

DOI: 10.7251/GFP2010183D

UDC: 336.226.3(497.6Republika Srpska)

Pregledni naučni rad*Datum prijema rada:*
14. maj 2019.*Datum prihvatanja rada:*
30. jun 2019.

Oporezivanje dohodka fizičkih lica u Republici Srpskoj

Rezime: Porez na dohodak fizičkih lica ubraja se u najznačajnije i najsloženije oblike poreza. Smatra se veoma izdašnim oblikom poreza, pogodnim za realizaciju kako fiskalnih, tako i brojnih ekstra fiskalnih ciljeva oporezivanja. Za poreskog obveznika je bilansno predvidivo, što stvara određenu izvjesnost u planiranju njegovih aktivnosti. Većina autora ovaj porez svrstava u oblike poreza razvijenog kapitalizma, jer su tek u kapitalizmu stvorene pretpostavke za njegovo uvođenje u poreski sistem, među kojim se izdvajaju: postojanje više izvora prihoda iz kojih poreski obveznik ostvaruje svoju ekonomsku snagu, postojanje relevantnih podataka za utvrđivanje poreza, postojanje adekvatno osposobljene poreske administracije koja raspolaze potrebnim znanjem i vještinama za uspješno obavljanje kontrole naplate poreza. Sistem oporezivanja dohotka u Republici Srpskoj, koncipiran je na sintetičkom (globalnom) oporezivanju dohotka, tako da se osnovni izvori prihoda, osim onih koji su izuzeti zakonom oporezuju na samom izvoru, dok godišnji porez na dohodak čini zbir svih ostvarenih prihoda koji se umanjuju za priznati poreski kredit. Upravo cilj ovog skromnog rada je istražiti osnovne karakteristike i osnovne elemente poreza na dohodak fizičkih lica u Republici Srpskoj.

Cljučne riječi: poreski sistem, porez na dohodak, fizička lica, Republika Srpska.

*Prof. dr***Zorica Drljača***Advokat iz Banjaluke, vanredni profesor na Panevropskom univerzitetu Apeiron Banja Luka, drljacam1@teol.net**Mr***Elvir Muminović***Pomoćnik direktora za Poslovne usluge u Upravi za indirektno oporezivanje, doktorant na Univerzitetu za poslovne studije, mail: elvir.muminovic@yahoo.com*

1. UVODNI DIO

Porezom na dohodak oporezuju se uglavnom fizička lica, a kako se u obzir uzimaju neke lične i porodične prilike pojedinca, smatra se da je glavni reprezentant subjektivnih (ličnih) poreza. Prethodnik ovog poreza bila je glavarina-poreski oblik s kojim smo se susretali kod mnogih starih civilizacija, a kasnije, glavarinu su zamijenili klasni i staleški porezi, koji su se plaćali na osnovu pripadanja određenim staležima, određenim zanimanjima i sl. Prvi put sa porezom na dohodak, sada prepoznatog u porekoj materiji kao ceduralni sistem oporezivanja dohotka, srećemo se u Engleskoj 1798 godine (sa primjenom od 1799), za vrijeme Williama Pitta, jer je Engleska kao najrazvijenija kapitalistička država onog vremena, imala naročito izražene potrebe za podmirenjem velikih troškova vođenja rata protiv Napoleona, što je i odredilo da se porez na dohodak

uvede u poreski sistem Engleske.¹ Po ugledu na Englesku, porez na dohodak uveden je krajem 19 vijeka u Njemačkoj, a kasnije u Francuskoj, Italiji, Belgiji, i drugim evropskim državama, dok je u zemljama Istočne Evrope uveden mnogo kasnije, jer su zbog samog društveno- ekonomskog i političkog uređenja, porezi na promet i učešće države u dobiti preduzeća bili mnogo izdašni i stabilni izvori prihoda države. U poreskoj teoriji se izdvajaju tri koncepta oporezivanja dohotka: ceduralni, sintetički (globalni) i mješoviti.²

Ceduralni koncept se pojavljuje kao prvi oblik oporezivanja dohotka, a zasniva se na ideji da svaki prihod fizičkog lica, bez obzira po kom osnovu je stečen, treba oporezovati odvojeno, primjenom odgovarajućeg poreza čija je stopa proporcionalna.³ Prema ovom konceptu, porez se plaća odvojeno i zasebno iz više izvora, odnosno pojedinih prihoda, dok se dopunskim porezom oporezuju ukupni prihodi (dohodak), ako prelaze određenu visinu, i to primjenom progresivne poreske stope. Po nekim osobinama ovog poreza, navodi se da je to: analitički, parcijalni, objektni i realni porez.

Sintetički (globalni, jedinstveni) koncept, zasnovan je na postavci da treba oporezovati ukupnu masu obveznikovih prihoda, bez obzira na prirodu i izvore iz kojih prihodi potiču, pri čemu se vodi računa o okolnostima koje su vezane za ličnost poreskog obveznika, što se postiže određivanjem poreskih olakšica u vidu oslobađanja plaćanja poreza za određene prihode ili umanjenja poreske osnovice za priznate rashode, te primjenu progresivnih poreskih stopa. Upravo ovaj koncept oporezivanja dohotka je zastupljen u većini država koje imaju razvijenu tržišnu privredu i smatra se efikasnim za ostvarivanje ne samo fiskalnih već i široke lepeze ekstra fiskalnih ciljeva.

Treći koncept zasniva se na *mješovitom sistema oporezivanja dohotka*, gdje je u osnovi ceduralno oporezivanje na koje se nadovezuje komplementarni porez na ukupan prihod koji se plaća na kraju godine ako se ostvare ukupni prihodi preko nekog zakonom određenog iznosa. Većina teoretičara smatra da ovaj koncept oporezivanja dohotka nije dovoljno praktičan i da godišnji porez na dohodak služi kao korektiv već oporezovanih prihoda.⁴ Ovaj sistem je bio u primjeni u bivšoj SFRJ od 1958. godine, dok su njene bivše republike, nastavile sa primjenom ovog koncepta, sve do provođenja poreskih reformi na svom području i u okviru svog novog ustavnog uređenja. Prema ovom konceptu postojala su četiri izvora oporezivanja kojim su se parcijalno i zasebno oporezivali prihodi fizičkih lica, i to: 1) *porez iz ličnog dohotka*, koji je obuhvatao: porez iz ličnog dohotka radnika, porez iz ličnog dohotka od poljoprivredne djelatnosti, porez iz ličnog dohotka od profesionalne djelatnosti, porez iz ličnog dohotka od samostalnog obavljanja zanatskih i drugih privrednih aktivnosti, porez iz ličnog dohotka od autorskih prava, 2) *porez na prihod od imovine i imovinskih prava* (izdavanje u zakup pokretnih i nepokretnih stvari, podstanarske zakupnine za namještene sobe,

¹ D. Popović, G. Ilić Popov (1996), *Ekonomija oporezivanja i poresko pravo*. Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i Ekonomski institut Beograd, 225.

² B. Jeličić (1998), *Finansije i finansijska znanost*, Informer, Zagreb, 233.

³ Naziv ceduralni sistem je određen po francuskom terminu „la cedula“ kojim se nominuje pojedinačna vrsta prihoda i to isključivo prema svojstvima tih prihoda.

⁴ M. Đorđević (2008), *Kontraverze oporezivanja dohotka fizičkih lica*, doktorska disertacija Ekonomski fakultet u Univerzitetu u Nišu, 277-278, dostupno na web sajtu: http://www.doiserbia.nb.rs/phb/fulltext/NI_20090406_DJORDJEVIC.pdf.

druge imovine i imovinskih prava), 3) *porez iz čistog prihoda*, koji se plaćao na čist prihod ostvaren u jednoj kalendarskoj godini, umanjeno za određene odbitke, 4) *porez na imovinu* (porez na nasleđe i poklon, porez na dobitak od igara na sreću).⁵ Primjenom proporcionalne poreske stope oporezivali su se pojedinačni prihodi ostavreni iz navedenih izvora, a ukoliko je njihov zbir prelazio zakonom utvrđeni iznos, vršeno je dodatno oporezivanje, što znači da se ekonomska snaga poreskog obveznika, dva puta umanjivala.

Postojeći sistemi oporezivanja dohotka imaju određene prednosti i nedostatke. Tako se među prednostima ceduralnog oporezivanja, posebno ističe, mogućnost primjene različitih poreskih stopa na prihode koji potiču iz različitih izvora. Druga prednost je mogućnost da se za svaki izvor prihoda posebno odredi način utvrđivanja poreza, a da se naplata vrši po odbitku i na osnovu podataka koje je isplatilac prihoda u obavezi da dostavi poreskom organu. Od nedostataka se posebno ističe da ceduralni porezi ne omogućavaju ostvarenje principa pravičnosti, budući da se ne uzimaju u obzir porodične i lične prilike obveznika i ne zahvata se na pravi način njegova ekonomska snaga. Za razliku od ceduralnog, konceptu sintetičkog poreza na dohodak se daje prednost jer ovaj koncept daje mogućnost ostvarenja principa pravičnosti i u većem je skladu sa socijalno-političkim ciljevima oporezivanja. Iz navedenih razloga, devedesetih godina XX vijeka, mnoge zemlje su krenule putem reformisanja poreskih sistema, i upravo najjači izazovi u reformi su bili na terenu poreza na dohodak, sa osnovnim konceptom sintetičkog sistema oporezivanja, što je značilo širenje poreske osnovice, smanjivanje poreskih oblika i snižavanje pojedinačnog poreskog tereta. Među istočnoevropskim zemljama, Mađarska je među prvim uvela sintetički porez na dohodak 1989. godine. Srbija je uvela ovaj oblik poreza 1992. godine, ali je njegova primjena odložena, do 1998. jer nije bilo moguće sintetizovati različite prihode obveznika na nivou godišnjeg dohotka, pošto je hiperinflacija učinila potpuno neporedivim nominalne prihode iz različitih vremenskih perioda tokom godine, da bi 1998. godine, bio uveden mješoviti sistem sa elementima sintetičkog poreza, i od 2001. godine, u Srbiji se primjenjuje mješoviti sistem oporezivanja dohotka.⁶ U Crnoj Gori, sintetički porez na dohodak građana uveden je 2001. godine,⁷ u Hrvatskoj 2004,⁸ Slovenija 1999,⁹ dok se u Makedoniji i dalje primjenjuje mješoviti sistem oporezivanja dohotka građana.¹⁰

U Republici Srpskoj u okviru sveobuhvatne poreske reforme 2001. godine, uveden je porez na dohodak prema konceptu sintetičkog (globalnog) oporezivanja, kada je donesen prvi Zakon o porezu na dohodak.¹¹ Ovaj zakon je više puta mijenjan do 2006. godine, kada je

⁵ M. Matejić (1978), *Finansije* Zavod za obrazovanje administrativnih kadrova SR Srbije, 221-229.

⁶ Zakon o porezu na dohodak građana, *Sl. glasnik R. Srbije* br. 24/2001, 80/2002, 135/2004, 62/2006, 93/2012, 114/2012, 47/2013, 57/2014, 68/2014, 5/2015.

⁷ Zakon o porezu na dohodak fizičkih lica Crne Gore, *Sl. list RCG* br. 65/01, 12/02, 37/04, 29/05, 78/06, 86/09, 73/10, 14/12, 06/13, 62/13 i 60/14.

⁸ Zakon o porezu na dohodak, *Narodne novine* br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, pruzeto sa web stranice [http://www.porezna-uprava.hr/hr/propisi/layouts/in2vuk.sp.propisi.internet.aspx?id=pro2\(6.5.2020\)](http://www.porezna-uprava.hr/hr/propisi/layouts/in2vuk.sp.propisi.internet.aspx?id=pro2(6.5.2020))

⁹ B. Rončević (2001), „Socijalna situacija i socijalne reforme u Sloveniji“ *Revija za socijalnu politiku*, vol 8 br.2, Pravni fakultet u Zagrebu, Studijski centar socijalnog rada, Zagreb, 131.

¹⁰ <https://www.ujp.gov.mk>; pristup 20.04.2020.

¹¹ Zakon o porezu na dohodak, *Sl. glasnik R. Srpske*, br.24/01.

donesen novi Zakon o porezu na dohodak,¹² u cilju da se otklone određeni nedostaci u sistemu oporezivanja dohotka i izvrši dodatno usklađivanje sa evropskim standardima, a prevashodno da se izvrši eliminisanje dvostrukog oporezivanja i uvođenje poreske kartice, kao osnovne evidencije podataka o poreskom obvezniku, obračunu oporezivog dohotka, priznatim rashodima i odbicima od poreske osnovice. Sada važeći, odnosno inovirani koncept oporezivanja dohotka se primejenjuje od 01. septembra 2015. kada je donesen Zakon o porezu na dohodak iz 2015. godine, sa izmjenama i dopunama iz 2018. i 2019. godine.¹³

U Federaciji BiH porez na dohodak je uveden 2008. godine Zakonom o porezu na dohodak,¹⁴ koji se primjenjuje na cijelom području Federacije BiH od 2009. godine, kada su prestali sa primjenom ceduralni porezi i komplementarni porez na dohodak (mješoviti sistem oporezivanja). Iako su zakoni o porezu na dohodak u entitetima BiH harmonizovani, ipak postoje određene razlike u određivanju pojedinih elemenata ovog poreza, o čemu će biti riječi u ovom radu.

2. OSNOVNI ELEMENTI POREZA NA DOHODAK U REPUBLICI SRPSKOJ

Poreski obveznik

U teoriji poreskog prava već dugo traje dilema da li za obveznika poreza na dohodak treba odrediti individualnog poreskog obveznika (pojedina) ili porodicu, kao kolektivnog poreskog obveznika.¹⁵ U državama koje su članice OECD, ne postoji jedinstven pristup u definisanju individualnog ili kolektivnog poreskog obveznika. Tako je npr. u Austriji, Kanadi, Danskoj, Finskoj, Grčkoj, Italiji, Japanu, Holandiji, Velikoj Britaniji, i nekim drugim državama, prihvaćen koncept da se kao poreski obveznik oporezuje pojedinac, dok je u Francuskoj, Njemačkoj, Irskoj, SAD, prihvaćen koncept da se porodica određuje kao poreski obveznik.¹⁶ Međutim, primjetno je, da posljednjih godina, postoji sve izraženija tendencija napuštanja kolektivnog oporezivanja porodice, jer je ovaj pristup ispoljio određene slabosti, koje se manifestuju kao prikrivene varijante, poreza na brak ili poreza na neženje.¹⁷ Iako, postoji tenden-

¹² Zakon o porezu na dohodak, *Sl. glasnik R. Srpske* br. 91/06.

¹³ Zakon o porezu na dohodak, *Sl. glasnik R. Srpske*, br. 60/15, 66/18, 105/19.

¹⁴ Zakon o porezu na dohodak, *Sl. novine Federacije BiH* br.10/08, 9/10,44/11, 7/13 i 65/13.

¹⁵ La role de la reforme fiscale dans les economies d, Europe centrale et orientale , OECD, Paris, 1991. str.316.

¹⁶ "V" Fiscal Affairs Secretariat . Tax Reform in OECD Countries . Ecnomies in Transition: The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Economies OECD (1991), Paris, 17.

¹⁷ Kod kolektivnog oporezivanja dohotka, koriste se tri sistema: sistem primjene tzv. income spllitting (deobe dohotka); sistem porodičnih kvota i sistem dvostrukih poreskih ljestvica. Kod sistema diobe dohotka, zbraja se dohodak članova porodice, a onda se dijeli prema broju članova porodice i tako formira fiktivna osnovica i primjenjuju određene progresivne stope (koristi se u Njemačkoj i Irskoj). Ovim sistemom se oporezuju ne samo lica u braku već i samci. Kod drugog sistema (porodičnih kvota) sabiraju se prihodi svih članova porodice, a dobijeni zbir se dijeli s brojem tzv. porodičnih kvota, te umanjuje za eventualno postojeći egzistencijalni minimum ili neku drugu odgovarajuću veličinu čije je postojanje u ovom sistemu oporezivanja nužno. Ovaj model se primjenjuje u Francuskoj i Luksemburgu. Kod sistema dvostruke poreske ljestvice imamo primjenu dvije ili više skala poreske progresije u zavisnosti od toga koji se poreski obveznik oporezuje, na način da se oštrije oporezuje smac (neoženjen ili razveden), dok se blaža progresija primjenjuje kad se oporezuje zajednički dohodak bračnih drugova.

cija napuštanja koncepta kolektivnog poreskog obveznika, mnogi teoretičari, smatraju da ovaj pristup ima i određene prednosti, koje se ogledaju u činjenici da kod utvrđivanja visine poreza, poreski organ ne mora da ispituje vjerodostojnost pravnih i finansijskih odnosa koji postoje između članova porodice i koji mogu imati uticaja na visinu poreza, čime je smanjena mogućnost manipulisanja sporazumima o međusobnoj redistribuciji rada i kapitala među članovima bračne/porodične zajednice, što dovodi do smanjenja administrativni troškova prilikom utvrđivanja poreza, dok se kod individualnog oporezivanja, posebno naglašava, pravičnost oporezivanja i priznavanje značajnog broja olakšica radi individualizacije ekonomske snage poreskog obveznika-pojedinca i njegovog socijalnog statusa.¹⁸

U Republici Srpskoj se primjenjuje sistem oporezivanja individualnog poreskog obveznika, što proizilazi iz odredbe čl. 6. st. 1. Zakona o porezu na dohodak, koja određuje da je poreski obveznik fizičko lice koje po odredbama ovog zakona ostvaruje dohodak. Kad je u pitanju definisanje kriterijuma za određivanje poreskog obveznika, rezidentstvo se uzima kao odlučujuća činjenica za određivanje lica na koje se odnosi poreska obaveza, kao i odlučujuća činjenica, za određivanje rasprostiranja poreske obaveze i teritorijalnog izvora oporezivanja, tako da se različito tretiraju rezidenti i nerezidenti entiteta.

Rezidentom se smatra lice, koje: 1) na području Republike Srpske ima prebivalište, 2) na teritoriji Republike Srpske, neprekidno ili sa prekidima, boravi duže od 183 dana ili više dana u periodu od 12 mjeseci, koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini, 3) ima stalno mjesto stanovanja i središte životnih interesa u Republici Srpskoj. Na osnovu određenih kriterijuma, možemo zaključiti da, test rezidentstva počinje time što se prvo utvrđuje da li fizičko lice ima prebivalište u Republici Srpskoj. Dalje, ako neko fizičko lice nema prebivalište u Republici Srpskoj, utvrđuje se da li ono neprekidno ili sa prekidima boravi duže od 183 dana ili više dana u periodu od 12 mjeseci, koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini, odnosno primjenjuje se međunarodno-komparativno i opšteprihvaćeno pravilo (*183 days rule*) za određivanje rezidentstva.¹⁹ Treći kriterijum za određivanje rezidentstva je stalno mjesto stanovanja i središte životnih interesa. Pod stalnim mjestom stanovanja se u svrhu utvrđivanja rezidentstva određuje stvarnopravna vezanost lica za određenu nekretninu (mjesto koje je licu dostupno u svakom trenutku, što podrazumijeva da u tom mjestu u svom vlasništvu ili zakupu ima nekretninu koja nije namijenjena za kratkotrajni boravak). Kod određivanja kriterijuma životnih interesa u svrhu određivanja rezidentstva, određuje se: vlasništvo nepokretnosti tržišne vrijednosti preko 300 000 KM; vlasništvo nad udjelom u kapitalu privrednog društva u vrijednosti preko 100 000 KM; brak ili vanbračna zajednica sa državljaninom BiH; rad uz izdatu radnu dozvolu ili školovanje. Ukoliko fizičko lice ispunjava jedan od navedenih kriterijuma, smatra se rezidentom, dok se sva druga lica koja ne ispunjavaju nevedene kriterijume, a ostvaruju dohodak na teritoriji Republike Srpske, smatraju nerezidentima.

U zavisnosti da li se radi o rezidentu ili nerezidentu, određeno je i rasprostiranje poreske obaveze za dohodak ostvaren u Republici Srpskoj, tako da je za nerezidente pri-

¹⁸ Z. Isailović (2006), „Reforma poreza na dohodak građana u Srbiji“ *Pravni život* br. 10/06, Udruženje pravnika Srbije, Beograd, 837.

¹⁹ Z. Drljača (2018), *Javne finansijske i finansijsko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta PIM u Lukavici, Istočno Sarajevo, 204.

hvaćen koncept ograničene poreske obaveze, odnosno primjenjuje se teritorijalni princip dohotka (načelo zemlje izvora), i to samo za dohodak, ostvaren u Republici Srpskoj.²⁰

Za razliku od nerezidenta, za rezidente, je određena neograničena poreska obaveza i koncept svjetskog dohotka, što proizilazi iz odredbe čl. 6. stav 8. koja određuje da je rezident obveznik poreza na dohodak koji ostavi na području Republike Srpske, Federacije BiH, Brčko Distrikta BiH i u drugoj državi.

Poreska stopa

U najvećem broju savremenih poreskih sistema stope poreza na dohodak su progresivne, što je tendencija kod oporezivanja dohotka, jer progresivne stope imaju za funkciju da ravnomjernije zahvate ekonomsku snagu obveznika i podstiču pojedinca na produktivniji rad, što se manifestuje u činjenici da, pojedinac, većim radom, želi kompenzovati umanjene dohotka plaćanjem poreza, dok se, na taj način, šire posmatrajući, postiže i ostvarivanje socijalno-političkih ciljeva oporezivanja, budući da omogućava značajnu redistribuciju dohotka i imovine poreskih obveznika.²¹

U Republici Srpskoj su do kraja 2008. godine, na snazi bile progresivne stope, da bi od 2009. godine ove stope bile zamijenjene proporcionalnom stopom od 8%. U 2011. godini došlo je do rasta stope poreza na dohodak na nivo od 10% koja se kao jedinstvena stopa primjenjuje na sve izvore oporezivanja dohotka. Intencija zakonodavca, iz 2011. godine, jeste da se povećanjem budžetskih prihoda od poreza na dohodak kao rezultat povećanja poreske stope sa 8% na 10% i ukidanja neoporezivog odbitka (koji je 2010. godine iznosio 3000 KM), povećaju transferna plaćanja koja podrazumijevaju socijalnu pomoć starijim osobama, pomoć nezaposlenim i pomoć siromašnima. Suštinsko pitanje, je bilo da se umjesto indirektno pomoći kroz oslobađanje od poreza direktnim dohodovnim intervencijama subvencionira dohodak socijalno ugroženih, iako se posmatrano iz rashodne strane budžeta Republike, ne može vidjeti da je ova intencija doživjela i praktičnu primjenu.

Progresivna poreska stopa kao jedinstvena stopa od 10%, za sve izvore oporezivanja dohotka, primjenjuje se i u Federaciji BiH. U državama EU, jedinstvena poreska stopa se primjenjuje npr. u Letoniji (24%), Litvaniji (15%), Bugarskoj (10%), Estoniji (15), dok se u većini država EU, primjenjuje progresivna poreska stopa. U Austriji bilježimo tri stope i to: za dohodak do 11 000 e poreska stopa je 0%, za nivo dohotka od 11 001 do 25 000 e poreska stopa je 36, 50%, a za nivo dohotka od 25 001 do 60 000 e poreska stopa je 50%. U Njemačkoj su određene četiri poreske stope: za prihod do 8130 e poreska stopa je 0%, za nivo prihoda od 8131 do 52 820 e poreska stopa je 14-42% , za nivo poreza od 52 881 do 250 730 e poreska stopa je 42-45%, a preko 250 730 e poreska stopa je 45%. U Sloveniji se takođe određene četiri poreske stope: za nivo dohotka do 8021,34 e poreska stopa je 0%, za nivo dohotka od 8021, 34 do 18 960,28 e poreska stopa je 27%, za nivo dohotka od 18 960,28 do 70 970 e poreska stopa je 41%, i za nivo dohotka preko 70 970 e, poreska stopa

²⁰ D. Popović, G. Ilić-Popov (2008), „Utvrdjivanje izvora dohotka u poreskom pravu“ *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, br. 2/08, Beograd, 96-119.

²¹ B. Raičević (2005), *Javne finansije*, Centar za izdavačku djelatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, 171.

je 50%. U Hrvatskoj se srećemo sa tri stope: u visini od 12% za nivo prihoda od 26 400 kn , 25% za nivo prihoda od 26 400 do 79 200 kn, i 40% za nivo dohotka od 79 200 od 105 600 kn, dok su u Srbiji u primjeni dvije poreske stope: na iznos šestorostruke prosječne godišnje zarade 10% i na iznos preko šestorostruke prosječne godišnje zarade 15%.²²

Predmet (izvor) oporezivanja

Kod određivanja predmeta dohotka, zakonodavac u Republici Srpskoj u čl. 2. Zakona o porezu na dohodak, šturo određuje da je predmet oporezivanja dohodak koji ostvari fizičko lice u poreskom periodu u skladu sa ovim zakonom, ne dajući definiciju dohotka, dok kod određivanja predmeta oporezivanja po načelu enumeracije, navodi, da se porez na dohodak fizičkih lica obračunava i plaća na dohodak od: ličnih primanja, samostalne djelatnosti, autorskih prava i prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine, kapitala, kapitalnih dobitaka, iz stranih izvora i ostalog dohotka. Možemo zaključiti da, zakonodavac ne određuje da je predmet oporezivanja prihod od ličnog primanja i drugih izvora, već dohodak na lična primanja, dohodak od samostalne djelatnosti i dr., čime se naglašava da se oporezuje fizičko lice koje je u vezi sa dohotkom, a da dohodak čini ekonomsku snagu tog lica koja se manifestuje u ostvarivanju prihoda iz različitih izvora, nezavisno da li se radi o redovnim ili povremenim prihodima.²³

Slično određivanje predmeta oporezivanja nalazimo i u čl. 4. Zakona o dohotku Federacije BiH, gdje se tekođe, po sistemu enumeracije, navodi da se Zakonom uređuje porez na dohodak od ličnih primanja, dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od ulaganja kapitala, dohodak od učešća u nagradnim igrama i igrama na sreću.

Za razliku od zakonskog određivanja predmeta oporezivanja u entitetima BiH, npr. u Zakonu o dohotku Hrvatske, u čl. 5. st. 1. se navodi da su izvori dohotka : prihodi ostvareni od nesamostalnog rada, prihodi ostvareni od samostalne djelatnosti, prihodi ostvareni od imovine i imovinskih prava, prihodi od kapitala i drugi prihodi, dok se u stavu 2. naziv dohotka, određuje prema izvoru ostvarenih prihoda (dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala, i drugi dohodak).

Dohodak od ličnih primanja

Dohodak od ličnih primanja je zapravo porez na dohodak od nesamostalnog rada, a osnovna obilježja nesamostalnog rada su da zaposleni radi po uputstvima poslodavca, u vrijeme i na mjestu kako odredi poslodavac, i da za takav rad, ima pravo na određenu zaradu. Dohodak od ličnih primanja predstavlja veliki fiskalni značaj, koji se objašnjava činjenicom da ima najveći broj poreskih obveznika, koji su ne samo lica iz radnog odnosa, već i lica sa kojim se zaključuje i neki drugi obligacioni odnos, kao što je ugovor o djelu, a koja su, sa stanovišta oporezivanja, izjednačena sa licima iz radnog odnosa.

²² V. *Analiza uvođenja diferenciranih stopa poreza na dohodak u Federaciji BiH* (2015). Federalni zavod za programiranje razvoja, Sarajevo, 7-8.

²³ M. Anđelković (1999), *Poresko pravo-Teorijski aspekti i poreske reforme*, Centar za publikacije Pravni fakultet u Nišu, 30.

Prema odredbi člana 11. Zakona o porezu na dohodak, dohodak od ličnih primanja su sva direktna i indirektna plaćanja iz radnog odnosa i obuhvataju: isplate bruto plate i druge bruto isplate zaposlenom, uključujući regres, topli obrok, plaćanje prekovremenog rada, bonuse, nakande, i druge pogodnosti koje poslodavac isplaćuje zaposlenom. S obzirom na određivanje da su izvor dohotka i indirektna plaćanja iz radnog odnosa, dohotkom se smatraju i određene posredne olakšice, kao što je prodaja dobara ili usluga zaposlenom po cijeni nižoj od tržišne, davanje beskamratnih pozajmica ili pozajmica po kamatnoj stopi nižoj od bankarske, oslobađanje od dužničke obaveze ili oprost duga, ustupanje na korištenje imovine poreskog obveznika bez naknade ili po cijeni nižoj od tržišne.

Poreske olakšice u vidu oslobađanja poreza na dohodak od ličnih primanja po osnovu radnog odnosa, određene su za: otpremninu prilikom odlaska u penziju do visine tri posljednje neto plate licu koje odlazi u penziju, naknadu troškova iz zdravstvenog osiguranja osim naknade plate, jednokratnu pomoć po osnovu rođenja djeteta koju poslodavac isplati zaposlenom do visine jedne prosječne mjesečne neto plate u Republici Srpskoj prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku, jednokratnu pomoć u slučaju smrti zaposlenog ili člana njegove uže porodice, ili teške invalidnosti ili dugotrajne bolesti zaposlenog, do iznosa tri prosječne neto plate u Republici Srpskoj prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku, jednokratnu pomoć za sanaciju štete nastale kao posljedica elementarnih nepogoda ili prirodne katastrofe koje poslodavac isplaćuje zaposlenom do iznosa tri prosječne neto plate u Republici Srpskoj, nadokandu putnih troškova i dnevnica zaposlenima u svrhu službenog putovanja, naknadu troškova prevoza na posao i sa posla do visine cijene prevozne karte u javnom prevozu, kamatu na naplaćena potraživanja iz radnog odnosa, i neka druga oslobađanja određena u čl. 8. Zakona.

Porez na dohodak od ličnih primanja po drugom osnovu, ne plaća se na penzije, osim penzija po osnovu uplaćenog penzijskog doprinosa za dobrovoljno osiguranje u dobrovoljnim kapitalizovanim penzijskim fondovima do 1200 KM godišnje, primanja po osnovu prava iz oblasti boračko-invalidske zaštite, stipendije učenicima i studentima na redovnom školovanju koje iznose 75% prosječne mjesečne neto plate prema posljednjem objavljenom podatku Republičkog zavoda za statistiku, novčana davanja u skladu sa zakonom kojim se uređuje socijalna zaštita, isplatu osiguranih suma osiguranja imovine i lica, naknadu stvarne materijalne i nematerijalne štete, uključujući i kamatu na dosuđene iznose naknade štete, prihode po osnovu kamate na štednju u bankama, dobrovoljnim penzijskim fondovima, bankovnim računima, subvencije i regres iz budžeta Republike Srpske, prihode od dividende i udjela u dobiti privrednog društva, te prihode od prodaje pokretnih stvari korišćenih u lične svrhe.

Iz političkih razloga određena su oslobađanja plaćanja poreza na dohodak od ličnih primanja za zaposlene sa statusom nerezidenta u diplomatskim i konzularnim predstavništvima ili međunarodnim organizacijama, te rezidentima Republike Srpske, zaposlenim kod Organizacije ujedinjenih nacija i njenih specijalizovanih agencija i OHR-a.

Poreske olakšice u vidu umanjenja poreske osnovice, priznate su kao lični odbitak poreskog obveznika u iznosu od 6000 KM na godišnjem nivou; odbitak za izdržavane članove uže porodice od 900 KM na godišnjem nivou, po svakom izdržavanom članu uže porodice

ako izdržavani član porodice ne ostavljuje dohodak i čiji dohodak ne prelazi 3000 KM, i umanjene poreske osnovice za iznos kamate plaćene za stambeni kredit koji je poreski obveznik uzeo u cilju rješavanja stambenog pitanja, i to, za prvu nepokretnost ukoliko ne ostvaruje pravo na subvenciju po istom osnovu iz budžeta Republike Srpske ili budžeta opštine ili grada. U grupu odbitaka koji se priznaju bez ikakvih ograničenja, kao rashodi, određeni su obavezni doprinosi za socijalno osiguranje plaćeni iz dohotka poreskog obveznika.

Poreska obaveza nastaje danom zaključenja ugovora o radu ili drugog odgovarajućeg ugovora, a dostiže prilikom isplate zarade ili drugog oporezivog ličnog primanja.

Porez na dohodak od ličnih primanja obračunava i plaća u ime poreskog obveznika isplatilac zarade, odnosno drugog ličnog primanja po odbitku od svakog pojedinačnog prihoda, istovremeno kada vrši isplatu zarade ili drugog primanja po osnovu radnog odnosa.

Dohodak od samostalne djelatnosti

Izvor oporezivanja kod dohotka od samostalne djelatnosti su prihodi ostvareni od samostalnog poslovanja. Obilježja samostalne djelatnosti su: samostalnost (preduzetnik obavlja djelatnost u svoje ime i za svoj račun), trajnost dohotka od obavljanja djelatnosti i namjera ostvarivanja dohotka, što je i osnovna razlika u odnosu na hobi.²⁴

Zakonodavac u Republici Srpskoj u dohodak od samostalne djelatnosti, svrstava: prihode od preduzetničke djelatnosti, prihode od poljoprivrede, šumarstva i ribolova, i prihode od samostalnih zanimanja (advokati, notari, stečajni upravnici, i druga zanimanja koja u vidu profesionalne djelatnosti obavljaju fizička lica koja su po tom osnovu registrovana u odgovarajućem registru).

Poresku osnovicu poreza na prihod od samostalne djelatnosti čini oporezivi prihod, koji predstavlja razliku između prihoda i rashoda nastalih obavljanjem samostalne djelatnosti u poreskom periodu. Osnovica se utvrđuje u poreskom bilansu usklađivanjem dobiti iskazane u bilansu uspjeha, sačinjenim u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, ako preduzetnik vodi dvojno knjigovodstvo, odnosno u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak ako preduzetnik vodi prosto knjigovodstvo.²⁵

Obveznicima se u rashode u poreskom bilansu priznaju: troškovi toplog obroka, nadoknada putnih troškova, dnevnice (troškovi ishrane na službenom putu), naknada troškova prevoza na posao i sa posla, ako se na njih plaćaju pripadajući porezi i doprinosi, troškovi oglašavanja i reklamiranja u visini stvarnih rashoda, a najviše 5% od ukupnog prihoda u toj poreskoj godini, sponzorstvo i donacije u visini 2% prihoda od ukupnog prihoda u poreskoj godini, manjak zaliha koji se može pravdati višom silom najviše do iznosa koji je evidentiran u poslovnim knjigama poreskog obveznika, te amortizacija osnovnih sredsta-

²⁴ D. Popović (1997), *Nauka o porezima i poresko pravo*, Savremena administracija, Beograd, 558.

²⁵ Sadržaj i način vođenja knjiga i evidencija i pravila usklađivanja prihoda i rashoda od samostalne djelatnosti utvrđena su posebnim pravilnikom koji je objavljen u Službenom glasniku Republike Srpske br. 98/15.

va u iznosu obračunatom na nabavnu vrijednost po linearnom metodu primjenom godišnjih amortizacionih stopa. Obaveza poreza na dohodak od samostalne djelatnosti nastaje danom registrovanja samostalne djelatnosti, a u slučaju da djelatnost nije registrovana, danom otpočinjanja obavljanja djelatnosti.

Zakonom je pojednostavljen postupak oporezivanja dohotka malih preduzetnika, koji taj status mogu steći ukoliko kumulativno ispunjavaju uslove: da preduzetnik samostalno obavlja djelatnost, izuzev djelatnosti samostalnih zanimanja, da ne zapošljava više od tri radnika i da ukupan godišnji prihod malog preduzetnika po osnovu obavljanja djelatnosti ne prelazi 50 000 KM. Malom preduzetniku koji ispunjava naveden uslove, poreski organ može odobriti paušalno plaćanje poreza na dohodak od obavljanja samostalne djelatnosti po stopi od 2% na ukupno ostvareni prihod malog preduzetnika, stim da godišnji porez ne može biti manji od 600 KM.

Dohodak od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine

Iz samog naziva ovog poreza sasvim jasno proizilazi da se radi o tri vrste dohotka, i to: 1) dohodak od autorskih prava, 2) dohodak od prava srodnih autorskom pravu i 3) dohodak od prava industrijske svojine.

Kod poreza na dohodak od autorskih prava izvor oporezivanja su prihodi koje obveznik ostvari od autorskih prava: pisanih djela (književnih, naučnih, stručnih, studija, recenzije i sl.), govornih djela, dramskih i muzičkih djela, kinematografskih djela, likovnih djela, idejni projekata, materijala koji se odnose na arhitekturu, geografiju, topografiju ili neku drugu oblast nauke i umjetnosti.

Dohotkom od prava srodnih autorskom pravu smatra se naknada koju obveznik ostvari po osnovu prava interpretatora, prava proizvođača fonograma, prava proizvođača videograma, prava proizvođača radio-difuzne emisije, dok se kod prava industrijske svojine dohotkom smatra naknada koju obveznik ostvari po osnovu patenta, žiga, modela i uzorka i tehničkih unapređenja.

Poreski obveznik poreza na dohodak od navednih prava je autor, nosilac prava srodnih autorskom pravu, odnosno vlasnik prava industrijske svojine. Poreska obaveza kod ovog poreza nastaje danom ostvarivanja prihoda (naknade), a porez se plaća po odbitku za svaki pojedinačno ostvareni prihod u momentu isplate.

Poresku osnovicu čini oporezivi prihod (naknada) od navednih prava koji predstavlja razliku između ostavrenog prihoda i normiranih troškova koje obveznik ima pri ostvaranju prava. Normirani troškovi u iznosu od 40%, 50% i 60% od ostvarenog prihoda u zavisnosti od vrste prava, bliže su određeni posebnim pravilnikom.

Dohodak od kapitala

Izvor oporezivanja kod dohodka od kapitala su prihodi koje obveznik ostvari izdava-

njem u zakup pokretne i nepokretne imovine, te kamate na zajam, dok je obveznik poreza svako fizičko lice koje ostvaruje neki od navednih prihoda.

Prihodima od pokretne i nepokretne imovine na osnovu čl. 32. Zakona o porezu na dohodak, smatraju se prihodi koje obveznik ostvari davanjem u zakup ili podzakup pokretne i nepokretne imovine u vrijednosti svih realizovanih obaveza i usluga na koje se obavezao zakupac nepokretnosti, odnosno pokretne imovine, kao što je oprema, transportna sredstva i druga pokretna imovina. Prihodom od kapitala smatra se i kamata na zajam, kao i kamata na sredstva koja je član ortačkog društva dao na korištenje tom društvu, kamata na sredstva koja je komanditor i komplementar u komanditnom društvu dao na korištenje društvu, a obračunava se najmanje u visini kamate na oročena sredstva na štednju za isti period u Republici Srpskoj.

Poreska osnovica za obračun poreza na dohodak od davanja u zakup pokretne i nepokretne imovine je ugovorena zakupnina od koje se odbiju normirani troškovi u visini od 20% . Ukoliko poreski organ smatra da je ugovorena cijena zakupnine niža od tržišne cijene, dohodak se utvrđuje na osnovu tržišne cijene koju određuje poreski organ. U slučaju da je zakupnina plaćena za više godina unaprijed, ali ne više od pet godina, na zahtjev poreskog obveznika, poreska osnovica se utvrđuje na onoliko jednakih dijelova koliki je broj godina za koje je zakupnina plaćena.

Dohodak od kapitalnih dobitaka

Kapitalni dobitak se u poreskoj materiji definiše kao dio dohotka koji je ostvaren putem uvećanja vrijednosti pojedinih prava iz sastava obveznikove imovine. U tom smislu u čl. 36, Zakona o porezu na dohodak, kapitalni dobitak se i određuje da je to prihod koji obveznik ostvari prodajom ili drugim pravnim poslom *sa naknadom i bez naknade*: 1) stvarnih prava na nepokretnosti, 2) prava korištenja i prava gradnje na građevinskom zemljištu, 3) autorskih prava, patenata, licenci, franšiza i ostale imovine koja se sastoji samo iz prava, 4) investicione imovine izuzev obveznica emitovanih za izmirenje ratne štete ali samo prilikom prvog prometa.

Kapitalni dobitak predstavlja pozitivnu razliku između prodajne cijene prava i imovine i njene nabavne vrijednosti. U svrhu određivanja kapitalnog dobitka prodajnom cijenom se smatra ugovorena cijena, odnosno tržišna cijena koju utvrđuje poreski organ, ako ocijeni da je ugovorena cijena niža od tržišne, dok se nabavnom cijenom smatra cijena po kojoj je obveznik stekao pravo i imovinu. Kod prodaje nepokretnosti, koju je poreski obveznik sam izgradio nabavnom cijenom se smatra tržišna cijena nepokretnosti u godini završetka izgradnje ili iznos troškova izgradnje koje obveznik može dokazati, dok kod prodaje nepokretnosti u izgradnji, nabavnu cijenu čini iznos troškova izgradnje koje je obveznik imao do dana prodaje ili tržišna vrijednost novoizgrađenog objekta korigovana stepenom izgradnje.

Pod investicionom imovinom u svrhu utvrđivanja kapitalnog dobitka, smatra se investiciona imovina poreskog obveznika nabavljena isključivo u svrhu ulaganja, koja se ne koristi za obavljanje djelatnosti poreskog obveznika, a obuhvata akcije i druge hartije od vrijednosti, udjele u kapitalu, stari kovani novac, staru valutu, drago kamenje i nakit, poštanske marke, zlato, srebro i druge plemenite metale. Iz ovog možemo zaključiti, da investicio-

na imovina ne obuhvata imovinu koja je namijenjena prodaji kao oblik redovne djelatnosti poreskog obveznika, imovinu koja se amortizuje, nekretnine koje se koriste za obavljanje djelatnosti, autorska prava i patente na proizvode koje proizvede poreski obveznik.

Dohodak iz stranih izvora

Dohodak iz stranih izvora smatra se prihod koji rezident, kvalifikovani investitor ostvari po osnovu rada, imovine, osiguranja i kapitala izvan granica BiH, isplaćen od strane isplatioca koji u vrijeme isplate nije rezident Republike Srpske.

Pod kvalifikovanim investitorom smatra se fizičko lice-rezident, koje je izvršilo investicije lično ili putem pravnog lica u njegovom većinskom vlasništvu ili pod njegovom kontrolom i koji ima uredno izmirene poreske obaveze u Republici Srpskoj, dok se pod kvalifikovanim investicijama, smatraju ukupne direktne i indirektno investicije uložene u privredu Republike Srpske u iznosu većem od 5.000 000 KM, od 01. januara 2012. godine. Ukoliko poreski obveznik ispunjava uslove za status kvalifikovanog investitora i ukoliko se opredijeli za plaćanje poreza na dohodak u svojstvu kvalifikovanog investitora, podnosi zahtjev poreskom organu za odobravanje tog statusa (čl. 46. Zakona o porezu na dohodak). Status kvalifikovanog investitora sa odobravanjem posebnim poreskim rješenjem na period od pet godina, pod uslovom, da tokom tog perioda ispunjava uslove za kvalifikovanog investitora, izmiruje redovno svoje poreske obaveze i postupa u skladu sa poreskim zakonima.

Porez na dohodak iz stranih investicija plaća se godišnje u apsolutnom iznosu od 150 000 KM do 800 000 KM, u zavisnosti od visine uloženi investicija.²⁶

Poreski obveznik (kvalifikovani investitor) je dužan prijaviti svoju poresku obavezu prema mjestu svog boravišta, odnosno sjedišta jednog od privrednih subjekata u koje je investirao, najkasnije do 31. marta tekuće godine, za ukupan dohodak iz stranih izvora ostvaren u prethodnoj godini, dok je rok plaćanja određen od deset dana od dana podnošenja poreske prijave.

Ostali dohodak

Pod pojmom ostali dohodak podrazumijevaju se svi prihodi koje fizičko lice ostvari po bilo kom osnovu, koji nisu oporezovani drugom vrstom poreza i ukoliko prihodi nisu oslobođeni plaćanja poreza na dohodak. Tako se u smislu čl. 5. Zakona o porezu na dohodak, pod ostalim prihodima, smatraju: prihodi po osnovu članstva u upravnim odborima, nadzornim odborima, odborima za reviziju i drugim tijelima u kojima se plaća naknada za rad njihovih članova, prihodi izabranih, imenovanih i postavljenih lica, prihodi od bavljenja profesionalnom sportskom aktivnošću, prihodi po osnovu djelatnosti tumača, vještaka, sportskih sudija, prevodilaca, estradnih umjetnika, samostalnih novinara i slično, te prihodi po osnovu razlike vrijednosti stečene imovine i dokazane visine sredstava za njeno sticanje, sportske stipendije, stipendije učenicima i studentima koji se nalaze na redovnom školovanju iznad

²⁶ Apsolutne iznosi poreza na dohodak u zavisnosti od visine investicija kvalifikovanog investitora određeni su u čl. 44 Zakona o porezu na dohodak.

iznosa od 75% prosječne mjesečne neto plate u Republici Srpskoj, svi drugi novčani i nenovčani iznosi koje poreski obveznik ostvari, osim prihoda koji se oporezuju kao dohodak.

Poreska osnovica poreza na dohodak od ostalih prihoda predstavlja razliku između ostavrenih prihoda i plaćenih doprinosa.

3. GODIŠNJI POREZ NA DOHODAK

Godišnji porez na dohodak je sintetički porez, koji plaća rezident, po isteku godine za poresku godinu u kojoj je dohodak ostvaren. Godišnjim dohotkom smatra se zbir svih ostvarenih dohodaka umanjnih za poreski kredit: iznos plaćenih poreza na dohodak, iznos plaćenih doprinosa, ličnih i drugih priznatih odbitaka i iznos plaćenih poreza u Federaciji BiH, Brčko Distriktu BiH i inostranstvu.

Godišnji porez na dohodak se plaća po principu samoprijavlivanja, podnošenjem godišnje poreske prijave do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu. U poreskoj prijavi poreski obveznik iskazuje sve dohotke ostvarene u toku kalendarske godine i plaćene poreze na dohodak, izuzev plaćenog poreza na dohodak malog preduzetnika koji plaća paušalni porez i plaćenog poreza na dohodak kvalifikovanog investitora koji prijavljuje svoju obavezu podnošenjem posebne godišnje prijave.

Podnošenja godišnje poreske prijave oslobođeni su zaposleni ukoliko ne ostavruju dohodak iz drugih izvora i za koje poslodavac plaća porez od ličnih primanja po odbitku, jer će se u tom slučaju godišnji porez na dohodak utvrditi na osnovu podataka iz poreske kartice koju vodi poreski organ za svakog obveznika.

4. NAČIN UTVRĐIVANJA I PLAĆANJA POREZA

Porez na dohodak plaća se akontativno, u trenutku isplate svakog pojedinačnog dohotka i na osnovu poreske prijave. Međutim, ovdje treba istaći da akontacioni porezi ne predstavljaju samostalne poreske oblike, mada nisu ni lišeni određenih svojstava poreskog oblika, ali prevashodno, predstavljaju mehanizam ili način na koji se realizuje godišnji porez na dohodak, koji predstavlja zbir svih dohodaka umanjnih za poreski kredit.

Po načinu utvrđivanja i naplate poreske obaveze, vrste dohotka, koji se akontaciono oporezuju i koji predstavljaju elemente godišnjeg dohotka za oporezivanje, porezi na dohodak podijeljeni su u dvije grupe.

Prvu grupu čini porez na dohodak koji se utvrđuje i plaća po odbitku za svaki pojedinačni ostvareni prihod u momentu isplate. U ovu grupu su svrstani: dohodak od ličnih primanja, dohodak od kapitala, dohodak od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine i ostali dohodak.

Drugu grupu čine porezi na dohodak koji se plaćaju akontaciono na osnovu poreske prijave, koja se podnosi do 10 u mjesecu za prethodni mjesec. Na osnovu poreske prijave, plaća se porez: na dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od kapitalnih dobitaka, dohodak od kapitala na koje nije plaćen porez po odbitku, dohodak od stranih izvora i ostali dohodak, ukoliko nije plaćen porez po odbitku ili je plaćen manji iznos, osim ako se

radi o porezu na dohodak po osnovu razlike vrijednosti stečene imovine i dokazane visine sredstava za njeno sticanje.²⁷Kod obračuna poreza po odbitku na prihode nerezidenta, isplatiac prihoda primjenjuje odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pod uslovom da nerezident dokaže status rezidenta države s kojom je BiH zaključila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.²⁸

Obaveza isplatioca dohotka je da poreskom obvezniku, prilikom svake isplate, kao i po isteku poreske godine, izda potvrdu o prihodu, troškovima, dohotku, umanjenju osnovice i iznosu plaćenog poreza. Isplatiac dohotka koji podliježe plaćanju poreza po odbitku dužan je poreskom organu do 10. u mjesecu dostaviti mjesečnu prijavu za porez po odbitku (obrazac prijave DL1 nosi oznaku 1002), za sve isplate izvršene u prethodnom mjesecu.²⁹

5. MJESTO PAĆANJA POREZA

Porez na dohodak plaća se prema mjestu prebivališta poreskog obveznika za dohodak ostavren po osnovu: ličnih primanja, autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine, kapitala, kapitalni dobitaka i ostalog dohotka. Porez na dohodak od samostalne djelatnosti plaća se prema mjestu registrovane djelatnosti, a ukoliko se djelatnost obavlja u više mjesta, jedno od tih mjesta, obveznik je dužan da odredi kao poslovno sjedište u svrhu izvršavanja poreskih obaveza. Porez na dohodak od kapitala ostvarenog od zakupa ili podzakupa nepokretne imovine i kapitalnih dobitaka od nepokretne imovine plaća se prema mjestu gdje se nepokretnost nalazi.

Nerezident plaća porez na dohodak prema mjestu ostvarenja prihoda, dok obveznik dohotka iz stranih izvora porez plaća prema mjestu boravišta, odnosno sjedištu jednog od privrednih subjekata u koji je investirao.

6. PRIPADNOST PRIHODA OD DOHOTKA

Prihodi od poreza na dohodak su prihodi budžeta Republike Srpske i prihodi budžeta jedinica lokalne samouprave. Tako je čl. 8. Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske,³⁰određeno da su prihodi budžeta Republike: prihodi od poreza na dohodak od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine, prihodi od kapitala i prihodi od kapitalnih dobitaka. Prihodi od dohotka od samostalne djelatnosti i prihoda od dohotka na lična primanja prema čl. 9. određeni su kao zajednica prihoda budžeta Republike i budžeta jedinica lokalne samouprave u omjeru 75% u korist budžeta Republike i 25% u korist budžeta jedinice lokalne samouprave na čijem se području djelatnost obavlja i na čijem je području ostvaren dohodak od ličnog primanja. Izuzetno, kod pripadnosti prihoda budžeta Republike i budžeta jedinica lokalne samouprave, određen je izuzetak da prihodi mogu pripadati u omjeru 50: 50% budžetu Republike i budžetu jedini-

²⁷ Zakona o porezu na dohodak, čl., 58-61.

²⁸ Pregled ugovora za otklanjanje dvostrukog oporezivanja koje je zaključila BiH, dostupan na: https://www.mft.gov.ba/bos/index.php?option=com_content&view=article&id=212&Itemid=136; pristup 25.05.2020.

²⁹ Sadržaj prijave i način popunjavanja određen je Pravilnikom o obliku i sadržaju poreskih prijava, *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 26716, 77/18 i 43/20.

³⁰ Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske, *Sl. glasnik Republike Srpske* br. 21/2012, 52/2014, 103/2015, 15/2016.

ce lokalne samouprave ako je područje jedinice lokalne smouprave proglašeno područjem za posebnu brigu Republike u slučaju velikih poplava ili drugih vanrednih situacija.

7. ZAKLJUČAK

U Republici Srpskoj, u primjeni je sintetički koncept poreza na dohodak fizičkih lica koji predstavlja zbir svih oporezivih dohodaka koji se plaćaju akontativno u toku godine, iz različitih izvora: lična primanja, samostalna djelatnost, autorska prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine, kapitala, kapitalnih dobitaka, stranih izvora i ostalog dohotka. Poreski obveznik se određuje kao pojedinac, sa priznatim odbitkom za izdržavane članove uže porodice, priznatim ličnim odbitkom poreskog obveznika u fiksnom iznosu na godišnjem nivou, dok se doprinosi za socijalno osiguranje smatraju rashodima. U primjeni je jedinstvena proporcionalna poreska stopa od 10% za sve izvore oporezivanja, izuzev oporezivanja dohotka od samostalne djelatnosti za malog preduzetnika koji porez plaća paušalno sa zakonskim ograničenjem plaćanja minimalnog poreza na godišnjem nivou i za dohodak od stranih izvora koji se oporezuje u apsolutnom iznosu u zavisnosti od visine ostvarenog dohotka. Posmatrajući zakonski opis poreskog činjeničnog stanja oporezivanja dohotka, možemo zaključiti da je u Republici Srpskoj, prihvaćen koncept oporezivanja dohotka koji je zastupljen u većini savremenih poreskih sistema, ali da bi se uvođenjem progresivnih poreskih stopa, efikasnije ostvarili socijalni i drugi ciljevi oporezivanja.

LITERATURA:

- Analiza uvođenja diferenciranih stopa poreza na dohodak u Federaciji BiH (2015). Federalni zavod za programiranje razvoja, Sarajevo.
- Anđelković M. (1999), *Poresko pravo-Teorijski aspekti i poreske reforme*, Centar za publikaciju Pravni fakultet u Nišu
- Drljača Z. (2016), *Finansijsko i poresko pravo*, Univerzitet PIM Pravni fakultet u Lukavici, Istočno Sarajevo
- Dorđević M. (2008), *Kontraverze oporezivanja dohotka fizičkih lica*, doktorska disertacija Ekonomski fakultet u Univerzitetu u Nišu, dostupno na web sajtu: <http://www.doiserbia.nb.rs//phb/fultext/N120090406DJORDJEVIC.pdf>.
- Isailović Z. (2006), „Reforma poreza na dohodak građana u Srbiji“ *Pravni život* br. 10/06, Udruženje pravnika Srbije, Beograd.
- Jeličić B. (1998), *Finansije i finansijska znanost*. Informer, Zagreb.
- La role de la reforme fiscale dans les economies d'Europe centrale et orientale, OECD, Paris, 1991.
- Matejić M. (1978), *Finansije* Zavod za obrazovanje administrativnih kadrova SR Srbije, Beograd.
- Popović D., Ilić Popov G. (1996), *Ekonomija oporezivanja i poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i Ekonomski institut Beograd.
- Popović D. (1997), *Nauka o porezima i poresko pravo* Savremena administracija. Beograd.
- Popović D., Ilić Popov G. (2008), „Utvrdjivanje izvora dohotka u poreskom pravu“ *Analiz Pravnog fakulteta u Beogradu*, br. 2/08, Beograd.
- Raičević B. (2005), *Javne finansije* Centar za izdavačku djelatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu.
- Rončević B. (2001), „Socijalna situacija i socijalne reforme u Sloveniji“ *Revija za socijalnu politiku*, vol 8 br.2, Pravni fakultet u Zagrebu, Studijski centar socijalnog rada, Zagreb.
- Fiscal Affairs Secretariat . Tax Reform in OECD Countries . Economies in Transition: The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Economies OECD, Paris 1991.
- Zakonodavstvo**
- Zakon o porezu na dohodak građana, *Sl. glasnik R.Srbije* br. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 93/12, 114/12, 47/13, 57/2014, 68/14, 5/15.

Zakon o porezu na dohodak fizičkih lica Crne Gore, *Sl. list RCG* br. 65/01, 12/02, 37/04, 29/05, 78/06, 86/09, 73/10, 14/12, 06/13, 62/13 i 60/14.

Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, pruzeto sa webstranice [http://www.poreznauprava.hr/hrpropisi/layouts/in2vuk.sp.propisi.internet.aspx?id=pro2\(6.5.2020\)](http://www.poreznauprava.hr/hrpropisi/layouts/in2vuk.sp.propisi.internet.aspx?id=pro2(6.5.2020))

Zakon o porezu na dohodak, *Sl. glasnik R. Srpske* br. 24/01

Zakon o porezu na dohodak, *Sl. glasnik R. Srpske* br. 91/06.

Zakon o porezu na dohodak, *Sl. glasnik R. Srpske*, br. 60/15, 66/18, 105/19.

Zakon o porezu na dohodak, *Sl. novine Federacije BiH* br. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13.

Zakon o budžetskom sitemu Republike Srpske, *Sl. glasnik Republike Srpske* br. 217/2012, 52/2014, 103/2015, 15/2016.

Pravilnik o obliku i sadržaju poreskih prijava, *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 26716, 77/18 i 43/20.

Izvori sa Interneta

www.poreskauprava.gov.rs/ona/pregled_propisa/poštovanje_poreskih_propisa.html/14/05/2020.

https://www.mft.gov.ba/bos/index.php?option=com_content&view=article&id=212&Itemid=136 (pristup 25.05.2020.

- <https://www.pufbih.ba>; pristup 15.04.2020.

- <https://www.ujp.gov.mk>; pristup 20.04.2020.

Prof. Zorica Drljača Ph.D

Attorney from Banja Luka, Associate Professor University of Business Studies in Banja Luka and the Pan European University Apeiron Banja Luka; mail: drljacam1@teol.net

Elvir Muminović, LL.M

Assistant Director of the Indirect Taxation Authority of Bosnia and Herzegovina, PhD student at the University of Business Studies Banja Luka; mail: mail: elvir.muminovic@yahoo.com

Tax on the Income of Natural Persons Republic of Srpska

Summary: Tax on the income of natural persons is one of the most important and complex forms of tax. It is considered a very generous form of tax, suitable for realization of both fiscal and numerous extra-fiscal taxation goals. Most authors classify this tax as a form of tax of developed capitalism, because it was only in capitalism that the preconditions for its introduction into the tax system were created. Among the assumptions that imposed the need for income tax and which enabled its inclusion in the tax system, are: the existence of several sources of income from which the taxpayer derives its economic strength, the existence of relevant data for tax assessment, the existence of adequately trained tax administration that has the necessary knowledge and skills to successfully control tax collection, definition of the content of the income (total income), as the most appropriate expression of the economic strength of the taxpayer, as well as the development of awareness that citizens integrated into society should contribute to the financing of increased state functions. The existing system of tax on the income of natural persons in the Republika Srpska is based on synthetic (global) income tax, so that the basic sources of income, except those exempted by law, are taxed at the source, while the annual income tax is the sum of all earned income reduced by the recognized tax credit. The aim of this paper is to examine the basic characteristics and elements of the tax on the income of natural persons in the Republika Srpska.

Key words: tax system, income tax, natural persons, Republika Srpska