) налази у ентитетима и Брчко ДБиХ, и пошто се такво стање по ефектима може слободно упоредити са међународним пореским односима, унутар БиХ је примјенљива једнострана (унилатерална) мјера за спречавање, односно за елиминацију *међународног* двоструког опорезивања.²⁸ То значи да пореске власти могу потпуно самостално и једнострано да пропишу мјеру којом се спречава, односно елиминише двоструко опорезивање, а тако су и учиниле.

Ентитетске мјере уствари потичу непосредно из времена државне самосталности данашњих ентитета.²⁹ У законима који су доношени након доношења Устава БиХ, само су извршена блага прилагођавања – без промјене природе једностраних мјера. Због тога је изражена непожељна одлика оваквих мјера у виду једностраног одустајања од опорезивања које у условима јединственог тржишта води у пореску конкуренцију и пад пореских стопа.³⁰ Дугорочно, такозвана „трка до дна“ (енг. *race to the bottom*) може довести до пада прихода и угрожавања остварења фискалних и екстрафискалних циљева опорезивања.³¹ Уставносудска пракса у БиХ потврђује да „надлежни законодавац има широко поље слободне процјене у

²⁸ Израз „међународно“ овдје има техничку улогу објашњења природе односа пореских система, а не да сугерише било шта о природи БиХ.

²⁹ За историјат вид. дио о методама за спречавање, односно за елиминацију двоструког опорезивања.

³⁰ Теорија фискалног федерализма наглашава да широка примјена ненамјенских, некорисничких, пореза, попут пореза на доходак, на покретне пореске објекте на децентрализованим нивоима власти може изазвати поремећаје, дисторзије, у погледу мјеста и нивоа економске активности. За преглед ранијих и савремених аутора и поређење схватања фискалног федерализма вид. Wallace E. Oates, “Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism”, *International Tax and Public Finance*, 12/2005, 349–373. Постоје и теорије које борбу нижих нивоа власти за „покретне грађане“ виде као могућност да се унаприједи одговорност власти према потребама грађана. Вид. David A. Super, “Rethinking Fiscal Federalism”, *Harvard Law Review*, 8/2005, 2556.

³¹ Примјер штетних последица такмичења пореских јурисдикција унутар једне државе јавио се у Ирској, додуше у вези са порезом на добит. Регионални развој угрожен је такмичењем пореских јурисдикција у Ирској. S. Killian, M. Čok, A. Valentinčić, “Tax Competition: Can Slovenia Learn Anything from Ireland?”, *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies* (ed. R. W. Mcgee), Springer, New York 2008, 230.

одабиру пореског система и пореских инструмената који су му потребни за остварење циљева његове пореске политике“.³²

Због опасности од сељења капитала, опорезивање прихода од капитала порезом на доходак у Републици Српској даје примјер штетних посљедица пореске конкуренције унутар БиХ по издашност пореза и остварење фискалног циља. Наиме, све до 2015. године у Републици Српској били су опорезовани приходи по основу камате на штедњу и приходи од дивиденди и удјела у добити привредног друштва. Новим законом су ови приходи изузети од опорезивања. Разлог за изузимање може се наћи у припремним материјалима за израду и усвајање закона – разлог је био пореска конкуренција.³³ Оваква пореска конкуренција може се оцијенити као штетна.³⁴ Пошто штетна пореска конкуренција доводи до смањења прихода кроз мању издашност пореза и/или сељење капитала, само је питање времена када ће фискални притисак принудити пореске органе да све досљедније примјењују расположиве могућности за наплату већег износа прихода. Ту спада и досљедно примјењивање норми о резидентству, чиме би се под домаћу пореску надлежност ставио свјетски доходак већег броја пореских обвезника.

4.2. Међународне мјере

Мјере које се строго научно гледано означавају као међународне (у облику међународних уговора) у контексту БиХ приближније би се могле назвати међујурисдикцијским мјерама. С обзиром на то да су у БиХ свега три јурисдикције за директне порезе, у обзир долазе угово-

³² Одлука Уставног суда БиХ У-17/11, *Сл. гл. БиХ*, бр. 36/12.

³³ Разлог очито није било настојање да се усвоји теоријски модел *Hall-Rabushka* модела пореза са једном стопом. “Имајући у виду, дакле, основне циљеве Економске политике Републике Српске, Влада Републике Српске предложила је овим законом растерећење привредних субјеката, у конкретном случају оснивача и власника удјела у привредним друштвима тако што се ослобађа приход од дивиденде и удјела у добити од опорезивања порезом на доходак. Овакво одређење произлази и из чињенице да се на овај начин изједначавају сви порески обвезници у БиХ и спречава евидентна пореска конкуренција у оквиру БиХ. Наиме, у Федерацији БиХ не постоји обавеза плаћања пореза на доходак од дивиденде физичких лица, што је имало за посљедицу „пребацивање“ сједишта правних лица на територију на којој се примјењује закон повољнији за пореског обвезника.“ *Приједлог Закона о порезу на доходак*, Влада Републике Српске, јул 2015. године.

³⁴ Један од кључник показатеља постојања штетне пореске конкуренције јесте ниска или нулта ефективна пореска стопа. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD, 1998, 27. Иначе, и у Европској унији наглашен је проблем штетне пореске конкуренције, што се покушава ријешити кроз позитивну и негативну интеграцију. Вид. Ц. Цвјетковић, „Мере против штетне пореске конкуренције у Европској унији“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 3/2013, 424.

ри између двије или три јурисдикције. Имајући у виду уставноправне околности у БиХ, прије свега неизвјесност било какве значајне уставне промјене, овдје износимо замисао да би најбољи начин за спречавање, односно елиминацију двоструког опорезивања између ентитета и Брчко ДБиХ било управо закључење једног уговора између ове три јурисдикције.

5. МЕТОДЕ ЗА СПРЕЧАВАЊЕ, ОДНОСНО ЗА ЕЛИМИНАЦИЈУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА УНУТАР БиХ

Још у првом закону којим су се опорезивали приходи физичких лица у Републици Српској, у Закону о порезу на плату из 1992. године, била је предвиђена метода за елиминацију двоструког опорезивања, и то метода обичног пореског кредита – ако „порески обвезник – резидент Републике оствари плату изван Републике на коју је плаћен порез, на рачун пореза на плату утврђеног према одредбама овог закона одобрава му се порески кредит у висини пореза на плату плаћеног изван Републике“, при чему порески кредит није могао бити већи од износа који би се добио примјеном пореских стопа из наведеног закона, на плату остварену изван Републике.³⁵

Наведена норма једнако је третирао све пореске јурисдикције ван Републике Српске, што значи да је могла да се примјени и на подручје данашње БиХ које није било у саставу Републике Српске, а које је касније правно уобличено у Федерацију БиХ.³⁶

Послије рата, након успостављања БиХ, у Закону о порезу на доходак грађана из 1998. године, изричито су изједначени приходи остварени у другом ентитету и у другој држави, у вези са елиминацијом двоструког опорезивања методом обичног пореског кредита.³⁷ Законом из 1998. године замијењен је ранији закон, из 1994. године (пошто је био донесен прије 1995. године и настанка данашње БиХ), јер је требало правно уобличити нове околности у којима су надлежности за опорезивање остале ентитетске, али је успостављен заједнички правни систем са пуном слободом кретања унутар БиХ.

³⁵ Закон о порезу на плату, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 14/92, чл. 15. У суштини иста норма била је садржана и у касније донесеном Закону о порезу на доходак грађана, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 8/94.

³⁶ Вид. Вашингтонски споразум, којим је успостављена Федерација Босне и Херцеговине – United States Institute of Peace, Washington Agreement, http://www.usip.org/sites/default/files/file/resources/collections/peace_agreements/washagree_03011994.pdf, 29. 12. 2015.

³⁷ Закон о порезу на доходак грађана, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 23/98, чл. 19.

Када је успостављен Дистрикт, и то као још једна пореска јурисдикција, то се одразило поново на формулацију одговарајуће законске одредбе о пореском кредиту.

Закон о порезу на доходак који је тренутно на снази у Републици Српској садржи суштински исту методу обичног пореског кредита за елиминацију двоструког опорезивања.³⁸

У пореском законодавству Федерације БиХ слична норма постојала је још од 1996. године.³⁹ Изједначен је доходак остварен у иностранству, Републици Српској и Брчко ДБиХ.⁴⁰ Аналогно рјешење постоји и у законодавству Брчко Дистрикта БиХ.⁴¹

Да би се ријешили проблеми опорезивања запослених у институцијама БиХ, постоје нарочите одредбе у пореским законима, али се и оне ослањају на постојеће одлучујуће чињенице, не појашњавајући их додатно.⁴²

Иако се може казати да „сва три закона предвиђају механизме који спречавају двоструко опорезивање грађана Босне и Херцеговине“, ⁴³ ипак се мора обратити пажња на могућност да се истовремено у двије или три јурисдикције остваре услови за опорезивање, и тако дође до двоструког опорезивања – могуће је да дође до двоструког опорезивања из истих разлога као код међународног двоструког опорезивања.

³⁸ „1) Ако физичко лице из Републике Српске оствари доходак у другим дијеловима Босне и Херцеговине или у иностранству, а остварени доходак се опорезује и у Републици Српској и у другим дијеловима Босне и Херцеговине и у иностранству, у том случају порез на доходак који је плаћен у другим дијеловима Босне и Херцеговине или у иностранству умањује се од пореза на доходак у Републици Српској. 2) Умањење пореза на доходак у Републици Српској за плаћене порезе у другим дијеловима Босне и Херцеговине или у иностранству у пореском периоду не може прећи висину пореза на доходак израчунатог примјеном стопе пореза на доходак Републике Српске за пореског обвезника за тај порески период. 3) Обвезнику пореза на доходак у Републици Српској може се умањити порез на доходак који је платио у другим дијеловима Босне и Херцеговине или у иностранству искључиво на основу вјеродостојне документације овјерене од стране надлежног органа код кога је порез плаћен.“ ЗПД РС, чл. 67.

³⁹ Вид. раније важећи Закон о порезу на плаћу, *Сл. новине ФБиХ*, бр. 26/96, 27/97, 12/98, 29/00, 54/00, 16/01, 7/02, 27/02 и 6/04, чл. 15.

⁴⁰ Вид. ЗПД ФБиХ чл. 25

⁴¹ Вид. ЗПД БДБиХ, чл. 26.

⁴² НПР.: „не сматрају се обвезницима пореза на доходак нерезиденти из Федерације БиХ и Брчко Дистрикта који остварају доходак у заједничким институцијама и јавним предузећима БиХ који се налазе на територији Републике Српске за доходак остварен у тим институцијама и јавним предузећима.“ ЗПД РС, чл. 6 ст. 7 и 8.

⁴³ Одлука Уставног суда БиХ, У 17/11.

6. УМЈЕСТО ЗАКЉУЧКА – ПРИЈЕДЛОГ РЈЕШЕЊА ПРОБЛЕМА ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА УНУТАР БиХ

Имајући у виду:

1. Подјелу надлежности у БиХ, према којој су за опорезивање непосредним порезима (па и порезом на доходак) искључиво надлежни ентитети и Дистрикт,
2. Јединствено тржиште унутар БиХ,
3. Непостојање контроле и ограничења мобилности основице код пореза на доходак између Републике Српске, Федерације БиХ и Брчко ДБиХ,
4. Неповољне фискалне посљедице пореске конкуренције између пореских система,

Чини нам се да је рјешење проблема двоструког опорезивања унутар БиХ могуће постићи закључењем уговора о избјегавању двоструког опорезивања између три пореска система: Републике Српске, Федерације БиХ и Брчко ДБиХ. Будући да, на примјер, ентитети имају чак и своје држављане и институт ентитетског држављанства, нема разлога да се не примјени неки облик разграничења и појашњења појма резидентства, попут разграничења и колизионе норме из неке од модел-конвенција.⁴⁴

Закључењем уговора биле би сачуване надлежности, у складу са уставним поретком у БиХ, а пореске администрације и други надлежни органи јурисдикција добили би прилику да непосредније формулишу проблеме и траже њихово рјешење у поступку закључења уговора. Отворила би се могућност за бољу и дјелотворнију хармонизацију прописа, умјесто садашњег прилагођавања које је условљено махом штетном пореском конкуренцијом.

Пошто су у БиХ само три пореске јурисдикције надлежне за директне порезе, једним уговором могла би се обухватити сва три система, без тешкоћа које се обично јављају у преговорима за закључење мултилатералних уговора.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Killian, Sheila, Čok, Mitja, Valentinčič, Aljoša, “Tax Competition: Can Slovenia Learn Anything from Ireland?”, *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies* (ed. R. W. Mcgee), Springer, New York 2008;

⁴⁴ Попут оног из Модел конвенције ОЕЦД о порезима на доходак и на имовину, чл. 4. Вид. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014*, OECD, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page37, 29. 12. 2015.

2. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014*, OECD, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page37, 29.12.2015;
3. Мариловић, Ђорђе, „Посебности фискалних односа у сложеним државама – примјер Босне и Херцеговине“, Годишњак Правног факултета у Источном Сарајеву, бр. 2/2013;
4. Марковић, Горан, *Босанскохерцеговачки федерализам*, Службени гласник – University press, Београд – Сарајево 2012;
5. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, UN Department of Economic and Social Affairs – Division for Public Administration and Development Management, New York 2003;
6. Oates, Wallace E., “Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism”, *International Tax and Public Finance*, 12/2005;
7. Поповић, Дејан, Илић-Попов, Гордана. „Утврђивање извора дохотка у пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2008;
8. Поповић, Дејан, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Досије студио, Београд 2014;
9. Super, David A., “Rethinking Fiscal Federalism”, *Harvard Law Review*, 8/2005;
10. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD, 1998;
11. Цвјетковић, Цвјетана, „Мере против штетне пореске конкуренције у Европској унији“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 3/2013.

Правни прописи

1. Вашингтонски споразум, United States Institute of Peace, Washington Agreement, http://www.usip.org/sites/default/files/file/resources/collections/peace_agreements/washagree_03011994.pdf, 29.12.2015;
2. Закон о јавним приходима и јавним расходима, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 4/92;
3. Закон о порезу на доходак грађана, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 23/98;
4. Закон о порезу на доходак грађана, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 8/94;
5. Закон о порезу на доходак, *Сл. гл. Брчко Дистрикта*, бр. 60/10;
6. Закон о порезу на доходак, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 60/15;
7. Закон о порезу на доходак, *Сл. новине ФБиХ*, бр. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13, 65/13;
8. Закон о порезу на плату, *Сл. гл. Р. Српске*, бр. 14/92;
9. Закон о порезу на плаћу, *Сл. новине ФБиХ*, бр. 26/96, 27/97, 12/98, 29/00, 54/00, 16/01, 7/02, 27/02 и 6/04;
10. Одлука Високог представника о успостављању Брчко Дистрикта БиХ, <http://www.ohr.int/?p=67147>, 30. децембар 2015;
11. Одлука Уставног суда БиХ У-17/11, *Сл. гл. БиХ*, бр. 36/12;
12. *Приједлог Закона о порезу на доходак*, Влада Републике Српске, јул 2015. године;

13. Устав Босне и Херцеговине, *Анекс IV Општег оквирног споразума за мир у Босни и Херцеговини и Службени гласник БиХ*, бр. 25/09;
14. Устав Републике Српске, *Сл. гл. Р. Српске*, 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.

Senior Teaching Assistant Đorđe Marilović, LL.M.

Faculty of Law, University of East Sarajevo

DOMESTIC PERSONAL INCOME TAX LAW CONFLICT – FEDERATION OF BOSNIA AND HERZEGOVINA, REPUBLIC OF SRPSKA, BRČKO DISTRICT OF BOSNIA AND HERZEGOVINA

Summary

In this paper, internal double taxation is analyzed in regard to income taxes in Federation of Bosnia and Herzegovina, Republic of Srpska and Brčko District of Bosnia and Herzegovina. Residency rules are compared, since it is an important principle on which jurisdiction to impose income tax is based. The lack of domestic tie-breaker rule is evident, which can be explained by constitutional status and competences of the entities (Federation of Bosnia and Herzegovina, Republic of Srpska) and the District to tax income of individuals in a sovereign manner. Therefore, existing unilateral measures are considered, such as providing for credit method.

Although double taxation can lead to undesired effects in economy and individual behavior, there is a possibility of indirect harmonization of local legal systems. The fact that it is officially stated that the reason for excluding certain categories of income from taxation is tax competition (whereas those categories are already exempt in the competing jurisdiction) confirms the previous statement. This leads to the conclusion that harmonizing tax laws does not necessarily happen through local tie-breaker rule provisions, for local tax jurisdictions' competition can bring about significant tax harmonization. The author concludes that signing trilateral convention for the prevention of the double taxation of income between the three tax jurisdictions could solve the existing problem of possible double taxation in Bosnia and Herzegovina.

Key words: *Domestic double taxation; Federation of Bosnia and Herzegovina; Republic of Srpska; Brčko District of Bosnia and Herzegovina; Personal income tax; Tax law conflict.*