Univerzitet Singidunum



Budimir Stakić
Milenka Jezdimirović

JAVNE FINANSIJE

Beograd, 2020.

UNIVERZITET SINGIDUNUM

Budimir Stakić
Milenka Jezdimirović

JAVNE FINANSIJE

Osmo izdanje

Beograd, 2020.

JAVNE FINANSIJE

Autori:
dr Budimir Stakić
dr Milenka Jezdimirović

Recenzenti:
dr Slobodan Barać
dr Tijana Radojević
dr Zoran Petrović

Izdavač:
UNIVERZITET SINGIDUNUM
Beograd, Danijelova 32
www.singidunum.ac.rs

Za izdavača:
dr Milovan Stanišić

Priprema za štampu:
Novak Njeguš

Dizajn korica:
Aleksandar Mihajlović

Godina izdanja:
2020.

Tiraž:
300 primeraka

Štampa:
Caligraph, Beograd

ISBN: 978-86-7912-552-1

Copyright:
© 2020. Univerzitet Singidunum
Izdavač zadržava sva prava.
Reprodukcija pojedinih delova ili celine ove publikacije nije dozvoljeno.

PREDGOVOR ŠESTOM IZDANJU

Polazište ovog izdanja udžbenika Javnih finansija inspirisano je čuvenom rečenicom Vinstona Čerčila,[1] „Što dalje unazad gledate, dalje ćete videti u budućnost," upravo zbog toga da bi se anticipirala uloga ove naučne oblasti, kako bi se bar delimično ublažile buduće ekonomske krize. Zato se u uvodnim izlaganjima krenulo od Stare Grčke i Rima. Misao Cicerona da „Ništa što zaslužuje da se nazove državom, ne može da opstoji bez pravde", je uvek aktuelna.

Deo izlaganja posvetili smo stavovima Adama Smita, koji je u svom poznatom delu „Bogatstvo naroda", pored ostalog, naveo najvažnije obaveze svake države: odbrana, delenje pravde, izgradnja ustanova i javni radovi.

Istorijski sled događaja diktirao je da izlaganja u ovom udžbeniku posvetimo J.M. Kejnsu i njegovoj, uvek aktuelnoj, teoriji intervencionizma države u privredi u vreme kriza, da bi se, kako on navodi, sačuvao kapitalistički način proizvodnje.

U vezi sa aktuelnom svetskom ekonomskom krizom izneli smo statove nekoliko uglednih ekonomista, Nobelovaca, među koje, pre svih, spada čuveni prof. Jozef Stiglic, koji jednostavno, sa nekoliko reči, ocenjuje uzroke krize: "pohlepa i nekompententnost."

Aktuelnoj krizi je, naravno, doprinela i neolibrelana teorija ekonomije Čikaške škole, posebno o nemešanju države u rad banaka i drugih finansijskih institucija. Njihove ideje su sprovođene preko dveju najmoćnijih svetskih finansijskih institucija, Svetske Banke i MMF-a.

Posebno želimo da naglasimo izlaganje koje je posvećeno Polu Samjuelsonu, kada kaže da „povratak laissez-faire eri nije verovatan. Ljudi su prihvatili ograničenja država koja su menjala istinsku prirodu kapitalizma. Privatno vlasništvo je sve manje potpuno privatno. Slobodno je preduzetništvo sve više postajalo manje slobodno. Neopozivi razvoj je deo istorije." Ovo bi bila, po našem mišljenju, i najvažnija poruka ovog udžebenika.

1 Predsednika Vlade Velike Britanije za vreme Drugog svetskog rata

Ovo izdanje udžbenika se razlikuje od prethodnog i po tome što sadrži nešto veći broj primera iz prakse, kao i određene zanimljive ilustracije iz prošlosti, da bi se ublažila monotonija koja je neminovna kod čitanja teksta bilo kog udžbenika.

Podrazumeva se da su u knjigu unete i najnovije izmene u domaćoj regulativi iz oblasti javnih finansija, koje su nastale između dva izdanja.

Udžbenik je namenjen prevashodno studentima Poslovnog fakulteta Univerziiteta Singidunum, opcija studiranja Finansije i bankarstvo, a mogu ga koristiti i druga lica koja su zainteresovana za izučavanje ove oblasti.

Očekujemo od dobronamernih korisnika ove knjige da ukažu na dobre strane ali i eventualne slabosti koje bi doprinele da se u narednim izdanjima izvrše odgovarajuće korekcije.

U Beogradu, 28.06.2012. *Autori*

SADRŽAJ

1. PRETHODNA PITANJA O JAVNIM FINANSIJAMA 1
1.1. Cilj učenja 2
1.2. Istorijski osvrt na razvoj (javnih) finansija 2
1.2.1. Predmet proučavanja finansija 4
1.2.2. Nauka o finansijama 7
1.2.3. Finansijska politika 8
1.2.4. Finansijsko pravo 8
1.2.5. Odnos nauke o finansijama prema drugim naukama 9
1.2.6. Finansijski poslovi i finansijski sistem 11
1.3. Javne finansije 12
1.3.1. Pojam i funkcija 12
1.3.2. Finansije kao deo privrede 13
1.3.3. Prinuda 14
1.4. Uloga države kroz istoriju 14
1.4.1. Država u doba Stare Grčke i Rima 14
1.4.2. Adam Smit o državi i njenim dužnostima 18
1.4.3. Kejnsove antikrizne mere države 19
1.5. Glavne finansijske teorije 25
1.5.1. Merkantilizam 25
1.5.2. Fiziokratizam 26
1.5.3. Finansijska teorija u građanskoj ekonomiji 27
1.5.4. Finansijska teorija neoklasične ekonomske misli 28
1.5.5. Savremena građanska teorija 29
1.5.6. Finansijska teorija u socijalističkim zemljama 29
1.6. Fiskalno opterećenje 30
1.6.1. Pojam fiskalnog opterećenja 30
1.6.2. Koeficijent fiskalnog opterećenja 31
1.6.3. Vrste fiskalnog opterećenja 31
1.6.4. Fiskalno opterećenje u zemljama OECD i u Srbiji 32
1.7. Pitanja 33

2. DRŽAVA I OBLICI NJENE INTERVENCIJE 35
2.1. Cilj učenja 36
2.2. Državna vlast i fiskalni suverenitet 36

2.3. Država kao politička organizacija i monopolista sile 37
2.4. Teorije o neintervenciji države u privredi 38
2.5. Novija shvatanja o ulozi države 38
2.5.1. Samjuelson o ulozi države u privredi 38
2.5.2. Džordž Kuper o upravljanju državom preko javnih i monetarnih finansija 42
2.5.3. Mehanističko i organicističko gledište o državi 45
2.5.4. Shvatanja Nila Fergusona 47
2.5.5. A. Pigou i njegova država blagostanja i sledbenici 47
2.5.6. Fridmanova liberalna teorija 51
2.6. Korporativna država 51
2.7. Oblici državne intervencije 52
2.7.1. Osnove državnog intervencionizma 52
2.7.2. Savremeni oblici državne intervencije 53
2.8. Ekonomska funkcija sistema formiranja javne potrošnje 60
2.8.1. Alokaciona funkcija javne potrošnje 61
2.8.2. Redistribuciona funkcija javne potrošnje 62
2.8.3. Stabilizaciona funkcija javne potrošnje 63
2.8.4. Razvojna funkcija javne potrošnje 65
2.9. Politika upravljanja javnom potrošnjom 67
2.10. Zašto država interveniše? 68
2.11. Javno – privatno partnerstvo (JPP) 71
2.11.1. Pojam JPP i istorijski osvrt 71
2.11.2. JPP u Srbiji 73
2.12. Pitanja 76

3. BUDŽET I BUDŽETSKI SISTEM REPUBLIKE SRBIJE 77
3.1. Cilj učenja 78
3.2. Upravljanje državom i budžetiranje 78
3.2.1. Upravljanje državom 78
3.2.2. Kratak istorijski osvrt na uvođenje poreza 79
3.2.3. Prilagođavanje fiskalnog sistema Srbije Evropi kroz istoriju 80
3.2.4. Uloga države u vreme globalizacije i tranzicije 82
3.3. Budžet 84
3.3.1. Pojam i odlike budžeta 84
3.3.2. Funkcije budžeta 85
3.3.3. Budžet kao najefikasniji instrument ekonomske politike 86
3.3.4. Budžetska načela 86
3.3.5. Budžetska procedura 87
3.4. Budžetski sistem Srbije 89
3.4.1. Razvoj sistema tokom XX veka 89
3.4.2. Budžetski sistem na početku XXI veka 90
3.4.3. Budžetski sistem uveden 2001. godine 91
3.4.4. Promene u poreskoj politici u periodu od 2001 – 2003. godine 92

3.5. Elementi, ciljevi i principi novog budžetskog sistema Srbije iz 2009. godine 95
3.6. Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici u Republici 96
3.6.1. Obaveza donošenja memoranduma 96
3.6.2. Fiskalni okvir za period 2011. do 2013. godine 97
3.6.3. Mogući reformski pravci u narednom periodu 99
3.7. Uvođenje programskog budžetiranja 100
3.8. Vrste javnih prihoda i primanja u Srbiji 101
3.8.1. Javni prihodi i primanja 101
3.8.2. Iskazivanje sopstvenih prihoda 104
3.9. Budžetiranje u Republici Srbiji 104
3.9.1. Budžetiranje Republike 104
3.9.2. Budžetiranje pokrajina 105
3.9.3. Finansiranje jedinica lokalne samouprave 105
3.9.4. Finansiranje organizacija obaveznog socijalnog osiguranja 107
3.10. Revizija javnog sektora 108
3.10.1. Pravila Limske deklaracije 108
3.10.2. Državna revizorska institucija Srbije 110
3.11. Pitanja 114

4. JAVNI PRIHODI 115
4.1. Cilj učenja 116
4.2. Opšte o javnim prihodima 117
4.2.1. Pojam i značaj javnih prihoda 117
4.2.2. Karakteristike javnih prihoda i njihovo ubiranje 117
4.2.3. Definicija fiskalnog sistema 118
4.2.4. Poreski monizam i poreski pluralizam 119
4.2.5. Klasifikacije javnih prihoda 120
4.2.6. Klasifikacije poreza 121
4.2.7. Poreski oblici 122
4.3. Stuktura javnih prihoda i primanja u Republici 122
4.3.1. Redovni javni prihodi i primanja 122
4.3.2. Ostali javni prihodi i primanja 123
4.4. Pripadnost javnih prihoda u Srbiji 124
4.4.1. Prihodi za finansiranje nadležnosti Republike 124
4.4.2. Prihodi za finansiranje nadležnosti pokrajina 125
4.4.3. Prihodi za finansiranje nadležnosti lokalne samouprave 125
4.4.4. Prihodi za finansiranje organizacija za obavezno socijalno osiguranje 126
4.4.5. Konsolidovani bilans javnih prihoda 126
4.5. Porezi 127
4.5.1. Definicija i osobine poreza 127
4.5.2. Elementi oporezivanja 128
4.6. Načela i principi oporezivanja 129
4.6.1. Načela Adama Smita 129
4.6.2. Vagnerova načela 130

4.6.3. Masgrejvijevi zahtevi 130
4.6.4. Stiglicovih pet poželjnih principa svakog poreskog sistema 131
4.6.5. Princip stručnosti poreske vlasti 131
4.7. Poreska evazija 132
4.7.1. Pojam i vrste 132
4.7.2. Posledice evazije i moguća rešenja problema 133
4.7.3. Poreska evazija i pranje novca 134
4.8. Prevaljivanje poreza 138
4.8.1. Pojam i vrste 138
4.8.2. Faze delovanja prevaljivanja poreza 139
4.9. Drektni porezi u Srbiji 140
4.9.1. Porezi na imovinu 140
4.9.2. Porez na dohodak fizičkih lica 144
4.9.3. Porez na dobit privrednog društva 154
4.9.4. Porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara 166
4.10. Indirektni porezi, takse i naknade 171
4.10.1. Porez na dodatu vrednost 171
4.10.2. Akcize 171
4.10.3. Carine kao deo poreskog sistema 171
4.10.4. Takse 174
4.10.5. Naknade 176
4.11. Javni prihodi lokalne samouprave 176
4.11.1. Evropska povelja o lokalnoj samoupravi 176
4.11.2. Finansiranje lokalne samouprave u Srbiji 177
4.12. Parafiskalni prihodi (parafiskaliteti) 179
4.13. Doprinosi za obavezno socijalno osiguranje 179
4.13.1. Prethodna pitanja 179
4.13.2. Sistemi finansiranja socijalnog osiguranja 180
4.13.3. Regulativa socijalnog osiguranja u Srbiji 183
4.14. Poreski postupak i poreska administracija 190
4.14.1. Poreski postupak 190
4.14.2. Načela poreskog postupka 191
4.14.3. Nastanak, ispunjenje i prestanak poreske obaveze 191
4.15. Prava i obaveze poreskih obveznika 192
4.15.1. Prava poreskih obveznika 192
4.15.2. Obaveze poreskih obveznika 192
4.15.3. Mere obezbeđenja i naplate poreza 193
4.16. Poreska kontrola 193
4.16.1. Vrste kontrole i praksa članica OECD 193
4.16.2. Mere za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti u primeni poreskih propisa u Srbiji 194
4.16.3. Pravna pomoć i međunarodna pravna pomoć u poreskim stvarima 194
4.16.4. Prestanak poresko – upravnog odnosa 195
4.16.5. Kazne za poreske delikte 195

4.17. Organizacija poreske uprave i njene nadležnosti 195
4.17.1. Nadležnosti i ovlašćenja poreske uprave 195
4.17.2. Organizacija poreske administracije 196
4.17.3. Poreski informacioni sistem 197
4.17.4. Značaj stabilnosti poreskog sistema 198
4.17.5. Pokazatelji rada poreske administracije 198
4.18. Savremene tendencije u poreskom sistemu i poreskoj administraciji 199
4.18.1. Promene poreskih sistema 199
4.18.2. Savremene tendencije u razvoju poreske administracije 199
4.19. Pitanja 201

5. JAVNI RASHODI 203
5.1. Cilj učenja 204
5.2. Teorije o javnim rashodima 204
5.2.1. Klasična finansijska teorija 205
5.2.2. Savremena finansijska teorija 205
5.3. Principi javnih rashoda 207
5.3.1. Usklađivanje kretanja javnih rashoda sa kretanjem nacionalnog dohotka 207
5.3.2. Proporcionalno zadovoljavanje društvenih potreba 208
5.3.3. Društveni interes u stvaranju javnih rashoda 208
5.3.4. Uravnoteženje javnih rashoda i javnih prihoda 208
5.3.5. Najveća društvena korisnost 209
5.3.6. Održavanje određene strukture javnih rashoda 209
5.4. Klasifikacije javnih rashoda 210
5.4.1. Klasifikacija MMF 210
5.4.2. Klasifikacija OECD 210
5.4.3. Primena klasifikacije u Srbiji 211
5.5. Vrste javnih rashoda 211
5.6. Javni rashodi budžeta Srbije 211
5.6.1. Javni rashodi i izdaci Republike 212
5.6.2. Dodeljivanje aproporijacija i finansijsko planiranje 213
5.6.3. Odgovornost za preuzete obaveze 214
5.6.4. Zaključivanje ugovora o javnim nabavkama 215
5.6.5. Plaćanje iz budžeta – knjigovodstvena dokumentacija 216
5.6.6. Promene u aproporijacijama u toku godine 216
5.6.7. Privremena obustava izvršenja budžeta 217
5.6.8. Tekuća i stalna budžetska rezerva 217
5.6.9. Odgovornost za trošenje budžetskih sredstava 218
5.6.10. Ograničenje duga i garancija Republike 218
5.7. Budžetsko računovodstvo i izveštavanje 219
5.7.1. Odgovornost za budžetsko računovodstvo 219
5.7.2. Ovlašćenje za donošenje budžetskih računovodstvenih propisa 219
5.7.3. Podnošenje izveštaja skupštini 220
5.7.4. Predlog završnog računa 220

5.8. Interna finansijska kontrola u javnom sektoru **221**
5.8.1. Obuhvat interne finansijske kontrole 221
5.9. Javni rashodi Srbije za 2011. godinu **223**
5.9.1. Javni rashodi i izdaci budžeta Srbije 223
5.9.2. Javni rashodi autonomne pokrajine 224
5.9.3. Javni rashodi lokalne samouprave 225
5.9.4. Izdaci po osnovu finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja 226
5.9.5. Konsolidovani bilans javnih rashoda Srbije za 2011. godinu 226
5.10. Stalni rast javnih rashoda **227**
5.10.1. Vagnerov zakon 227
5.10.2. Uzroci stalnog rasta javnih rashoda 229
5.11. Pitanja **231**

6. BUDŽETSKI DEFICIT I NJEGOVO FINANSIRANJE **233**
6.1. Cilj učenja **234**
6.2. Prethodna pitanja o javnom dugu **234**
6.2.1. Pojam i uzroci stvaranja javnog duga 234
6.2.2. Teorije o javnom dugu 237
6.2.3. Klasifikacija javnih dugova 240
6.3. Kriterijumi Svetske banke i MMF o utvrđivanju stepena zaduženosti 243
6.4. Javni dug i budžetski deficit prema kriterijumima EU **244**
6.5. Memorandum o budžetu i javni dug **245**
6.5.1. Ciljevi i smernice zaduživanja 245
6.5.2. Plan otplate duga za period 2011 – 2013. 246
6.5.3. Srednjoročna projekcija javnog duga 247
6.6. Pravno regulisanje javnog duga Srbije **248**
6.6.1. Dug i javni dug 248
6.6.2. Zaduživanje Republike 249
6.6.3. Upravljanje javnim dugom 250
6.6.4. Status javnog duga 250
6.6.5. Davanje garancije 251
6.6.6. Državne hartije od vrednosti 251
6.6.7. Zaduživanje lokalne vlasti 252
6.6.8. Zaduživanje organizacija obaveznog socijalnog osiguranja 254
6.6.9. Kontrola, evidencija i izveštavanje 255
6.6.10. Uprava za javni dug 255
6.7. Makroekonomski efekat javnog duga **256**
6.8. Delovanje inoduga na nacionalnnu privredu **256**
6.9. Analiza duga Republike Srbije **257**
6.9.1. Ukupan spoljni dug Srbije 257
6.9.2. Javni dug Republike 260
6.10. Pitanja **263**

7. HARMONIZACIJA PORESKOG SISTEMA EU 265
7.1. Cilj učenja 266
7.2. Poreski sistem i nacionalni suverenitet 266
7.3. Argumenti za i protiv poreske harmonizacije 268
7.4. Harmonizacija indirektnih i određenih direktnih poreza 269
7.5. Porez na dodatu vrednost 270
7.5.1. Definicija PDV
7.5.2. Metode obračuna i oblici PDV 270
7.5.3. Koncept jednog mesta oporezivanja 271
7.5.4. Predmet oporezivanja 272
7.5.5. Teritorija primene 273
7.5.6. Poreski obveznik i tretman organa vlasti 274
7.5.7. Oporezive transakcije 276
7.5.8. Vrste stopa PDV 278
7.5.9. Poreska oslobođenja 280
7.5.10. Posebni postupci oporezivanja 283
7.5.11. Sprečavanje evazije PDV 290
7.6. Harmonizacija akciza 291
7.6.1. Akcizni proizvodi u EU i teritorija primene 291
7.6.2. Lica obavezna da plaćaju akciza 292
7.6.3. Odloženi (suspenzivni) aranžman 292
7.6.4. Proizvodnja, čuvanje i otpremanje akciznih proizvoda 293
7.6.5. Označavanje akciznih proizvoda 294
7.6.6. Harmonizacija akciznih stopa 295
7.6.7. Oslobađanja od plaćanja akciza 298
7.7. Harmonizacija ostalih indirektnih poreza u EU 299
7.7.1. Porez na uvećanje kapitala 299
7.7.2. Porez na teretna vozila 300
7.8. Propisi o uzajamnoj pomoći i saradnj poreskih organa članica EU 301
7.9. Carinska unija 301
7.9.1. Harmonizacija carinske politike 301
7.9.2. Mere vancarinske zaštite 302
7.10. Ostali važniji porezi u EU 303
7.10.1. Oporezivanje dobiti preduzeća 303
7.11. Oporezivanje građana 306
7.11.1. Oporezivanje prihoda od štednje u obliku kamate 306
7.11.2. Oporezivanje dohotka građana (EU 15) 306
7.12. Struktura poreskh prihoda (EU 15) 308
7.13. Finansiranje Evropske unije 309
7.13.1. Kratak istorijat 309
7.13.2. Budžet EU kao glavni finansijski instrument 310
7.13.3. Budžetska procedura 310
7.13.4. Prihodi budžeta EU 311
7.13.5. Budžetski rashodi EU 313

7.13.6. Pretprisutna pomoć EU – IPA 2007 – 2013. 315
7.14. Pitanja 317

8. POSREDNI POREZI U SRBIJI – PDV I AKCIZE 319
8.1. Cilj učenja 320
8.2. Porez na dodatu vrednost 320
8.2.1. Pravno regulisanje i predmet oporezivanja 320
8.2.2. Poreski obveznik i poreski dužnik 322
8.2.3. Obaveze poreskih obveznika kod prometa dobara i usluga 322
8.2.4. Mesto i vreme prometa dobara i usluga i nastanak poreske obaveze 325
8.2.5. Evidentiranje prometa preko fiskalne kase 328
8.2.6. Poreska osnovica 329
8.2.7. Poreska stopa 329
8.2.8. Poreska oslobođenja 330
8.2.9. Prethodni porez 333
8.2.10. Poseban postupak oporezivanja 334
8.2.11. Povraćaj, refakcija i refundacija poreza 336
8.3. Akcizni sistem Srbije 341
8.3.1. Istorijski osvrt 341
8.3.2. Akcizni prozvodi u Srbiji 341
8.3.3. Nastanak obaveze, obveznik i osnovica akcize 342
8.3.4. Iznosi i stope akcize 343
8.3.5. Kontrolne akcizne markice 344
8.3.6. Olakšice kod plaćanja akcize 345
8.3.7. Režim odloženog obračunavanja i plaćanja akcize (suspenzivni aranžman) 346
8.3.8. Obračun i naplata akcize 346
8.3.9. Akcize na duvan i duvanske prerađevine 348
8.4. Pitanja 352

9. FISKALNI SISTEM POJEDINIH RAZVIJENIH FEDERALNIH ZEMALJA 353
9.1. Cilj učenja 354
9.2. Prethodne napomene 354
9.3. Poreski sistem SAD 355
9.3.1. Istorija oporezivanja u SAD 355
9.3.2. Poreska administracija 357
9.3.3. Vrste poreza u SAD 357
9.3.4. Učešće pojedinih nivoa vlasti u javnim prihodima SAD 362
9.3.5. Struktura rashoda budžeta SAD 363
9.4. Raspodela prihoda u Kanadi 364
9.4.1. Državno ustrojstvo Kanade i oporezivanje 364
9.4.2. Vrste poreza i poreska administracija 366
9.4.3. Porezi na prihod građana 367
9.4.4. Porezi na dobit privrednih društava 370

9.4.5. Porezi na promet 371
9.4.6. Socijalno i penzijsko osiguranje 371
9.5. Poreski sistem Savezne Republike Nemačke 374
9.5.1. Poreski principi i pripadnost poreza 374
9.5.2. Vrste i pripadnost poreza i poreska administracija 374
9.5.3. Porez na prihod i poreske klase 376
9.5.4. Porez na prihod rezidenata i nerezidenata 377
9.5.5. Porez na dobit korporacija i poreska osnovica 377
9.5.6. Oporezivanje dividendi 378
9.5.7. Integrisanje fiskalne jedinice 378
9.5.8. Porez na trgovinu 379
9.5.9. Porez na dodatu vrednost 379
9.5.10. Doprinosi za osiguranje i druge obaveze 380
9.5.11. Poreske olakšice 380
9.5.12. Nestalnost poreskog sistema i odnos prema propisima EU 380
9.6. Raspodela prihoda u Švajcarskoj 382
9.6.1. Ustavno uređenje 382
9.6.2. Poreska administracija i pripadnost poreza 383
9.6.3. Porezi na prihod građana 384
9.6.4. Porezi na prihod rezidenata i nerezidenata i pojam oporezivog prihoda 385
9.6.5. Porezi na prihod privrednih društava 386
9.6.6. Porez na dobit po odbitku 387
9.6.7. Porez na dodatu vrednost 387
9.6.8. Taksene marke 388
9.6.9. Porez na nasledstvo i poklone 388
9.6.10. Socijalno osiguranje 389
9.6.11. Ostali kantonalni porezi 390
9.7. Pitanja 390

LITERATURA 393


Money

1.
PRETHODNA PITANJA O JAVNIM FINANSIJAMA



Pecunia nervus rerum.
Novac je srce (nerv) stvari.

1.1. CILJ UČENJA

Svrha učenja ovog poglavlja je da budete u stanju da:

- *Razumete nastanak i razvoj javnih finansija,*
- *Znate predmet proučavanja javnih finansija,*
- *Razumete definicije javnih finansija,*
- *Razumete zadatak nauke o finansijama,*
- *Znate odnos nauke o finansijama prema drugim naukama,*
- *Znate ulogu finansija kao dela privrede,*
- *Znate zašto država koristi prinudu prilikom naplate javnih prihoda,*
- *Znate ulogu države kroz istoriju, počev od Grčke i Rima,*
- *Znate da objasnite osnovnu ulogu države prema shvatanju A. Smita,*
- *Znate da navedete antikrizne mere države, prema teoriji J.M. Kejnsa,*
- *Znate da navedete i objasnite glavne finansijske teorije,*
- *Znate kako se izračunava fiskalno opterećenje i navedete podatke o fiskalnom opterećenju država članica OECD i Srbije.*

1.2. ISTORIJSKI OSVRT NA RAZVOJ (JAVNIH) FINANSIJA

Stalni porast proizvodnih snaga i s tim u vezi pojava viška proizvoda dovela je do razvoja robne proizvodnje i razmene, što je kasnije uslovilo pojavu novca. Nastanak države kao rezultat klasnog društva uslovio je pojavu novca, kao opšteg ekvivalenta a time i pojavu finansija i finansijske privrede. Naime, državi kao sili iznad društva i kao aparatu vladajuće klase u potčinjavanju slabijih društvenih slojeva bila su nužna sredstva, u prvom redu za održavanje državnog aparata.

U državama starog veka (Egipta, Grčke, Rima) postojala je ne samo razvijena razmena već i razvijena javna odnosno finansijska privreda.

Nestankom država robovlasničkog sistema i pojavom feudalizma kao novog društveno-ekonomskog sistema nestala je i javna privreda, a robovlasničku privredu zamenila je naturalna privreda, čime je prestala potreba za postojanjem novca. Takva situacija ostala je sve do ranog srednjeg veka. Zadaci države u ovom periodu svodili su se, uglavnom, na odbranu zemlje i održavanje pravnog poretka.

Razvojem zanatstva i gradske privrede i s tim u vezi jačanjem novčane privrede, dotadašnji način upravljanja državom i organizacija vršenja državnih funkcija nije više mogla odgovarati novonastalim uslovima. Stalni razvoj zanatstva uslovljavao je permanentan rast zaposlenosti, a izmenjeni uslovi ratovanja zahtevali su ne samo veće troškove nego i obrazovan kadar za vojsku. Državne funkcije nisu se mogle više obavljaiti uzgredno, već su morale postati stalno zanimanje onih koji su ih vršili. Tako nastaju posebni organi i ustanove u kojima se zapošljavaju ljudi koji vrše državne funkcije kao trajno zanimanje. Tada se javlja pitanje na koji način obezbediti sredstva za izdržavanje takvog državnog aparata, s obzirom na to da imovina države

odnosno vladara i prihodi od te imovine nisu bili više dovoljni da bi se putem njih podmirile narasle potrebe. Razvojem novčane privrede u sve većoj meri dolazi do izražaja potreba za gotovim novcem. Tako je došlo i do uvođenja obaveznih davanja (dažbina) te na toj osnovi do pojave javne (finansijske) privrede, ali istovremeno i do pojave čitavog niza problema u vezi sa ubiranjem dažbina. Dakle, nastajanje javne privrede (finansija), sa stanovišta nauke o finansijama, bio je uslovljen promenama ekonomske, socijalne i političke prirode. Sve te promene izvršene su pri kraju srednjeg veka, kada treba i tražiti začetke i forme državne organizacije na kojima počiva kapitalističko društveno-ekonomsko uređenje.

Poseban impuls nastanku finansija stvoren je razvojem gradova i gradske privrede jer su rasle i potrebe stanovništva, a uporedo sa tim i potrebe koje je morala da podmiruje država (javne, odnosno kolektivne). Tako novonastale potrebe država je rešavala svojom finansijskom aktivnošću.

Proširivanjem funkcija države i sve većim uticajem širokih narodnih masa u političkim i društvenom životu dolazi do sve demokratskijeg gledanja na upravljanje finansijama. Mlada buržoazija, koja je postala moćni faktor tražila je sve više udela u upravljanju državom i njenim organima. Građani se nisu mogli zadovoljiti samo obavezama u plaćanju dažbina, već su tražili udela i u kontroli trošenja tih sredstava. Zahtevi su bili usmereni ka demokratizaciji državnog upravljanja i trošenja državnih sredstava. Ta demokratija u trošenju državnih sredstava ispoljavala se u tome što se pribavljanje finansijskih sredstava ne posmatra samo sa fiskalnog stanovišta, već i sa ekonomskog i socijalno-političkog aspekta. Dok je u prethodnom periodu pitanje finansija bilo isključivo pravo vladara, aristokratske klase i viših društvenih slojeva, putem istorijske borbe sve više dolazi do uticaja i najširi krug narodnih masa, pa prema tome i do demokratizacije u finansijama. U tom smislu poznata je stoletna borba engleskog naroda sa svojim vladarima za buržoasko pravo parlamenta (Magna Carta Libertatum 1215. g). Naravno, ovu demokratizaciju odnosa treba shvatiti više kao otvaranje toga procesa, jer puna demokratizacija odnosa u sferi podmirivanja kolektivnih (opšte društvenih) potreba zahteva dalekosežne promene u društveno-ekonomskim odnosima lišenim eksploatacije i klasnih protivurečnosti imanentnim kapitalističkom društveno-ekonomskom uređenju.

Ipak finansijski fenomeni su najviše razmatrani u sklopu opštih ekonomskih nauka, očigledno zbog njihove direktne uzajamne povezanosti. Stoga ćemo se u izlaganju koristiti uglavnom teorijskih razmatranja finansijskih fenomena kroz istoriju ekonomskih doktrina. No pre toga, ocenjujemo za potrebno da odgovorimo na pitanje zašto treba izučavati istoriju finansijske misli?

Prvo, nastavnici i studenti koji pokušavaju da se ponašaju, po teoriji da je najnovija rasprava sve ono što im treba brzo će otkriti da su upali u nepotrebne i ozbiljne teškoće. Ako sama ta rasprava ne daje minimum istorijskih aspekata, nikakav stepen ispravnosti, originalnosti, preciznosti, neće ukloniti osećaj nedostatka usmerenosti i značenja koji će se širiti među studentima.

Drugo, čovekov um je sposoban da izvuče novo nadahnuće iz izučavanja istorije nauka. Neko je za to sposoban više, neko manje, ali je verovatno malo onih koji iz toga ne izvlače nikakvu korist, pa je plodnost tog iskustva nesporna.Učimo zašto smo ovde gde smo i zašto nismo otišli dalje.

Treće, najveće priznanje koje se može dati istoriji neke nauke, sastoji se u tome da nas ona veoma mnogo uči o načinu rada čovekovog uma. Materijal koji ona daje odnosi se samo na posebnu vrstu intelektualne aktivnosti, jer je veoma teško svestranije shvatiti i razmišljati o nekim fenomenima bez određenog znanja o tome kako su o tom fenomenu razmišljali prethodni mislioci.

Prva teorijska razmišljanja o finansijama susrećemo kod Aristotela[1], Platona, Ksenofonta[2] Sokrata, ali bez određene sistematike i metoda u obradi te materije. Tako, Aristotel obrađuje problem neplaćanja dugova, koji su slobodne ljude pretvaralo u robove, smatrajući pri tome da je davanje zajmova uz kamatu nedoličan posao, na koji način je, istovremeno, pokušao da uđe u problematiku rasporeda poreskog tereta, Ksenofont je razmatrao problematiku državnih prihoda.

I u Starom Rimu možemo se sresti sa izvesnim razmišljanjima koja se odnose na finansijsku problematiku, npr. kod Tacita[3] možemo naići na njegovo razmišljanje o fenomenu prijavljivanja poreza.

Kao prvi podaci koji su ostali o finansijama iz ranog srednjeg veka su podaci iz arapske nauke koja svoj procvat doživljava u XII i XIII veku. Najpoznatiji mislilac toga doba **Ibn Haldun**[4] u svom delu „Prolegomena za svetsku istoriju" piše da **moć države počiva na dva stuba: dobroj vojsci i dobrim finansijama:** „popusti li jedan od njih, snaga države mora nazadovati". On se zalaže za ukidanje poreza na trgovinu.

U Evropi toga vremena, kao pisac koji se, uzgred, bavio i finansijskom problematikom ističe se **Toma Akvinski**[5] koji je razmatrao pitanja novca, trgovine, poreza uopšte, kao i problematikom državnih rezervi.

Prvi ekonomski mislioci, naravno uključujući i finansijske, u pravom smislu reči **javljaju se tek u XV veku,** što je istorijski bilo uslovljeno bitnim promenama u društveno - ekonomskim odnosima. Kao što smo već rekli, finansijska pitanja uglavnom su bila tretirana u sklopu drugih naučnih disciplina, sve do izdvajanja nauke o finansijama u posebnu disciplinu.

1.2.1. PREDMET PROUČAVANJA FINANSIJA

Reč „finansije" potiče iz srednjeg veka, a nastao je od latinske reči „finantcia" („financia pecunaria"), koja znači državni prihod, nauku o državnim prihodima. U Francuskoj se sve više upotrebljavao izraz „les finances" sa značenjem prikupljanja i trošenja novčanih sredstava od strane države. Nakon toga ta reč je u XVI i XVII veku preuzeta u istom značenju i u druge savremene jezike. U XVI i XVII veku reč „finansije" upotrebljavala se i u jednom drugom značenju, npr. prevare, spletke, lihvarstvo.

1 Grčki filozof, živeo od 384-322.godine p.n.e.
2 Ksenofont živeo 430-355. godine p.n.e.
3 Gaj Kornelije Tacit, rimski pravnik i senator, živeo od 56-117. god.
4 Ibn Muhamed Haldun, srednjevekovni arapski filozof i istoričar, živeo od 1332-1406. Smatrao je da se ciklusi menaju svakih 120 godina..Prvi je koji je razgraničio državu od društva. Podignuta mu je velika statua u Tunisu.
5 Toma Akvinski, italijanski filozof, živeo od 1225-1274. godine

Danas reč „finansije", **u širem smislu, označava razne novčane poslove** (monetarne transakcije) koje obavljaju fizička lica, razne monetarne institucije (banke, berze, osiguravajuća društva), privredna društva i političko-teritorijalne jedinice i druga pravna lica.

U užem smislu reč „finansije" podrazumeva prikupljanje, čuvanje i raspodelu novčanih sredstava od strane države (političko-teritorijalnih jedinica) kao i drugih ovlašćenih institucija (ukratko-**javne finansije**).

Istorijski posmatrano, finansije su se javile s podelom društva na antagonističke klase i s tim u vezi pojavom države, kao produkta nepomirljivih klasnih interesa, kao aparata vladajuće klase koja, koristeći svoj imperijum, obezbeđuje sebi potrebna sredstva od svojih podanika da bi mogla da ostvaruje svoje funkcije. Formiranje državnih prihoda i rashoda označava pojavu finansijske delatnosti države, odnosno javnih finansija, a istovremeno označava pojavu posebne sfere ekonomskih odnosa koji su povezani sa preraspodelom nacionalnog dohotka, s obzirom na to da instrumenti javnih finansija mogu da se koriste i u vanfiskalne ciljeve: ekonomske, socijalne, političke, i dr.

Finansijska nauka je jedna od najstarijih disciplina ekonomske nauke, koje su se počele izučavati na univerzitetima.[6]

Već smo istakli da finansije imaju za predmet izučavanja određene novčane odnose, koji su nastali pojavom i funkcijama društveno-političke nadgradnje. Radi se o veoma složenim odnosima, jer oni ne čine samo određenu materijalnu vrednost, već odražavaju i određene društvene odnose. Naime, stvaranje i upotreba novčanih sredstava za zadovoljavanje određenih društvenih potreba nisu nezavisni od ukupnih društveno-ekonomskih odnosa, već naprotiv, oni su u direktnoj i veoma čvrstoj uzajamnoj vezi. Sadržaj javnih finansija, principi njihovog uređivanja i karakter njihovog korišćenja određen je i zavisi od društveno-ekonomskog uređenja zemlje i u vezi s tim funkcijama koje ima država za očuvanje takvog uređenja. Međutim, i ako javne finansije ne uzimaju i ne mogu uzimati neposredno učešće u procesu proizvodnje, jer nisu neposredni faktori proizvodnje, one su od neposrednog značaja i uticaja na tokove proširene društvene reprodukcije. To svoje dejstvo finansije ostvaruju kroz odnose raspodele. Raspoređujući novčane dohotke i akumulaciju, finansije društveno-političke nadgradnje u isto vreme ostvaruju i bitne uticaje na raspodelu ukupnog društvenog proizvoda.Ova raspodela može da unese izmene u raspodeli društvenog proizvoda koji se ostvaruje na osnovu unutrašnjih zakona proizvodnje datog društva. Ona zbog toga može da znači potpomaganje tempa privrednog razvoja, a može da znači i njegovo usporavanje. U svakom slučaju, finansije posredstvom raspodele dohotka i akumulacije vrše odgovarajuća dejstva na društvenu reprodukciju. Na toj osnovi izgrađuje se finansijska politika u okvirima ekonomske politike. Zbog toga je nauka o finansijama dužna da pored proučavanja suštine finansijskih pojava i iznalaženja i utvrđivanja njihovih principa, isto tako izučava i sve one neposredne organizacione oblike finansijskih odnosa i mera, koje danas čine finansije moćnim, ali i veoma složenim oružjem ekonomske politike.

Finansijska delatnost u savremenom društvu dobija univerzalni karakter, jer je povezana za gotovo sve društvene akcije, za čije su preduzimanje neophodna materijalna sredstva da bi se mogao platiti rad, nabaviti dobra i platiti usluge. Tako se svaka akcija vezuje za potrošnju.

6 Karl Henrich von Ray je svojim delom „Osnovi finansijke nauke", 30-ih godina XIX veka izdvojio finansije u posebnu naučnu disciplinu.

Javne finansije se definišu kao skup aktivnosti države, autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave na prikupljanju i trošenju materijalnih sredstava radi izvršavanja određenih opštedruštvenih zadataka i funkcija.

Da bi se sredstva utrošila, moraju prethodno biti pribavljena, a tek potom utrošena. Iz ovoga proizilazi da postoje dva činioca bez kojih se ne može zamisliti finansijska delatnost. To su sredstva i njihova upotreba, tj. trošenje. Svaki od ovih činilaca, sam po sebi nije dovoljan za finansijsku delatnost. Naime, prikupljanje sredstava (prihodi), putem poreza ili drugih dažbina, proizvodi određena finansijska dejstva jer predstavlja novčanu akumulaciju, ali ako se ta sredstva ne raspodele i ne utroše na određene namene, već se tezaurišu, nije potpuno obavljena finansijska aktivnost (proces finansiranja). S druge strane, bez prikupljanja sredstava nema izvršenja zadataka u podmirivanju društvenih potreba, jer tek postojanjem oba činioca može se obavljati proces finansiranja.

Dakle, za izvršavanje određenih društvenih ciljeva i za izvršavanje svojih zadataka, država mora raspolagati materijalnim sredstvima do kojih dolazi putem svoje finansijske aktivnosti. Povodom pribavljanja sredstava od strane države i njihovo organizovano trošenje na javne i opšte potrebe konstituiše jednu posebnu privredu - finansijsku privredu - koja ima svoje instrumente, svoje zakonitosti, tehniku i efekte, kojima se bitno razlikuje od privređivanja pojedinaca. Osnovni sadržaj nauke o finansijama je upravo izučavanje pojava i fenomena koji su u vezi sa finansijskom aktivnošću subjekata javnog prava.

Finansijska privreda nalazi svoje objašnjenje i opravdavanje u činjenici da postoje određene opštedruštvene potrebe, s jedne strane, i zadaci i funkcije države i drugih javnih kolektiviteta koje nije moguće ostvariti bez odgovarajućih finansijskih sredstava, s druge strane.

Nekada se država nije mnogo razlikovala od pojedinaca u pogledu načina pribavljanja materijalnih sredstava. To doba nije poznavalo finansijsku privredu u današnjem smislu, jer je tada javna kasa, u stvari bila vladaočeva kasa i obrnuto: prihodi takve kase bili su od vladaočevih domena, a rashodi uglavnom izdaci za vladaoca i njegovu okolinu. Danas je, pak, karakteristika finansija njihova dažbinska priroda, jer je najznačajniji prihod savremene države onaj koji proizilazi iz njene vlasti da do novčanih sredstava dođe putem svog „imperijuma". U tom smislu govorimo o **finansijskom suverenitetu države**, koji je samo jedan vid njenog političkog suvereniteta.

Iz izloženog ne treba izvesti zaključak da savremena država, da bi došla do prihoda, mora koristiti samo prinudu. U novije vreme prihodi od imovine u mnogim zemljama ponovo dobijaju na značaju, ukoliko intervencija države u privrednom životu postaje veća, npr. u kapitalističkim državama jedan deo buržoaskih prihoda daju domeni i nacionalizovana javna preduzeća ili finansijske institucije (industrija, saobraćaj, banke). Finansije, prema tome, obuhvataju svaku javnopravnu delatnost kojom se ostvaruju materijalna sredstva, koja država i lokalna samouprava ili od njih ovlašćeni organi koriste za finansiranje javnih potreba.

Finansijska aktivnost države menjala se i menja se saglasno promenama u njenim funkcijama, naročito u ekonomskim i socijalnim oblastima. Rashodi savremenih država neuporedivo su veći nego što su bili početkom XX veka, a što se pak kvalitativnih promena tiče, one su i značajnije, jer u sve većoj meri služe ciljevima koji nisu striktno finansijskog odnosno

fiskalnog karaktera, već više kao instrumenti ekonomske i socijalne politike. U vezi s tim prof. dr. J. Lovčević kaže:

> „Finansije su u savremenoj državi dobile dirigujuću i organizatorsku ulogu u privredi i društvu One su postale nefiskalne finansije."[7], za razliku od shvatanja klasičnih finansija i teoretičara toga doba, koji su državne funkcije svodili na najmanju moguću meru, ne priznajući joj uopšte privrednu funkciju.

Intervencije države u privredi su smatrane suvišnim, pa samim tim i finansijska delatnost države, po njima, nije smela da utiče na privredne inicijative, bilo sa afirmativnim ili sa negativnim implikacijama. Razvojem države i društveno-ekonomskih protivurečnosti u njima, i u vezi s tim proširivanjem državnih funkcija, takvo shvatanje je evoluiralo u shvatanje o aktivnim funkcijama. Udeo javnih finansija u društvenom proizvodu stalno se povećavao tako da danas u pojedinim zemljama iznosi i preko jedne trećine, pa i polovine društvenog proizvoda. Nauka o finansijama je zbog toga pozvana da izučava nove instrumente kojima se država služi u vođenju nove privredne i socijalne politike, jer se radi o kvalitativnim promenama u metodama korišćenja finansijskih instrumenata, koji još, prvenstveno u kapitalističkim državama, nisu promenili svoje klasične oblike (porezi, zajmovi, budžet i rashodi).

Nove zadatke finansije su dobile pod **snažnim uticajem Kejnsovog učenja**, koje su razvili njegovi sledbenici, a koji su **finansije proglasili „funkcionalnim finansijama".** Taj novi pravac u finansijskoj politici države i užih političko-teritorijalnih jedinica poznat je u nauci pod imenom **„Fiskalna politika".** U tom nazivu upravo je sadržana ekonomsko-socijalna funkcija države koju ona vodi finansijskim instrumentima i sredstvima. Dakle, taj izraz treba da označi da se fiskalna politika, ako ne isključivo, a ono bar u značajnoj meri, vodi **radi postizanja nefiskalnih ciljeva, odnosno radi postizanja određenih ekonomskih i socijalno-političkih ciljeva.**

Nauka o finansijama je kompleksna nauka koja u sebi uključuje više grana finansijske discipline: ona je agregat ekonomskih, socijalnih, političkih i pravnih elemenata i zahteva saradnju ekonomista, pravnika i sociologa. Zbog složenosti finansijskog fenomena, jasno je da ga jedna nauka ne može u celini upoznati. Stoga se bar **tri discipline bave finansijskim pojavama: nauka o finansijama, finansijska politika i finansijsko pravo.**

1.2.2. NAUKA O FINANSIJAMA

Zadatak nauke o finansijama jeste da sistematski teorijskim istraživanjima utvrdi stalne odnose između uzroka i posledica, odnose između dva ili više finansijskih fenomena i njihovu vezu prema njihovoj stvarnoj materijalnoj povezanosti.

Ona izučava prirodu finansijskog akta: ispituje uticaj koji finansijski akt vrši na proizvodnju, promet i potrošnju dobara, na cene, štednju, itd; analizira efekte pojedinih poreza na privredu (prevaljivanje); posledice pojedinih tipova državnih zajmova u ekonomskoj i socijalnoj strukturi zemlje.

7 Jovan Lovčević, Institucije javnih finansija, Beograd, Službeni list, 1995. str.13-14

U novije vreme postoji izražena tendencija za posebnim izučavanjem **finansijske ekonomije (nastavni predmet koji se predaje na pravnim fakultetima u Francuskoj)**, koja može mnogo više naučno i teorijski se postavi nego drugi, delovi finansijske discipline (**finansijska politika i finansijsko pravo**). Finansijska ekonomija, za razliku od nauke o finansijama, zanemaruje političku, socijalnu i pravnu stranu finansijskih pojava i usmeri na izučavanje ekonomskog aspekta finansijskog fenomena.

Ona je, međutim, još finansijska nauka, neintegrisana u ekonomsku teoriju i bila bi kao takva „most između ekonomskih i finansijskih studija". Ona je tesno vezana za finansijsku politiku kojoj pomaže u njenim praktičnim zadacima. „Finansijska ekonomija", dakle, izučava ekonomski aspekt finansijskog fenomena, ispitujući teorijske konstante u pogledu analize, bilo sistema koji se odnose na raspodelu poreskog tereta, bilo promena nastalih u ravnoteži, pojedinačnoj ili opštoj, prouzrokovanim usred oduživanja (sa naknadom ili bez naknade) finansijskih sredstava; ona isto tako studira rashode države i užih kolektiviteta, kao i efekte poreske politike da ukupan dohodak, na potrošnju, itd.[8]

1.2.3. FINANSIJSKA POLITIKA

Finansijska politika nije nauka u strogom smislu reči, već veština koja, koristeći rezultate do kojih je došla finansijska nauka, ukazuje na sredstva i puteve ka postizanju ciljeva koje je obeležila finansijska teorija. Dakle, ona ima operativni, a ne spekulativni cilj. Dok nauka tumači, politika sprovodi. Na primer, teorija je došla do zaključka da izvesni porezi teže terete određene društvene slojeve. Sa takvim stavom, finansijski političar će prilikom izbora poreza upotrebiti one vrste poreza koji će ispraviti dotadašnje visoko oporezivanje tih društvenih slojeva.

1.2.4. FINANSIJSKO PRAVO

U poslednje vreme, u zemljama tržišne privrede, sve se više izučava finasijsko pravo. Kako finansijsko pravo mora da prati političke, ekonomske i socijalne tendencije društva, ona je u stalnom razvoju i čini izuzetno živu materiju. Dok neki autori smatraju finansijsko pravo samostalnom granom prava, dotle ga drugi svrstavaju u upravno (administrativno) pravo, a neki i u ustavno pravo. I ako finansijsko pravo ima niz dodirnih tačaka sa upravnim i ustavnim pravom, ono ipak ima dosta specifičnosti koje ga čine samostalnom granom prava.

Finansijsko pravo je deo pravnog sistema određene države koji reguliše odnose koji nastaju finansijskom aktivnošću države, jedinica lokalne samouprave i institucija kojima su poverene takve funkcije.

Finansijsko pravo nije apstraktna pravna disciplina, jer njegov predmet nisu samo pravne norme, njihova deskripcija i raščlanjavanje, već njegov predmet čini i poslovanje sa društvenim sredstvima (što čini njegovu funkcionalnu stranu). Zbog toga finansijsko pravo obuhvata analizu finansijskog mehanizma i tehnika koji se primenjuje pri prikupljanju i trošenju društvenih sredstava. Pored toga, finansijsko pravo prati kretanje društvenih sredstava i uticaj

8 J. Lovčević, isto, str. 15.

koji na ta kretanja vrše organi države i tržišni zakoni. Istovremeno finansijsko pravo izučava i službe koje učestvuju u procesima vezanim za prikupljanje i trošenje društvenih sredstava, uslove pod kojima te službe izvršavaju svoje zadatke, kao i uticaj koji njihovo poslovanje ima na društveni i ekonomski život."[9]

Finansijsko pravo je deo pravnog sistema određene zemlje, pa ga u tom kontekstu možemo definisati kao skup pravnih propisa kojima se regulišu oni društveni odnosi koji nastaju pri prikupljanju, raspodeli i trošenju sredstava kojima se zadovoljavaju (opšte i zajedničke) javne potrebe.

Zavisno o karakteru normi kojima se regulišu finansijski odnosi, možemo razlikovati opšte i posebno finansijsko pravo. Opšti deo finansijskog prava čini ukupnost pravnih normi kojima se obezbeđuje jedinstvo finansijskog sistema, utvrđivanjem opštih principa na kojima se zasnivaju finansijski odnosi. Poseban deo finansijskog prava čini ukupnost pravnih normi kojima se na jedinstven način reguliše određena grupa finansijskih odnosa (poresko pravo, takseno pravo, budžetsko pravo, pravo osiguranja, itd.).

Prema teoriji na kojoj se prostire primena, finansijsko pravo delimo na nacionalno (unutrašnje) i međunarodno finansijsko pravo.

Nacionalno pravo je deo pravnog sistema jedne zemlje kojim se u toj državi regulišu finansijsko-pravni odnosi. S tog stanovišta govorimo o finansijskom pravu naše zemlje, o finansijskom pravu Francuske, itd. Međunarodno finansijsko pravo predstavlja skup normi kojima se regulišu međudržavni finansijsko - pravni odnosi. Subjekti međunarodnog finansijskog prava su države, pa zbog toga ono ima koordinirajuću ulogu a ne subjektivni karakter, jer države svoje međusobne odnose zasnivaju na principu ravnopravnosti i međusobnog usklađivanja interesa. Zbog toga međunarodno finansijsko pravo nema univerzalni karakter: neke norme kojima su regulisani finansijski odnosi među državama su opšteprihvaćene, dok se pojedine norme primenjuju samo u odnosima između dve ili između članica nekog političkog saveza nekoliko zemalja. Kao primer, međunarodnog finansijskog prava mogu da posluže akta (pre svih statut, ali i druga akta) kojima je regulisano članstvo u MMF, IBRD, IFC, IDA, zatim akta regionalnih finansijskih organizacija: Evropska banka za obnovu i razvoj, Afrička banka za razvoj, Azijska banka za razvoj, itd.

1.2.5. ODNOS NAUKE O FINANSIJAMA PREMA DRUGIM NAUKAMA

Svojstva i sadržaj nauke o finansijama moguće je preciznije odrediti u sklopi njene povezanosti, tj. njenih uzajamnih veza sa ostalim ekonomskim ali i drugim društvenim naukama.

Što se tiče odnosa finansija i drugih ekonomskih nauka, možemo odmah da naglasimo da sve ekonomske nauke (uključujući i nauku o finansijama) imaju međusobne veze i odnose, mada broj tih veza i njihov intenzitet između njih nije isti.

Pojedine ekonomske discipline jače su međusobno vezane nego druge. Ovde ćemo se ograničiti samo na odnos između finansijske nauke i političke ekonomije i finansijske nauke i ekonomske politike.

9 Miodrag Matejić, Finansije, Zavod za obrazovanje administrativnih kadrova, Bograd, 1978. str. 10.

Odnos finansijske nauke i političke ekonomije je, isto kao „***odnos stabla i izdanka***"[10] jer su se finansije dugo vremena izučavale u okviru političke ekonomije dok se nisu izdvojile u posebnu naučnu disciplinu. Inače, između finansijske nauke i političke ekonomije postoji trajna i neraskidiva veza koja je posebno izražena u vezi sa savremenim kretanjima u razvoju ekonomske misli. Ta veza je naročito uočljiva ako imamo u vidu predmet političke ekonomije kao nauke koja otkriva suštinu i karakter proizvodnih odnosa u društvu i objektivno dejstvo ekonomskih zakona koji upravljaju proizvodnjom, razmenom, raspodelom i potrošnjom u društvu, otkrivajući pri tome suštinu pojedinih ekonomskih kategorija. U tom smislu ona i otkriva i ekonomske kategorije kao što su novac i finansije, na podlozi čega su i ponikle finansije kao samostalna ekonomska disciplina, čiji su najvažniji zadaci da izučava dejstva ekonomskih zakona u oblasti finansija, i to zakona koje je otkrila politička ekonomija. Pri tome naglašavamo da i same finansije teže da odrede izvesne specifične zakonitosti.

Francuski finansijski teoretičar Gaston Žez (u svojoj knjizi „Nauka o finansijama i finansijsko pravo" iz 1931. godine ističe da je nauka o finansijama sintetička nauka koja u sebi objedinjuje ekonomske, pravne i političke momente, odnosno da u učestvovanju finansijskih fenomena treba obratiti pažnju na njihov pravni i ekonomski sadržaj, kao i (finansijsku) politiku koja se ostvaruje takvim sadržajima.

Ipak treba naglasiti da su finansije najtešnje povezane sa istorijom političke ekonomije, odnosno sa istorijom ekonomskih doktrina jer izučavanje pojedinih škola i struja kroz istoriju ekonomskih doktrina pokazuje brojno tretiranje pitanja iz finansijske materije.

Veoma čvrsta uzajamna veza postoji i između ***finansija i ekonomske politike***, koja je (veza) u savremenom svetu postala veoma naglašena, s obzirom na činjenicu da finansijska politika predstavlja sastavni deo ekonomsko-političkih akcija svake zemlje i treba da pomaže ostvarivanju opštih ekonomsko-političkih ciljeva društva. Ta njihova uzajamna veza uočljiva je i u činjenici da su rezultati do kojih dolazi ekonomska politika obrađujući ekonomsku bazu vrlo značajni za finansije u smislu njihove strukture i kapaciteta. Isto tako, operacije u okviru finansija direktno i indirektno utiču na ekonomsku politiku.

U odnosu na ostale ekonomske discipline, samo ćemo pomenuti odnose ***finansijske nauke sa monetarnom ekonomijom*** (nauka o novcu), s obzirom na to da su ti odnosi veoma bliski, jer i jedna i druga disciplina za svoj osnov imaju novčana kretanja, naravno posmatrana sa različitih aspekata.

Takođe, značajna uzajamna dejstva postoje na relaciji ***finansije - bankarstvo***. Ova povezanost je uslovljena okolnošću što, u uslovima savremene privrede, bankarstvo sve više direktno ulazi u sve pore privrednog života, zbog čega je odvojeno tretiranje bankarstva od ostalih ekonomskih disciplina (uključujući, naravno, i finansije) nezamisliva.

Veoma uska ***povezanost finansija kao nauke postoji i sa savremenim matematičkim i statističkim metodama,*** jer je bez njih odnosno bez odgovarajućih matematičkih i statističkih metoda gotovo nemoguće adekvatno izučavati i objašnjavati finansijske fenomene u njihovom kompleksnom sadržaju i efektima koji proizlaze njihovih dejstvom na društveno-ekonomske prilike zemlje.

10 Aleksandar Perić, Finansijska teorija i politika, Savremena administracija, Beograd, 1976. str. 45.

1.2.6. FINANSIJSKI POSLOVI I FINANSIJSKI SISTEM

Pod finansijskim poslovanjem, u najširem značenju, podrazumevaju se ukupni novčani odnosi, svi akti i radnje kojima se zasnivaju ili gase imovinsko-pravni odnosi izraženi u novcu.

Finansije su nastale, kao što smo više puta pomenuli, sa pojavom robne proizvodnje i robno-novčanih odnosa. Bez novca nema finansijskog poslovanja.

Finansije znače novčanu stranu svakog privrednog posla i novčanu stranu svih tokova nacionalne privrede.

U tom smislu u finansije spadaju raznovrsne novčane operacije kao što su tekuća i svakodnevna naplaćivanja i isplaćivanja u gotovom novcu, zatim odobravanje, korišćenje i vraćanje kredita, uplaćivanje premija i isplaćivanje naknada šteta u osiguranju, kupovina i prodaja valuta i deviza i emisija novca. Finansije obuhvataju organizaciju i rad banaka u osiguranju. Osim toga zaključivanje državnih zajmova, emisija i upisivanje akcija, zavođenje, razrezivanje i izmirivanje javnih obaveza u novcu, kao poreza, doprinosa, taksa, carina i drugo, upotreba tako ubranih novčanih sredstava za izmirivanje državnih izdataka. O finansijama (poslovnim) govori se o kada su u pitanju radnje vezane za investicije, zatim one kojima se obračunavaju troškovi proizvodnje, ili vrši svođenje finansijskog rezultata poslovnog uspeha, izrada bilansa i završnih računa, kao i isplaćivanje zarada, penzija, i nagrada, zgoditaka kod igara na sreću, i drugo.

Subjekti finansijskih transakcija mogu biti fizička i pravna lica, uključujući i samu državu, njene organe i ustanove. Međutim, odgovarajuće finansijske poslove, i to kako u njihovom tehničkom, tako i u ekonomskom smislu, obavljaju ili posebne organizacije banke i osiguravajuća društva, ili finansijski organi državne uprave, kao ministarstva odnosno sekretarijati za finansije uprave prihoda, carinarnice i drugi.

S obzirom na subjekte finansijskih poduhvata koji posreduju u određenim finansijskim transakcijama i zasnivanju finansijskih odnosa ili ih čine za svoj račun, kao i na njihov pravni status i pravni karakter odnosnih radnji, vremenom u okviru finansija formirale su se dva zasebna ali uzajamno povezana i zavisna dela: **monetarne i javne finansije.** Tako u slučajevima kada su u pitanju poduhvati i novčane transakcije pojedinaca, fizičkih lica, pravnih i javnopravnih ekonomskih subjekata pa i države vezane za novac, kredit i banke, radi se o monetarnim finansijama. U onim pak slučajevima kad odgovarajuće finansijske poduhvate i radnje, na osnovu prerogativa vlasti odnosno ovlašćenja, preduzimaju određeni državni organi, ustanove i drugi javnopravni subjekti, bilo da se time pribavljaju potrebna novčana sredstva ili se ona troše, u izvršavanju odgovarajućih državnih funkcija i javnih službi, tada su u pitanju javne finansije. Saglasno ovakvoj podeli finansije i finansijski sistem određene zemlje sačinjavaju novčano - kreditni i bankarski sistem, na jednoj i sistem javnih finansija, na drugoj strani.

Finansije označavaju i posebnu nauku (nauku o finansijama, finansijska teorija) koja izučava pojave, odnose i institucije u vezi sa prikupljanjem, raspodelom, trošenjem i upravljanjem novčanim sredstvima radi zadovoljavanja opštih i zajedničkih društvenih potreba. Klasična doktrina je težište stavljala na izučavanje poreza i ostalih javnih prihoda i njihovih efekata, kao i na javne rashode i odnose u vezi sa njima.

Savremena nauka proširuje prostor izučavanja u prvom redu na ekonomske i socijalne aspekte javnih finansija kao aktivnog faktora ekonomske politike u regulisanju funkcionisanja privrede, neutralisanju pojava neravnoteže, u ostvarivanju politike razvoja i za intervencije na planu raspodele dohotka

1.3. JAVNE FINANSIJE

1.3.1. POJAM I FUNKCIJA

Aktivnost države, jedinica lokalne samouprave i organizacijama kojima su poverene određene društvene funkcije, koje za svrhu ima pribavljanje i trošenje materijalnih sredstava radi ostvarivanja opštekorisnih ciljeva, naziva se finansijskom aktivnošću ili javnim finansijama.

Postizanje tih ciljeva zahteva raspolaganje ekonomskim sredstvima. Di ih pribave, država i uže društveno-političke zajednice i organizmi koriste razne instrumente, od metoda koji se javljaju u privredi pojedinaca pa do specifičnih tehnika izdvajanja iz društvenog proizvoda ili nacionalnog dohotka. Taj proces pribavljanja društvenih sredstava i plansko trošenje njihovo na javne ili opšte potrebe konstituiše jednu posebnu privredu - finansijsku privred, koja ima svoje instrumente, svoje zakonitosti, tehniku i efekte, kojima se bitno razlikuje od privrede pojedinaca. Ekonomska disciplina, sinetička i autonomna, koja se bavi izučavanjem pojava i fenomena koji su u vezi sa finansijskom aktivnošću subjekata javnog prava, nosi ime nauke o finansijama.

Finansijskom aktivnošću, prema izloženom, namenjena je podsticanju finansijskih rezultata. No, da to odmah naglasimo, instrumente javnih finansija mogu društveno-politički kolektiviteti koristiti u svrhu ostvarivanja i drugih zadataka ekonomskih, političkih, socijalnih i drugih. Moderna koncepcija javnih finansija pokazuje tendenciju da se finansijske institucije upotrebe sve više u tom metaekonomskom pravcu.

Teorijski i praktično najinteresantniji i finansijski najznačajniji prihod savremene države je onaj koji proizilazi iz njene vlasti da do novčanih sredstava dođe putem svog „imperijuma". U tom smislu govorimo o finansijskom suverenitetu države, koji je samo jedan vid njenog političkog suvereniteta.

No, bilo bi netačno kad bi se iz ovoga izveo zaključak da savremena država, da bi došla do prihoda mora koristiti samo prinudu. U novije vreme prihodi od imovine ponovo dobijaju u mnogim zemljama na značaju, ukoliko intervencija države u privrednom životu postaje veća. I u kapitalističkim državama jedan deo budžetskih prihoda daju domeni i nacionalizovana javna preduzeća, industrijska, saobraćajna i bankarska.

Pomenimo i to da je oporezivanje staro koliko i organizovana vlast. **Biblija kaže da jedna desetina od letine mora** da se izdvoji **za izdržavanje sveštenstva**.[11]

11 Jozef Stiglic, Ekonomija javnog sektora, prevod, Ekonomski fakultet, Beograd, 2008. isto, str.460.

Finansijska privreda sastoji se iz pribavljanja i upotrebe javnih sredstava. Reč je o stvaranju finansijskih izvora prenošenjem novčanih sredstava iz ruku pojedinaca ili drugih privrednih subjekata (privredna društva, na primer) u odgovarajuće finansijske instrumente (budžeti, fondovi, i sl). države i jedinica lokalne samouprave koje će ih iskoristiti u finansijske, političke privredne, socijalne i druge svrhe. Naravno, u kapitalističkom svetu privatni sektor je znatno veći, snažniji i značajniji od javnog. Tu i finansijska nauka, ima znatno širu ulogu.

Javne finansije vezuje u finansijski akt dva subjekta: aktivni i pasivni. **Država, uže društveno-političke zajednice, aktivni su subjekti finansijske delatnosti**, usmerene ka sticanju javnih prihoda, dok su **pasivni subjekti fizička i pravna lica,** državljani i svi drugi koji su političkim i ekonomskim sponama vezani za javnopravno telo koje se nad njima uzdiže svojom finansijskom vlasti. Ostavljajući po strani analizu raznih vanfiskalnih mehanizama pomoću kojih država dolazi do sredstava i imovine (nacionalizacija, konfiskacija, sopstvene investicije i sl.), ponavljamo da se u oblasti finansija suverenitet države ogleda u obavezi pasivnih subjekata da pod uslovima prinude, odnosno obaveze, obezbede raznovrsnim dažbinama redovna finansijska sredstva za ostvarivanje funkcija i zadataka države i užih društveno-političkih zajednica.

1.3.2. FINANSIJE KAO DEO PRIVREDE

Finansije javnih ili javno-privatnih preduzeća su deo šireg pojma javne privrede, istovremeno su i vrlo značajni deo privrede. Kao i svaka privreda, registruju faze privrednog procesa: proizvodnju, raspodelu i potrošnju. Primera radu u Švedskoj veći deo privrede je u državnom vlasništvu, primer - većinski vlasnik srpskog „Telenor-a" je Vlada Norveške.

Proizvodni proces konkretizuje se u stvaranju maksimalne društvene koristi finansije „proizvode" na specifičan način, koji stvaranje materijalnih sredstava zasniva na jednostranom i prinudnom pribavljanju, regulisanom javnopravnim normama (porez). Jasno je da se ta finansijska „proizvodnja" kreće u granicama koje utvrđuje minimum izražen javnih potreba (funkciji) javno-pravnog tela, i maksimum koji je određen opšteprivrednim kapacitetom zemlje. Mora se imati u vidu da instrumenti finansijske privrede sa svoje strane utiču, sužavajući ili šireći, na opštu proizvodnju, te je stoga privreda u znatnoj meri zavisna od finansijske aktivnosti države i užih društveno-političkih zajednica.

Pojava raspodele u privredi koju obavlja finansijska delatnost još je očiglednija. Vlada mišljenje da finansijski fenomeni nisu ništa drugo do raspodela tereta između pojedinaca. Dejstvujući na ponovnu raspodelu (preraspodelu) društvenog proizvoda odnosno nacionalnog dohotka, finansije utiče na veličinu dohotka i imovine pojedinaca i grupa.

Finansije, najzad, ne samo da su i same jedna džinovska potrošnja, jer pribavljanje vrednosti troše u podmirivanju opštedruštvenih potreba, već utiču i na potrošnju u zemlji: umanjuju kupovnu snagu kod pojedinaca, čime dejstvuju na njihovu sklonost prema potrošnji ili štednji.

1.3.3. PRINUDA

Elemenat koji karakteriše finansijsku privredu jeste način na koji ona dolazi do materijalnih sredstava. Tamo gde se naredbe, odnosno zabrane, ne donose u cilju ostvarivanja prihoda - i da se pojave finansijski rezultati - tu nije reč o finansijskoj aktivnosti. Nije, na primer, domen finansijskih analiza samo uprava nad kulturno-prosvetnim ustanovama, iako ove mogu davati prihode (pozorišta, muzeji, na primer). Po nekim autorima čak i računsko-kontrolna funkcija uprave ne spada u domen finansijskih studija, nego u problem privredne tehnike. Ali, to je mišljenje koje predstavlja teorijsku isključivost, jer bez ove materije naučna obrada finansijskog sistema i finansijske politike ne bi bila potpuna.

Ono što čini finansijsku privredu posebnom, to je prinudno pribavljanje sredstava oslanjajući se na autoritet i vlast država svojim pravom zapovedanja (porez) odnosno zabrane (monopoli) oduzima od stanovnika potrebne sume, a da im za uzvrat ne pruža neposredno naknadu (uslugu) što bi normalno uzev proizašlo iz odnosa koji se javljaju na tržištu.

1.4. ULOGA DRŽAVE KROZ ISTORIJU

1.4.1. DRŽAVA U DOBA STARE GRČKE I RIMA

A) Platon o državi i oblicima vladavine

Kada govorimo i pišemo **o državi** i njenim potrebama, uvek polazimo od državnog uređenja, tj. od oblika vladavine. Nesumnjivo je da je **prve temenje** u toj oblasti postavio **Platon u poznatom delu „Država**." Svaki oblik vladavine, prema shvatanju Platona, se skoro nužno izvodi iz prethodnog i urušava zahvaljujući vlastitom unutrašnjem nedostatku, što znači da svaki oblik vladavine porađa svoje vlastito uništenje.

Na lestvici od pet deformisanih, loših oblika vladavine, demokratija je veoma nisko rangirana Ona zauzima četvrto mesto, odmah iznad tiranije.[12]

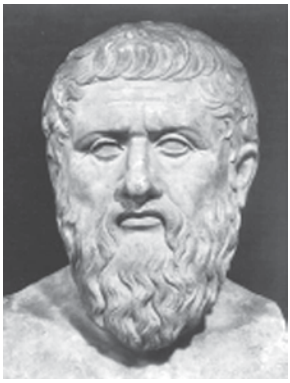
„Platon definiše demokratiju kao „vladavinu siromašne većine", koja nastaje kada „siromasi pobede ravnomerno podele vladu i građanska prava, i kad se najčešće vlasti u njoj biraju kockom."[13] Samo Platonovo opisivanje demokratije predstavlja, zapravo, njenu kritiku. Oštrim i ironičnim rečima u „Državi" Platon dovodi u pitanje temeljne demokratske principe - slobodu i jednakost.[14] „Ispostavlja se da je demokratija ranjiva upravo tamo gde se

12 Platon je rođen 427. p. n. e. u Atini; umro 347. p. n. e. i bio je neizmerno uticajan starogrčki filozof i besednik, Sokratov učenik, a Aristotelov učitelj, i osnivač Akademije u Atini. Izvor:Vikipedia

13 Irina Deretić, Iz Platonove filozofije, Plato, Bgd, 2010. str. 106.

14 Arlene W. Saxonhouse, „Democracy, Equality and Eide, A Radical View from Book 8 of Plato's Republic", y: American Political Science Rewiew, Vol.92. No. 2. June 1998. str. 273.

smatra da je jaka. Jednakost, matematička kategorija, neostvariva je u ljudskim stvarima, jer ljudi nisu jednaki. Ona je neprimenjiva na ono što je nejednako, različito. U demokratskim režimima svako može obavljati najodgovornije dužnosti, bez obzira na svoje intelektualne sposobnosti i moralni integritet, budući da su svi građani „jednaki" i jednako sposobni za bilo koju vrstu javne službe.



Platon

Neograničena sloboda (upravo tim prekoračenjem mere) i zanemarivanja ostalih stvari, posebno zakonodavstva, stvara potrebu za tiraninom za najvećim i najtežim ropstvom, jeste plodno tle za neobuzdano i svojevoljno nicanje lažnog i razmetljivog govora onih koji su sebi uzeli slobodu da govore o svim stvarima kao da se u njih bolje razumeju od istinskih stručnjaka. Unutar takvog oblika vladavine, „prekomerne slobode" (gde vladaju materijalno i duhovno siromašni), profesionalni besednici, pogotovu ako su nadareni, raspolažu sa sjajnom prilikom da svojim lepo sročenim besedama (ali, na žalost, često oslobođenim od obaveza da istovremeno budu i istinite) neupućenoj i neobrazovanoj masi (a takva ona uglavnom jeste) stvaraju utisak izuzetne učenosti i prosvećenosti. Retorika (neodgovornošću i nepreciznošću svoga znanja) i retori (svojim neograničenim političkim pretenzijama, iako za to, po Platonovom mišljenju, nemaju pravo pokriće) „demokratizuju" aksiološku hijerarhiju, što na kraju rezultira preokretanjem svih vrednosti, tako da se „drskost naziva lepim vaspitanjem, bzakonje- slobodom ... bestidnost - hrabrošću."[15] Nepostojanje pouzdanog merila za utvrđivanje onoga što je istinski dobro, mešanje svega i svačega, dovodi u početnoj instanci do izjednačavanja ili u ublaženoj formi samo do relativizacije razlike koja postoji između suprotnih vrednosnih fenomena - jer demokratija izjednačava kako građane tako i principe i vrednosti - da bi se na kraju potpuno izgubio bilo kakav vrednosni poredak. Platonova politička teorija na suštinski način odgovara njegovoj psihologiji. Pojednci se moralno i intelektualno obrazuju u jednom političkom sistemu koji pak oni sami sačinjavaju. Takođe demokratski i politički sistem pronalazi svoj analogon u demokratskom čoveku, koji je prepun strasti, pogrešno vođenih „bez razuma i načela", podeljenom iznutra i lišenom smernica, upravo kao država u kojoj živi. Njegovo vaspitanje, oblikovanje ili nedostatak bilo kakvog vaspitanja i obrazovanja, čine ga onim što jeste. Drugim rečima, određene moralne osobenosti, sklonosti ili procene, prenose se na psihološke na ravan funkcionisanja zajednice. Stoga opisu bilo kakvog oblika vladavine odgovara opis karaktera tipičnog predstavnika takvog oblika vladavine. Čini se da će se unutar demokratskog poretka roditi i demokratski čovek; drugim rečima, samo „demokratski" ljudi mogu graditi demokratski sistem i demokratsku ideologiju.

„Demokratija, međutim, rađa lakomislene demokrate, pohlepne oligarhe, timokrate i trutove koji nastoje da postanu tirani."[16]

15 Irina Deretić, isto, strana 107.

16 Bernard Williams, „The Analogy of City and Soul in Plato's Republic (str. 49-59), Jonatan Lear, „Inside and Outside the Republic" (str. 61-94), ed. by R. Kraut, Rowman & Littlefield Publishers, 1997.

Iz Platonovog opisa moglo se zaključiti da demokratski čovek, niti ima preovlađujuće ciljeve i želje, niti razlikuje „nužne od nebitnih prohteva i zadovoljstava".... Demokratski čovek stoga naliči gradu u kome živi utoliko, ukoliko u sebi sadrži većinu ostalih karaktera (tipova). Kada se steknu odgovarajuće okolnosti, čini se, da bi on mogao postati oligarh, timokrata ili čak i tiranin.

Oblik vladavine koji Platon izvodi iz ovih postavki je zasnovan na strogoj hijerarhiji naslednih klasa, u kojoj je svaka individualna sloboda potisnuta u korist države, dok je veličina grada i klase u njemu determinisana matematički precizno, zajedno sa eugeničkim zahvatima radi obezbeđenja pomenutog.

„Stiče se utisak da Platon razobličava opsenu o vladavini „slobodnih i jednakih", ukazajući na to da ona takođe uključuje vladavinu bogatih, kao i potencijalnih tirana i timokrata. Njegova kritika demokratije ne pogađa samo demokratske prakse toga vremena, nego i, kako se čini, unutrašnje nedostake takvog načina upravljanja državom." [17]

Platonova misao se često upoređuje sa filozofijom Aristotela, Platonovog najpoznatijeg učenika, čija je reputacija tokom srednjeg veka pomračila Platonovu. Sholastički filozofi, naime, Aristotela nazivaju jednostavno „Filozof".

Tek se u renesansi, sa sveopštim buđenjem interesovanja za antiku, širi poznavanje Platonovog opusa. Mnogi rani moderni naučnici i umetnici, raskidajući sa sholastikom, videli su u Platonovom delu potku za napredak u nauci i umetnosti. Do devetnestog veka Platonova reputacija dostiže onu koju je imao u antici.[18]

B) Aristotel o oblicima vladavine državom

Starogrčki filozof Aristotel bio je i između materijalizma i idealizma. Bio je idealist jer je analogno **Platonu stvorio sličnu utopiju (idealnog društva i države)**, ali je bio i realist jer je polazio od realne istorijsko-kulturne stvarnosti antičke Grčke.[19] Aristotel je tvrdio da je čovek po prirodi političko biće (zoon politikon) i da svoju suštinu izražava tek u zajednici.

I ako Aristotel spada u red poznatih grčkih filozofa njegova poimanja države i nene ekonomske uloge, pa i samog novca predstavljaju temelje ekonomske misli koji i danas zaokupljaju pažnju naučne javnosti.

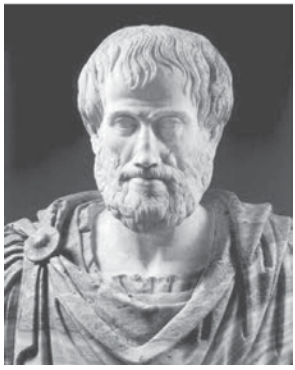
Zanimljivo je istaći da je Aristotel utvrdio tri funkcije novca i to: novac kao sredstvo razmene; novac kao mera vrednosti i novac kao sredstvo za gomilanje bogatstva.

17 Irina Deretić, isto, strana 109.

18 Značajni filozofi zapada su nastavili da ispituju Platonovo delo, bilo sa tradicionalnim akademskim pristupom, bilo koristeći svoju filozofiju kao podlogu. Niče je napadao Platonove političke i moralne teorije, Hajdeger je pisao o Platonovom zaboravu „bivstva" (vidi. Martin Hajdeger - „Platonov nauk o istini"), dok Karl Poper u delu *Otvoreno društvo i njegovi neprijatelji* (1945), tvrdi da je Platonov predlog državnog uređenja iz dijaloga „Država", prototip totalitarnog režima. Interesovanje za dijaloge ne jenjava ni danas.

19 Aristotel (384-322. p.n.e.) je rođen u Grčkoj:Stagiri-Trakiji. Sa 17 godina je stupio u Platonovu *Akademiju* gde je bio do Platonove smrti (20 godina). Nakon akademije, poziva ga kralj Filip Makedonski na dvor i Aristotel postaje vaspitač Aleksandra Makedonskog (Velikog). Kada se vratio u Atinu osnovao je školu u šetalištu *Likeja* koja je poznata kao „Peripatetička škola", po grčkoj reči *peripatos*-šetnja. Više o tome vidi: Vikipedia

On je, sledstveno tome, **smatrao da je novac sam po sebi jalov i da ne donosi novac**, što danas, u suštini, predstavlja osnov izučavanja islamskioh finansija.



Aristotel

Aristotel je podelio državne oblike na osnovne dve grupe: dobre i loše.[20]

- Dobre oblike predstavljaju: kraljevstvo; aristokratija; republika.
- Loše oblike predstavljaju: tiranija; oligarhija; demokratija.

Za Aristotela, najveće dobro je sreća. Ona zavisi od naših umnih sposobnosti. Tvrdio je da je najveća vrlina sredina između dve krajnosti. Učenje o vrlini Aristotel je izložio u svom delu Nikomahova etika gde polazi od onoga u čemu se svi ljudi slažu, a to je da je cilj ljudskog života ili blaženstvo, koje nije površni hedonizam, niti materijalno bogatstvo ili slava, već je sreća ili blaženstvo - dobro po sebi ili samovrednost.

Aristotel, za razliku od Platona, ceni umetnost a naročito grčke tragedije jer etički deluju na gledaoca (tvorac je termina *katarza*-pročišćenje putem straha i sažaljenja).

Razlika između Platonove i Aristetolve države: Platon je u svojoj „Državi" pokušao da formuliše apsolutno najbolju državu, dok je Aristotel uočio da ne postoji apsolutno najbolja država već samo relativno najbolja država u odnosu na postojeće stanje. Kako ne bi došlo do zabune i Aristotel je stvorio svoju sliku koja je predstavljala „*Aristotelovu najbolju državu*" međutim bazirala se na realnim principima za razliku od Platonove, on svoju državu objašnjava kao onu koja stoji između Platonovog *komunizma* i principa *laissez-faire* krajnjeg individualizma. Platonova idealna država ima tri staleža (filozofi, vojnici, robovi), dok Aristotelova ima dva staleža i to: upravljački stalež i stalež robova. Aristotel je pogrešno formulisao početnu premisu o robovima a to je da su oni takvi po svojoj prirodi, dok su u stvarnosti oni takvi zato što ih takvim čini društvo. U toj tvrdnji Aristotel je formulisao i rasnu teoriju društva. Aristotel je bio realniji od Platona iz razloga što se zalagao za državu po uzoru na Atinu. On je proučavao postojeće ustave grčkih država i iz njih izvlačio zaključke.Aristotel je, takođe, državu prikazivao u organicističkom obliku.

C) Ciceron o upravljanju državom

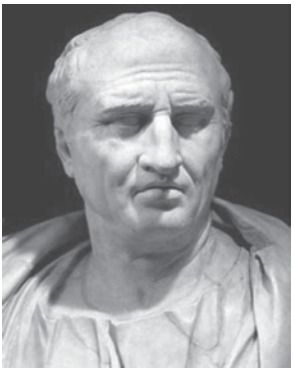
Ciceron[21] je značajna svoja dela posvetio pisanju o državi.

> „Nema tog posla, kaže on, u kome se ljudska vrlina ne približava više božanskoj moći nego što je osnivanje novih ili očuvanje već osnovanih država."[22]

20 Njegova značajnija dela su: Državnik, Država, Timaj, Zakoni, *Epinomi ili Dodatak Zakonima* i dr.

21 Marko Tulije Ciceron, (106 do 43 god p. n. e.) rimski filozof, besednik i državnik

22 Ciceron, Država, prevela sa latinskog Bojana Šijački-Manević, Izdanje, Plato, Beograd, 2002. str. 27.



Ciceron

Posle nekoliko uvodnih napomena **definiše državu kao narodnu svojinu, narodno dobro,** a narod kao skup mnoštva udružen saglasnošću o prihvatanju istog prava i željom da uživa zajedničke koristi; daje tri osnovna i prihvatljiva oblika državnog uređenja (kraljevstvo, aristokratija, demokratija), koji imaju tendenciju da se degenerišu u odgovarajući loš oblik.

Slede pitanja o stabilnosti države, idealnom karakteru države, pri čemu se rimska država pruža kao živi primer... skladnog, mešovitog uređenja; isticanje oblika vlasti u kojem je sva vlast u ruci jednog čoveka (kraljevstvo), nasuprot vlasti naroda (demokratija), koju smatra za najgori mogući oblik vlasti; iznošenje da se u ostatku razgovora na primeru rimske države objasni idealni tip države.[23]

Ciceronov proemium: razmišljanja o prirodi čoveka i snazi ljudskog duha; **najplemenitija primena vrline je u upravi državom** a ne u političkom teoretisanju; razlozi za zasnivanje pravde. Rasprava između branilaca i protivnika pravde u državi Fil, nasuprot ubeđenjima, daje argumente u prilog neophodnosti nepravde u državi. Lelije brani pravdu i neophodnost pravde za državu. Scipion pokazuje na praktičnim primerima da je svako pravedno uređenje dobro za državu i obratno. **Ništa što zaslužuje da se nazove državom ne može da opstoji bez pravde.**[24]

1.4.2. ADAM SMIT O DRŽAVI I NJENIM DUŽNOSTIMA

Prva dužnost - Odbrana: U svom najpoznatijem delu „Bogatstvo naroda"[25] Adam Smit ističe tri osnovne uloge države, tj. vladara. Prva dužnost vladara, je dužnost da zaštiti društvo od nasilja i upada drugih nezavinskih država, može se izvršavati samo pomoću vojne sile. Ali rashod za pripremanje te vojne sile u miru i za njenu upotrebu u vreme rata, veoma je različit u različitim stanjima društva i u različitim periodima kulture. Kod lovačkih naroda, tog najnižeg stanja društva, kakvog nalazimo kod urođeničkih plemena Severne Amerike, svaki čovek je ratnik isto tako kao što je lovac. Kad ide u rat da brani svoje društvo ili da osveti štete koje su njegovom društvu nanela druga društva, on se izdržava vlastitim radom isto onako kao kad živi kod kuće. Njegovo društvo u tom stanju nema ni pravog vladara ni države, pa nema ni rashoda da ga priprema za borbu ni da ga izdržava dok je na bojištu. Kod pastirskih naroda koji predstavljaju naprednije stanje društva, onakvo kakvo nalazimo kod Tatara i Arapa, svaki čovek je isto tako ratnik. Takvi narodi obično nemaju stalni boravak, već žive ili pod šatorima ili u nekoj vrsti natkrivenih kola koja se lako prevoze od mesta do mesta.[26]

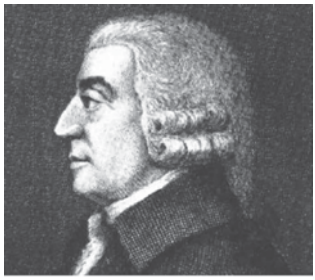
---

23 Isto, str. 12.

24 Isto, str. 13. Setimo se jedne Ciceronove mudre misli o knjizi: **Soba bez knjige je slična telu bez duše**

25 Adam Smit, (I723-1790) Bogatstvo naroda - Istraživanje prirode i uzroka bogatstva naroda, Izdanje MASMEDIA, Zagreb, 2007. prevod, Knjiga peta - O prihodima vladara i države

26 Adam Smit, Isto, str. 669.


Adam Smit

Stajaća vojska Filipa Makedonskog,[27] jedna je od prvih stajaćih vojski od kojih imamo neke jasne izveštaje o verodostoj istoriji. Njegovi česti ratovi s Tračanima, Ilirima, Teslacima i nekim grčkim gradovima, susedima Makedonije, postpeno su oblikovali njegove čete, koje su u početku verovatno bile milicija, u pravu disciplinu stajaće vojske.[28] Prema tome, kako društvo napreduje u civilizaciji, onako postaje postepeno sve skuplja prva dužnost vladara, dužnost odbrane društva od nasilja i nepravde drugih nezavisnih društava. Uporedo sa napretkom kulture, vladar mora izdržavati najpre za vreme rata, a zatim čak i za vreme mira, vojnu snagu društva koja ga prvobitno nija koštala ništa ni u vreme mira ni u vreme rata. [29]

Druga dužnost - Delenje pravde: Smit navodi dalje da je „druga dužnost vladara, dužnost zaštite, koliko god je to moguće, svakog člana društva od nepravde ili nasilja svakog drugog člana društva, ili dužnost ustanovljenja tačnog delenja pravde, takođe traži različite nivoe rashoda u različitim periodima društva."[30] Adam Smit dalje, navodi da „sudska vlast ...vladara ni izdaleka nije bila uzrok rashoda, ona je zadugo bila za njega izvor prihoda. Ljudi koji su se obraćali na nj za pravdu bili su uvek voljni da za nju plate, a molba je uvek bila propraćena nekim darom...a čovek koji je proglašen krivim, bio je ... prisiljen da plati i odštetu stranci ... i globu vladaru..."[31] On, dalje, navodi da „odvajanje sudske od izvršne vlasti čini se da je prvobitno proizašlo iz povećanog obima poslovanja društva kao posledica povećanja napretka. Delenje pravde je postalo tako mučna i zamršena dužnost da je zahtevalo nepodeljenu pažnju ljudi kojima se ta dužnost poverila."[32]

Treća dužnost-Izgradnja ustanova i javni radovi: Na kraju, Smit navodi da je „treća i poslednja dužnost vladara ili države jeste ta da podižu i izdržavaju one javne ustanove i one javne radove koji, iako mogu biti u najvećoj meri korisni za neko veliko društvo, ipak su takve prirode da profit nikada ne bi mogao nadoknaditi izdatak pojedincu ili malom broju pojedinaca, i zbog čega se ne može očekivati da će ih podići ili izdržavati bilo koji pojedinac ili manji broj pojedinaca. Obavljanje te dužnosti takođe zahteva veoma različiti nivo rashoda u različitim periodima društva." [33]

1.4.3. KEJNSOVE ANTIKRIZNE MERE DRŽAVE

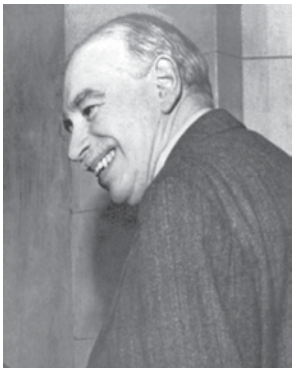
Džon Majnrad Kejns[34] ponovo je među nama. U ekonomskoj teoriji smatrao se mrtvim barem poslednjih 30 godina (od 1980). Pre toga njegovo učenje se smatralo neprikosnovenim barem 40 godina, to jest od pojave njegovog kapitalnog dela - „Opšta teorija zaposlenosti,

27 Otac Aleksandra Velikog, vladao od 359. do 336. godine p.n.e.
28 A. Smit, isto str. 678.
29 Isto, str. 683.
30 Isto, str. 684.
31 Isto, str. 689.
32 Isto, str. 695
33 Isto, str. 696.
34 J. M. Kejns, 1883-1946.

kamate i novca" - koje je prvi put objavljeno 1936. godine.[35]Još uvek se mnogi sećaju spasonosnog pisma koje je ovaj vrsni teoretičar intervencionizma države u privredi, poslednjeg dana 1933, godine uputio tadašnjem predsedniku SAD Franklinu Ruzveltu.

„Poštovani gospodine predsedniče,
Učinili ste sebe poverenikom onih koji u svim zemljama žele da promene naše zlo stanje osmišljenim eksperimentisanjem u okviru našeg društvenog sistema.
Ukoliko ne uspete, racionalne promene biće bitno iskompromitovane širom sveta, prepuštajući ortodoksiji (klasičnoj teoriji) i revoluciji (marksizmu) da se izbore do kraja.
Ali, ukoliko uspete, nove i hrabrije metode biće pokušane svuda i možda možemo uspeti, vremenski označavajući prvo poglavlje nove ekonomske ere od datuma kada ste preuzeli funkciju...."
Iz otvorenog pisma Kejnsa Franklinu Ruzveltu objavljenog u Njujork tajmsu, 31.12. 1933. god

Delo koje „u jednom ustaljenom makroekonomskom modelu (sa deset plus jednačina), uz primenu diferencijalnog računa i komparativne analize, sa ubedljivim grafičkim prezentacijama ova naučna monografija predstavlja nezaobilazno štivo o klasičnom i kejnzijanskom pristupu makroekonomiji i o ulogama koje fiskalna i monetarna politika mogu da imaju u periodu krize.[36]"


J.M. Kejns

Nije samo reč o ekonomisti koji nam je dao potpuno novi uvid u makroekonomiju već je reč o čoveku koji se može smatrati tvorcem moderne makroekonomije kao takve. Zbog toga bi se mogao svrstati među najznačajnije ekonomiste u istoriji. Osim toga, on je tvorac i posleratnog međunarodnog monetarnog sistema poznatog pod imenom Bretton-Woods. Njegove glavne institucije, Međunarodni monetarni fond i Svetska banka, svuda dobro pozante, mada u drugačijoj formi nego što ih je Kejns zamislio.[37]

Slavljen za života kao ekonomista koji je dao teorijsku osnovu aktivne državne intervencije kao leka protiv Velike ekonomske krize tridesetih godina XX veka, postao je dominantni idejni vođa generacijama značajnih ekonomista koji su dalje razvijali njegove teorijske postavke tokom pedesetih i šezdesetih godina XX veka i praktično ih primenjivali na Zapadu u doba Velike ekonomske ekspanzije u prve dve dekade posle Drugog svetskog rata.

Da je Kejnsovo delo ostalo izuzetno kontraverzno svedoče i ocene date 1983. godine, na čitavom nizu skupova koji organizovani povodom stogodišnjice njegovog rođenja. Tako je **Pol Samjuelson izneo sud da je Kejnz...**"**jedan od trojice najvećih ekonomista svih vremena"** uz Adama Smita i Leona Valrasa, i da je „**makroekonomiju stvorio Kejns**".[38]

35 John Mayard Keynes, Opšta teorija zaposlenosti, kamate i novca, prevod Kultura, Beograd, 1956. godine
36 Ivan Vujačić, Kejns protiv klasika, JP „Službeni glasnik, Beograd,2011. str. 7.
37 Isto, str. 11.
38 Isto, str. 12.

Oživljavanje Kejnsa je uzrokovano svetskom krizom koja je dramatično pogodila svetsku privredu počev od septembra 2008. godine i čije ćemo posledice dugo osećati. U opštem metežu koji je nastao i koji je pretio slomom svetske privrede izazvanim slomom finansijskog sistema, sve vlade su pohrlile za najdrastičnijim mogućim kejnzijanskim receptom - deficitarnim finansiranjem agregatne tražnje. Dramatično povećanje zaduženosti država, za kojim su posegnule sve vlade, sprečilo je da se sadašnja kriza pretvori u katastrofu. Oko toga da li su te intervencije dovoljne ili ne, postoje različita mišljenja. Pred očima javnosti iskrsla je slika Velike ekonomske krize tridesetih godina prošlog veka. Nije čudo što su Kejnsove ideje vaskrsle.[39]

Naime, pod uticajem Velike ekonomske krize došlo je do drastičnog pada svetske trgovine pod uticajem opšteg protekcionizma, koji je nastao kao reakcije na pad privredne aktivnosti. Ova pretpostavka biće relaksirana pošto bude izložen osnovni model zatvorene privrede, kako bi se sagledalo dejstvo spoljnjeg sektora na osnovni kejnzijanski model.

Privreda se sastoji iz tri sektora:

- Firmi koje zapošljavaju rad i kapital kao faktore proizvodnje rukovodeći se maksimizacijom profit;
- Države koja ubira poreze, kupuje dobra, emituje novac i obveznice i vodi operacije na otvorenom tržištu i
- Domćinstava koja drže novac, obveznice i sve akcije firmi, te prodaju rad kao faktor proizvodnje. Osim toga, domaćinstva donose odluke o alokaciji svojih portfolija na obveznice i novac. Radi jednostavnosti, sve hartije od vrednosti su svedene na obveznice. Takođe, domaćinsva donose odluke o formiranju štednje.

Pritom treba shvatiti ulogu monetarnog sektrora. U klasičnom modelu postoji jaka dihotomija između realnog i monetarnog sektora, to jest uspostavljena je neutralnost novca koji jedino deformiše nivo cena i ne utiče na realna kretanja. Kejnsove osnovne pretpostavke o karakteru privrede sa kojom se u njegovom naučnom delu operiše.

U privredi vlada savršena konkurencija. Sve firme proizvode isto univerzalno dobro na osnovu iste proizvodne funkcije sa konstantnim prinosima. Pošto deluje zakon opadajućih prinosa, marginalni proizvodi kapitala i rada su pozitivni ali opadajući, a proizvodna funkcija ima još i osobinu linearne homogenosti. Ova poslednja pretpostavka nam obezbeđuje, posredstvom dobro poznate Ojlerove teoreme, da operišemo isključivo sa agregatnim proizvodnim funkcijama jer je ona u ovom slučaju zbir proizvodnih funkcija firmi. Važno je još napomenuti da se sve promene odvijaju na kratak rok, čime se opravdava korišćenje komparativne statike. Drugim rečima, pretpostavlja se tržišna ravnoteža koja se jednokratno narušava, a zatim se vrši proces prilgođavanja privrede novoj ravnoteži. Ne analzira se sam proces prilagođvanja već završni rezultat tog prilagođavanja, uz pretpostavku da će biti dostignuta nova ravnoteža. Tržišni akteri raspolažu informacijama, a cene se slobodno formiraju.[40]

39 Isto, str.13

40 Isto, str. 15-16

Proizvodnja je određena realnim kretanjima u produktivnosti, akumulaciji kapitala, ponudi rada itd. Štednja i investicije su takođe realne veličine koje se uravnotežuju pomoću realne kamatne stope na čije formiranje utiču produktivnost kapitala i realna štednja, i to na duži rok.

Trebalo bi naglasiti da je **Kejnz posebno isticao funkciju štednje**, i to kao funkciju ne samo kamatne stope, već i nivoa nacionalnog dohotka. U čistom klasičnom modelu štednja, a samim tim i potrošnja, zavisi od kamatne stope.

Drugi veliki atak na klasični model sastoji se u preformulaciji funkcije tražnje za novcem, koja sada zavisi od kamatne stope i dohotka.

Iz ovoga se može izvesti i **treći argument protiv klasičnog modela koji se satoji u postuliranju kamatne stope kao nagrade za uzdržavanje od likvidnosti, a ne od potrošnje,** kao što je slučaj u klasičnom modelu.

Na tržištu novca se, prema Kejnzu, javlja ponuda i tražnja za novcem iz dva onovna razloga: transakciona i špekulativna.

Na prvom mestu, tražnja za (1) <u>transakcionim novcem</u> se javlja kako bi se obavljala privredna aktivnost i kupovala dobra. Nivo tražnje za novcem zavisi od nivoa privredne aktivnosti. Veća proizvodnja, to jest veći nacionalni dohodak, iziskuje veću količinu novca. Funkcija traksakcione tražnje je, prema tome, rastuća sa rastućim nacionalnim dohotkom. Uz pretpostavku fiksnih cena i fiksne brzine opticaja novca, povećanje dohotka stvaraće povećanu tražnju za tranakcionim novcem.

Novac koji za pojedince predstavlja višak u odnosu na potrebe tekuće potrošnje biće investiran u hartije od vrednosti. U pojednostavljenom modelu, to su obveznice sa fiksnim novčanim prinosom. Ovo je takođe, pretpostavka koja je u skladu sa klasičnom teorijom. Ono što je novo jeste uvođenje očekivanja vlasnika obveznica koja zavise od od visine kamatne stope. U stvari, pošto cena obveznica pada u slučaju porasta kamatnih stopa, očekivanja postaju ključna. Pri niskim kamatnim stopama, vlasnici obveznica očekuju rast kamatnih stopa koji će prouzrokovati pad cena obveznica i time stvoriti vlasnicima gubitak na kapitalu. Stoga će pri niskim kamatnim stopama vlasnici obveznica pretvarati svoje obveznicve u novac, to jest držaće višak novca u gotovini. Na taj način biće povećana tražnja za novcem. Ovaj tip tražnje za novcem Kejnz je nazvao **(2) <u>špekulativnom tražnjom za novcem</u>.** Ta tražnja će rasti sa padom kamatnih stopa.[41] Drugim rečima, tražnja za novcem određena je tražnjom za transakcionim novcem koja zavisi od nivoa dohotka. S obzirom na to da nije došlo do promene ni novčane mase ni dohotka, ne može doći do promene u cenama. Samim tim, ne može doći ni do promena krive agregatne tražnje. Danas niko ne može da negira značaj Kejnsovog dela za makroekonomiju, to jest deo ekonomske teorije koji posmatra privredu u celini. Sama reč makroekonomija nije ni postojala pre Kejnza, niti ju je on koristio u Opštoj teoriji. Ona je ušla u upotrebu tek krajem tridesetih godina XX veka. Pre pojave Kejnzovog dela, fokus ekonomskih istraživanja bio je ili na jako dugom roku, kao kod Smita, Rikarda i Maltusa, ili na razmatranju parcijalne ravnoteže, kao kod Maršala i Pigua. Analiza privrede kao celine na relativno kratak rok kako ju je postavio Kejns kao centralno polje istraživanja, nije do tada postojala.[42]

41 Isto, str. 34-35 i 81.

42 Isto, str. 116.

Ono što je, takođe, bilo novo jeste **postavljanje promena nacionalnog dohotka u centar istraživanja,** da bi se došlo do uravnoteženja između viška ponude i smanjenje tražnje. Konkretno, smanjenje nacionalnog dohotka vodi smanjenju potrošnje, tako da početni nesklad između agregatne tražnje i agregatne ponude ostaje nepromenjen. Slično je i sa neskladom između štednje i investicija. Naime, pad dohotka ne eliminiše višak štednje nad investicijama. Time se otvara mogućnost ravnoteže agregatne ponude i tražnje ispod nivoa pune zaposlenosti. To Kejns stavlja u prvi plan već na početku svog dela u kome kaže...” ekonomski sistem se može naći u stabilnoj ravnoteži sa N (nezaposlenošću) ispod pune zaposlenosti, to jest na nivou koji je dat presekom funkcije agregatne tražnje i funkcije agregatne ponude”. U suštini, javlja se mogućnost spirale pada privredne aktivnosti sve niže kroz poguban dinamični proces.

Usled ove teorijske novine, u krajnjoj liniji, **kategorija efektivne tražnje postaje centralna u Kejnsovoj Opštoj teoriji.** U njegovo vreme ceo koncept agregatne tražnje nije bio u fokusu ekonomske analize. Sada, kada gotovo svaki udžbenik makroekonomije počinje sa agregatnom tražnjom među prvim glavama, ovo se može učiniti čudnim. Cela ideja da se usled nedostatka privatne potrošnje ili privatnih investicija može stimulisati agregatna tražnja državnom intervencijom bila je potpuno strana. Pojave i pojmovi kao što su nejednakost između štednje i investicija, agregatne ponude i agregatne tražnje, suboptimalna ravnoteža sa aspekta zaposlenosti, to jest proizvodnih mogućnosti privrede, i aktivni stimulans agregatne tražnje kako bi se privreda vratila na adekvatni nivo nacionalnog dohotka, danas predstavljaju suštinska pitanja u ekonomiji. Štaviše, posle Velike krize, približno puna zaposlenost postala je eksplicitni politički cilj razvijenih zapadnih država. Budžetski deficit, koji su nekad smatrani velikim političkim i ekonomskim grehom, postali su normalna pojava, naročito u fazama pada privredne aktivnosti. Naprotiv, smatrao je da slom berzi izaziva nepoverenje i suštinski se zalagao protiv špekulacija koje je smatrao destabilizujućim. U vezi berzanskih špekulanata opisao je fenomen psihologije stada i načina formiranja očekivanja.[43]

S druge strane, **Kejns je duboko verovao u kapitalizam.** Veliki značaj je dao, kako ga je nazvao „životnim nagonima” investitora. Za razliku od špekulanata, smatrao je da investitori vode ekonomskom i društvenom progresu. Verovao je, međutim, da su privredne oscilacije neminovne.[44]

Kejns nije imao puno simpatija ni poverenja u berzanska ulaganja kao generatora stabilnih investicija.

Kejns je verovao da će adekvatna intervencija, u zavisnosti od prilika, omogućiti privredni napredak na nivo dohotka pune zaposlenosti, posle čega državna intervencija nije neophodna i kada ponovo važe principi klasične ekonomije. Uostalom, zato je i nazvao svoju knjigu Opštom teorijom zaposlenosti, kamate i novca.

On na kraju dela kaže: „Ali ukoliko naša centralna kontrola uspe da obezbedi agregatnu proizvodnju koja korespondira sa punom zaposlenošću koliko je to praktično moguć, klasična teorija ponovo nastupa od te tačke, pa nadalje.”

43 Isto, str. 117-118.

44 Nedavno su poznati ekonomisti Akerlof i Šiler objavili knjigu koja je posvećena ovom fenomenu:Džordž Akerdorf i Robert Šiler, Životni duh, JP Službeni glasnik, Beograd, 2010.

U krajnjoj liniji, Kenjzova analiza se zasniva na anlizi uzroka neravnoteže u sfei zaposlenosti koja ne proizilazi samo iz rigidnosti zarada, već i iz privrednog ciklusa.

Posebno bi trebalo istaći veliki teorijski značaj njegovog dela sa aspekta teorije ravnoteže koju je 1926. godine formulisao Valras. U Opštoj teoriji se javlja prva teorijska primena teorije ravnoteže utvrdjivanja ravnotežnog nacionalnog dohotka interakcijom tržišta dobara i tržišta novca. Štaviše, na taj način teorija opšte ravnoteže dobila je teorijsku primenu u objašnjenju realnih fenomena. Ovo se često zanemaruje jer se eksplicitno ne navodi u Opštoj teoriji, ali su od izuzetnog značaja.[45]

Iz kenzijanskog pristupa nastao je i pravac postkenzijanizam koji se nadovezao na druge interpretacije najpoznatijeg Kejnzovog dela. **Oni akcenat stavljaju na dinamiku rasta, efekte preraspodle dohotka, kejnzijanska ograničenja i pojedine makro-ekonomske determinante makroekonomske analize**. Dinamički model postkejnzijanaca pokušavaju da objasne uzroke ekonomskih neravnoteža sa aspekta dugog roka.

Vratimo se sadašnjem vremenu. Podsetimo se da je čuveni Robert Lukas, vodeći ekonomista škole Nove klasične ekonomije i dobitnik Nobelove nagrade, u svom obraćanju Američkoj ekonomskoj asocijaciji 2003. godine tvrdio da je centralni problem sprečavanja ekonomskih kriza praktično rešen već nekoliko dekada unazad. Posle finansijske krize koja je dramatično nastupila u septembru 2008. godine (a čiji su prvi znaci shvaćeni u avgustu 2007. godine) interesovanje za Kejnsa i kejnzijanizam naglo je oživelo. Robert Skidelski, koji je napisao opširnu biografiju Kejnsa, **2009. godine** objavio je knjigu pod naslovom **„Kejns: Povratak učitelja".** Sve to govori o naglom rastu interesovanja za Kejnzove ideje.

Ponovo su u prvi plan došla njegova **shvatanja protiv globalnih trgovinskih neravnoteža koje su po većini autora osnovni uzroci sadašnje krize**. Još jednom je aktuelizovano njegovo zalaganje za kontrolu nad neometanim međunarodnim premeštanjem kapitala, kako bi se izbegle finansijske krize koje su tokom devedesetih godina 20. veka pogodile azijske zemlje.

U govoru koji je u martu 2009. godine održao na temu reforme međunarodnog monetarnog sistema, guverner Centralne banke Kine je izrazio žaljenje što Kejnsov predlog o uspostavljanju svetske valute pod imenom BANCOR nije usvojen u Bretton- Wudsu prilikom stvaranja Međunarodnog monetarnog fonda i Svetske banke.

Veliki značaj je dat (kao što je nekad činio Kejns) potrebi za koordinacijom ekonomskih politika na međunarodnom planu pred sastanak Grupe zemalja G 20. Gotovo sve vlade razvijenih zemalja su pohrlile za merama podsticanja efektivne tražnje. Fiskalni stimulansi, monetarna ekspanzija, budžetski deficiti i državni dugovi, sve iz kejnzijanskog arsenala upotrebljeno je kako bi se spečio pad privreda razvijenih zemalja. Ne samo da je sve ovo primenjivano, nego je i uspešno primenjivano, u protivnom pad bi bio drastičan. Upozorenja da se brzo ne primeni restriktivna politika došla su sa vrha MMF. Počeli su da stižu predlozi o reformi svetske finnsijske arhitekture. Međutim, otkada je kriza obuzdana obnavlja se i izvesna suzdržanost u vezi sa daljim stimulansima i skepsa prema potencijalnim rezultatima.

U isto vreme, počela su i istorijska poređenja performansi ekonomija razvijenih zapadnih zemalja sa aspekta dominantnih ekonomskih teorija koje su rukovodile ekonomske politike

45 I. Vujačić, isto, str, 119-120.

u periodu dominacije kejnzijanstva. Jedno je sigurno, u narednom periodu će se kritičnije gledati na školu nove klasične ekonomije, a interesovanje za kejnzijanizam će rasti.

Tome svakako doprinosi činjenica da dominantna akademska teorija nije predvidela mogućnost ove poslednje krize. Jedina novija teorija koja finansijsku krizu obajašnjava kao endogenu mehanizmu finansijskog tržišta (bez spoljnjih šokova) jeste teorija koju je formulisao Hajman Minski. Sebe je smatrao poskejnzijancem. a pre objavljivanja **knjige o teorijama finansijskih tržišta kao generatorima krize**,[46] napisao je knjigu pod naslovom **John Mynard Keynes.**[47]

1.5. GLAVNE FINANSIJSKE TEORIJE

Za razumevanje uloge javnih finansija, potrebno je dati kratak presek razvoja finansijske misli i to po etapama njenog razvoja u sklopu razvoja ekonomske nauke, pri čemu smo kao najlakši metod odabrali izlaganje po glavnim ekonomskim školama, koje karakteriše razvoj ekonomske nauke u čijem se sastavu kretao i razvoj finansijske misli. S toga ćemo u najkraćem obraditi sledeće finansijske škole: 1) Merkantilna finansijska teorija; 2) Fiziokratska finansijska teorija; 3) Finansijska teorija građanske klasične škole; 4) Finansijska teorija u neoklasičnoj građanskoj ekonomskoj teoriji; 5) Savremena građanska finansijska teorija; 6) Socijalistička finansijska teorija.

Izlaganje o glavnim finansijskim teorijama sledi prema njihovom istorijskom nastanku. U nastavku izlaganja daćemo i prikaz savremenog fiskalnog sistema u Evropskoj uniji kao i prilagođavanje poreskog sistema Srbije evropskom zakonodavstvu, kako kroz istoriju, tako i danas.

1.5.1. MERKANTILIZAM

Merkantilizam se pojavljuje (XVI - XVII vek) kao prva teorijska razrada kapitalističkog načina proizvodnje i kao prvi pravac razmišljanja o ekonomskim fenomenima zasnovanim na metodu uzročnosti. Pisci ovog pravca ne tretiraju ekonomske pojave normativno, već kauzalno. Traže uzročnost i povezanost ekonomskih pojava. „Stvarna nauka počinje tek od onog vremena kada teorijsko istraživanje prelazi sa procesa prometa na proces proizvodnje."[48]

Dakle, oni prvi pristupaju jednom metodološkom izučavanju ekonomskih pojava. Međutim, oni ne prodiru u dubinu pojava, već se zadržavaju na njihovoj površini, s obzirom na to da je predmet njihovog razmatranja promet, razmena, trgovina, a ne analiza procesa proizvodnje, zbog čega se oni ne mogu smatrati osnivačima ekonomske nauke odnosno političke nauke.

46 **Reč „kriza" je grčkog porekla** i u prevodu znači „sud" (u smislu sud Božji, Božja kazna, a intenzivno se koristi počev 1929. godine, navodno da bi se manje razumelo tadašnje stanje u ekonomiji, izvor Vikipedia)

47 I. Vujačić, Isto, str. 122

48 K. Marks, Kapital, Kultura, Beograd, 1948. str. 279

Unoseći metod uzročnosti u posmatranju ekonomskih pojava (dakle, i finansijskih), merkantilisti su prvi postavili teoriju jedne finansijske politike. Oni su smatrali da se bogatstvo stvara u prometu, zbog čega je njihova osnovna pažnja bila usredsređena na novac, tj. plemenite metale (zlato, srebro), što treba da predstavlja oličenje bogatstva zemlje, te da se bogatstvo sastoji u novcu. Međutim, njih nije interesovala upotrebna vrednost plemenitih metala, već njihova prometna vrednost, tj. samo zato što su predstavljali novac. Mesto koje su dali plemenitim metalima stavio ih je pred drugi problem: spoljnu trgovinu, jer ako se plemeniti metali koriste za kupovine van granica zemlje, smanjivaće se njihova količina a time i bogatstvo zemlje. Treba obezbediti takvu politiku, a ne njihov odliv. Na tim osnovama stvorili su i koncepciju o liku finansijske politike. Po njihovom shvatanju finansijska politika mora da bude usmerena prema prometu, i to na taj način da se naciji obezbedi što više novca odnosno plemenitih metala. Zbog toga su oni pristalice carina, gledajući u njima spasonosno oruđe finansijske politike za ostvarivanje glavnog ekonomskog cilja -imati što više plemenitih metala. Uvoznim carinama, prema njihovom shvatanju, trebalo je onemogućavati odlivanje novca, odnosno smanjivanje nominalnog bogatstva.

U odnosu na nivo carinske zaštite koji treba koristiti kao instrument carinske politike, razlikujemo dva pravca merkantilističkog shvatanja. Po jednima (ranijim merkantilistima), finansijska politika trebalo je da bude veoma rigorozna i da brani svako odlivanje zlata iz zemlje. Zato su zastupali stanovište da uvozne carine treba da budu veoma visoke, čak do zabrane uvoza. Po drugim (kasnijim merkantilistima), carine treba tako organizovati da se u trgovinskom bilansu obezbedi aktivan saldo (veći priliv od odliva plemenitih metala). Ne upuštajući se u kritiku površnosti njihovog učenja, merkantilisti su prvi ukazali na mogućnosti korišćenja finansija u ostvarivanju određenih ekonomskih ciljeva.Interesantno je i shvatanje merkantilista o dejstvima koja proizvode potrošni porezi (trošarine).[49]

1.5.2. FIZIOKRATIZAM

Fiziokratska finansijska škola javila se u drugoj polovini XVIII veka. Ona se razvijala na stavu teoretičara te škole o višku vrednosti. Inače, nazivi „fiziokrati" i fiziokratska škola potiču od grčke reči **„fiziokratija", što znači vladavina prirode.** Po njima, tzv. prirodni poredak, kao izvor nepomirljivih prirodnih zakona, jeste najbolji i najracionalniji poredak društva, kome treba da se prilagodi pozitivni poredak društva.

Osnivač fiziokratske ekonomske odnosno finansijske škole je **Fransis Kene**, hirurg po profesiji, pisac mnogih radova iz oblasti medicine i biologije, kasnije dvorski lekar. Oko njega se formirala jedna od najhomogenijih škola ekonomske misli.

Po fiziokratima, višak vrednosti se stvara isključivo u zemljoradnji s obzirom na to da u njoj učestvuje i priroda. Zbog toga, u zemljoradnji dolazi do povećanja materije u odnosu na njeno stanje pre proizvodnje. Kod ostalih privrednih grana, po njima, toga povećanja nema.

49 Tako Tomas Man (1571-1641), polazeći od pogrešne premise da se višak vrednosti stvara u prometu, izvodi i pogrešan zaključak u odnosu na dejstvo trošarine na radnike odnosno bogataše.

U odnosu na finansijsku materiju, možemo odmah da istaknemo da se shvatanje fiziokrata zasnivalo na njihovom osnovnom stavu o tome da se višak vrednosti jedino stvara u zemljoradnji. Zato oni smatraju da je najracionalniji sistem jednog jedinog poreza, i to porez na zemljoradnju. Svaki drugi porez van zemljoradnje mogao bi se u krajnjoj liniji prevaliti na nju, što bi navodno prouzrokovalo i odgovarajuće nepotrebne troškove. Zbog toga, finansijska politika mora da vodi računa o tome i da se ne dozvoli zaobilazni put poreza do viška vrednosti. Fiziokrati su, dakle, pored jednog jedinog poreza, istakli u svojoj teoriji i neposredan porez kao najpogodniju i najracionalniju poresku vrstu.

Taj osnovni stav o zahvatanju viška vrednosti iz zemljoradnje, putem jednog jedinog poreza na zemljoradnju, poslužio je fiziokratima kao baza za klasifikaciju poreza na posredne i neposredne poreze. Naime, svaki drugi porez, osim poreza na zemljoradnju, bio bi neizbežno prevaljen na nju, jer se višak vrednosti stvara isključivo u zemljoradnji. Tako su oni sve poreze van poljoprivrede označili posrednim porezima, a porez koji opterećuje zemljoradnju odnosno prihode od zemljoradnje, neposrednim porezom.

Za razliku od merkantilista koji su istražili oblast prometa i na toj osnovi zasnivali svoje učenje u oblast finansijske politike, fiziokrati su svoje istraživanje preneli u oblast proizvodnje, u čemu je upravo, i njihova zasluga u ekonomskoj odnosno finansijskoj nauci.

Međutim, predmet njihove analize nije proizvodnje uopšte, već pre svega poljoprivredna proizvodnja, kao jedinu oblast u kojoj se stvara višak vrednosti. Upravo, u tome i jeste njihova osnovna greška, jer višak vrednosti se stvara u svim sferama materijalne proizvodnje. Zbog toga je i njihova teorija o podeli poreza na neposredne i posredne, na osnovama kako smo to već izneli, bazirana na pogrešnim pretpostavkama: zasluga je fiziokrata, istovremeno, tzv. klasične građanske ekonomiste na kompleksnije razmatranje ekonomskih pojava i dolaženje do novih istina.

1.5.3. FINANSIJSKA TEORIJA U GRAĐANSKOJ EKONOMIJI

Ova ekonomska koncepcija vezana je za dva velika imena ekonomske teorije: Adama Smita i Davida Rikarda. Njihov prethodnik Viljem Peti i drugi savremenici su sve značajniji za opštu ekonomsku nego za finansijsku teoriju, mada su se i oni bavili izvesnim finansijskim pitanjima. Oni su izučavali pogodnost poreskih vrsta sa stanovišta njihovih ekonomskih dejstava i došli do veoma sličnih rezultata: tvrdili su da je akumulirana trošarina najpogodnija poreska vrsta sa stanovišta njenih ekonomskih dejstava. Naime, oni su pošli od pretpostavke da je potrošnja najadekvatnije merilo poreske snage te da **uvođenje jednog jedinog poreza na potrošnju** (akumulirana trošarina) onemogućava njegovo prevaljivanje, s obzirom na to da takav porez pogađa potrošača. Očigledno je da je njihova pretpostavka o istraživanju poreske snage preko potrošnje netačna, pa samim tim i njihov konačan zaključak.

Glavne finansijske koncepcije u okviru klasične ekonomske teorije nalazimo u delima A. Smita i D. Rikarda, koja su, inače, izvršila vrlo snažan uticaj na kasniju ekonomsku misao.

Smitovo učenje rezultat je dosegnutog društveno-ekonomskog razvitka i potrebe da se obezbede neophodne pretpostavke za dalji razvoj društva. To je vreme kada kapitalistički način proizvodnje traži svoju konačnu afirmaciju, jer su zastareli feudalni odnosi i industrije, mnogobrojne zabrane i organizacija u privrednoj delatnosti opšta karakteristika toga doba istovremeno ozbiljna kočnica daljem razvoju proizvodnih snaga. Ekonomska sloboda, sloboda lične inicijative, nemešanje države u ekonomski život - bili su zahtev vremena i potreba daljeg ekonomskog progresa. Upravo, na tim osnovima, Smit je i izgradio svoje učenje. Glavna njegova preokupacija je proizvodnja i zakoni koji vladaju u proizvodnji. Proglašava rad produktivnim u svim sferama materijalne proizvodnje.

Privredni prosperitet, prema učenju Smita i Rikarda, može se obezbediti samo ekonomskim slobodama. Na državu i njeno mešanje u privredni život gledali su negativno. Državno trošenje sredstava (državni rashodi), po njima, neekonomsko je trošenje koje usporava ekonomski prosperitet društva. Zbog toga, treba ga svesti na što je moguće manje učešće u nacionalnom dohotku. Na tim postavkama zasnovano je i njihovo shvatanje o finansijskim fenomenima. Osnovni stav koji proizilazi iz njihove finansijske teorije jeste da država treba što manje da zahvata privatne dohotke i akumulaciju. Oni veću pažnju posvećuju teoriji javnih prihoda nego teoriji javnih rashoda.

Svoje shvatanje o finansijskom materiji, Adam Smit je izneo u svom čuvenom delu „Istraživanje o prirodi i uzrocima bogatstva naroda", inače poznato pod skraćenim nazivom: „Bogatstvo naroda". Finansijske fenomene nije posebno tretirao, već uporedo sa ekonomskim problemima. On posebno razmatra (u petoj glavi druge knjige „Bogatstvo naroda") dejstvo pojedinih poreskih vrsta u celini i parcijalno i ističe sledeća četiri poreska principa: princip opštosti, princip određenosti, princip ugodnosti i princip ekonomičnosti naplate poreza.

Za finansijsku teoriju naročito je **značajan metodološki pristup i Smita i Rikarda kod izučavanja poreskih dejstava, jer su pored mikroekonomskog razmatranja svake poreske vrste razmatrali i njihova dejstva na celu nacionalnu privredu.** Međutim, rezultati do kojih su došli nisu identični. Po Smitu, najveći broj poreza u poljoprivredi treba da tereti zemljovlasnike odnosno njihovu rentu, dok se po Rikardu, svi porezi na najamnine moraju u krajnjoj liniji preneti na profit industrijalaca. Očigledno da ni jedno ni drugo shvatanje „ ne odgovara punoj naučnoj istini" iako se obojici mogu adresovati pohvale za ispravnost u metodu koji su koristili kod razmatranja poreskih dejstava. I Smit i Rikardo bili su veliki protivnici korišćenja javnih zajmova za finasiranje državnih funkcija. U javnom dugu vide veliku opasnost za društvo, zbog toga **država treba da se uzdržava od zaduživanja.**

1.5.4. FINASIJSKA TEORIJA NEOKLASIČNE EKONOMSKE MISLI

Sredinom druge polovine XIX veka finansijsku nauku karakterišu izučavanja koja se pretežno odnose na poresku problematiku, i to naročito pitanje „pravednog oporezivanja".

Dva su osnovna pravca razmišljanja o ovoj problematici: teorija oporezivanja po ekonomskoj snazi i teorija korisnosti.

Teorija oporezivanja po ekonomskoj snazi ne predstavlja jedinstvenu misaonu celinu, pa je možemo podeliti na

nekoliko varijanti. Pozitivna varijanta ove teorije prihvata kategoriju dohotka kao najprihvatljiviju za ostvarivanje principa pravednog oporezivanja, i to upotrebom metoda progresivnog oporezivanja. Druga varijanta ove teorije javlja se pod nazivom teorija „jednake žrtve", koja pledira za proporcionalno oporezivanje kao najpogodnije za ostvarivanje pravednog oporezivanja.

Teorija korisnosti zasniva se na subjektivističkom gledanju poreza. Predstavnici ove teorije zastupaju mišljenje da međuzavisnost državnih prihoda i rashoda odnosno dažbina i javnih potreba treba da bude osnova za određivanje sposobnosti plaćanja poreza. Naime, oni polaze od premise da ako se rashodi u tržišnoj privredi određuju prema subjektivnim željama individualnih potrošača, zašto se onda ne bi isti princip primenio i kod zadovoljavanja javnih potreba.

1.5.5. SAVREMENA GRAĐANSKA TEORIJA

Nove ideje u finansijskoj nauci počele su da se javljaju sa prvim svetskim ratom i svim onim posledicama koje su nastale po njegovom završetku. Pojava Velike svetske ekonomske krize pokazala je da se teško može spasiti kapitalistički sistem bez snažnih oblika državnog intervencionizma. Tako se pojavom ove krize u finansijskoj građanskoj teoriji javljaju nove ideje koje zastupaju potrebu aktivnog korišćenja finansijskih instrumenata u regulisanju privrednih tokova, označavajući time formiranje savremene finansijske teorije (fiskalne politike), koja razrađuje uticaj efekata javnih prihoda i rashoda, zatim javnog duga na nivo nacionalnog dohotka, zaposlenosti, investicionih ulaganja, na cene, itd. Ona. takođe, poklanja veliku pažnju problemu nacionalnih privrednih resursa, njihovom korišćenju i alokaciji.

Savremena građanska teorija nastala je sa pojavom velike svetske ekonomske krize 30-ih godina prošlog veka koja je pokazala da se teško može spasiti kapitalistički sistem bez snažnih oblika državnog intervencionizma, kako je tvrdio J.M. Kejns.

Krajnji cilj njihovih teorijskih posmatranja je i razrada i upotreba finansijskih instrumenata u službi konjunkturne politike. Ona, takođe, poklanja veliku pažnju problemu nacionalnih privrednih resursa, njihovom korišćenju i alokaciji. Krajnji cilj njihovih teorijskih posmatranja je i razrada i upotreba finansijskih instrumenata u službi konjunkturne politike. **Glavni predstavnik ove teorije bio je J. M. Kejns.** Navedimo samo podatak da su se SAD u toku Drugog svetskog rata ubrzano industrijalizovale.

1.5.6. FINANSIJSKA TEORIJA U SOCIJALISTIČKIM ZEMLJAMA

Finansijska teorija u socijalističkim zemljama (misli se na bivše i sadašnje socijalističke zemlje) kao nadgradnja bitno izmenjenih društveno-ekonomskih odnosa zasnovanih na društvenoj svojini sredstava za proizvodnju, ima i svoj različit pristup u tretiranju finansijskih fenomena i njihovog mesta i uloge u društvu. Međutim, po jednom broju pitanja, naročito

onih koja se odnose na obuhvatnost finansija, njihovoj ulozi i mestu u razvoju društva, ne postoji jedinstven stav u socijalističkim zemljama, što je posledica različitog shvatanja uloge države.

Naime, u finansijskoj teoriji bivših istočno-evropskih socijalističkih zemalja (naročito **u bivšem Sovjetskom Savezu, gde je oko 90% stanovništva zapošljavano u državnom sektoru**) država se javljala kao direktan organizator privrede, tako da su finansije direktno povezane sa proizvodnjom, obezbeđujući proces proizvodnje i raspodele društvenog proizvoda za zadovoljavanje različitih društvenih potreba, bez delovanja zakona tržišta. Funkcija finansijske delatnosti države u tim zemljama sastojala se u neposrednom finansiranju državnih privrednih preduzeća značajnog dela osnovnih i obrtnih sredstava.

1.6. FISKALNO OPTEREĆENJE

1.6.1. POJAM FISKALNOG OPTEREĆENJA

U savremenoj teoriji i praksi, jedno od najvažnijih pitanja u javnim finansijama jeste pitanje fisklanog opterećenja. Pod fiskalnim opterećenjem podrazumeva se visina učešća javnih rashoda, odnosno javnih prihoda, u ukupnoj novostvorenoj vrednosti (nacionalnom dohotku, odnosno društvenom proizvodu) neke zemlje u toku jedne kalendarske godine. Često se kao sinonimi koriste izrazi: fiskalna presija, fiskalni pritisak ili koeficijent fiskalnog opterećenja.[50]

„Fiskalni kapacitet je sposobnost preduzeća ili privrede da podnese fiskalno opterećenje".[51]

Pri utvrđivanju koeficijenta opterećenja moguća su dva pristupa: prvi pristup je merenje vrši stavljanjem u odnos javnih prihoda prema BDP, a drugi stavljanjem u odnos javnih rashoda. **Većina autora je pristalica da se javni prihodi stavljaju u odnos prema BDP**, a ne javni rashodi.[52] Dva su osnovna razloga ovakvom shvatanju:

- prvo, ukupna masa javnih rashoda sadrže bruto javne rashode, gde se mnogi rashodi iskazuju više puta jer se ne mogu isključiti sva transferna plaćanja. Preko transfera država vraća deo sredstava koja je uzela kroz poreze i doprinose, pa je skoro nemoguće izvesti tačnu računicu.
- drugo, deo javnih rashoda se pokrivaju iz sredstava koja nisu ubrana u vidu javnih prihoda (gde se posebno ubraja javni zajam, donacije i sl. Ovi krediti i zajmovi se vraćaju u dužem vremesnkom periodu i ne mogu se stavljati u odnos prema BDP u tekućoj godini.

Ovakav pristup prihvata većina stranih i domaćih autora.[53]

50 Mirko Kulić, Javne finansije, Megatrend univerzitet, 2010. str. 15.

51 Zoran Bingulac, Javne finansije, Megatrend univerzitet, Beograd, 2007. godine, str. 35.

52 Marko Radičić, Božidar Raičević, Javne finansije, teorija i praksa, DATASTATUS, Ekonomski fakultet, Subotica, 2008. godine, str. 17.

53 Dragana Gnjatović, „Finansije i finansijsko pravo, Policijska akademija, Beograd, 1999. godine, str. 33.

1.6.2. KOEFICIJENT FISKALNOG OPTEREĆENJA

Jedan od najčešće korišćenih kvantitativnih pokazatelja opterećenja nacionalne privrede javnim izdacima jeste koeficijent fiskalnog opterećenja. On pokazuje koliko je privreda jedne zemlje u jednoj kalendarskoj godini opterećena javnih dažbinama, a dobija se kada se stave u odnos iznos svih dažbina SD i ostvareni bruto domaći proizvod (BDP), prema sledećoj formuli:

$$Fo = \frac{SD}{BDP} \times 100$$

gde je: Fo - fiskalno opterećenje
SD - sve dažbine
BDP - bruto društveni proizvod

Pritom treba napomenuti da se BDP iskazuje po tržišnim cenama, za odnosnu godinu, koji naša statistika obračunava i objavljuje u svojim biltenima. Takav sistem obračuna OECD koristi još od 1965. godine za sve zemlje te organizacije, radi njihove uporedivosti.

1.6.3. VRSTE FISKALNOG OPTEREĆENJA

Napred navedeno opterećenje naziva se globalno fiskalno opterećenje. Međutim, ako se fiskalni teret stavi u odnos prema jednom regionu, jednoj privrednoj grani ili pojedincu, u određenoj vremenskoj jedinici dobićemo tri vrste **parcijalnih fiskalnih opterećenja.**

Prva vrsta opterećenja se dobije kada se u odnos stavi pojedini dažbinski prihod prema BDP. **Na primer**, statistika iskazuje **učešće poreza na dobit preduzeća u BDP** po tržišnim cenama, u ukupnim dažbinskim prihodima u konkternoj godini.

Druga vrsta **fiskalnog opterećanja** javnim prihodima **određenog regiona** prema (delu) BDP odnosnog regiona. Ovaj koeficijent je veoma važan sa stanovišta lokalne smaouprave u definisanju njenih izvornih, ustupljenih i dopunskih prihoda.

Treći slučaj parcijalnog opterećenja imamo kada se posmatra **fiskalno opterećenja jednog pravnog ili fizičkog lica**, u periodu od godinu dana. Taj koeficijent se dobije kada se kod pravnog lica stave u kupni dažbinski javni prihodi koje je platilo to lice i njegov ukupan prihod. Kod fizičkog lica u vezu se dovode ukupni dažbinski javni prihodi koje je tp fizičko liceplatilo i njegpov dohodak kao zbir svih njengovih neto prihoda koji podleže oporezivanju.

Postoji i pojam **relativnog poreskog pritiska.** Takav slučaj imamo ako se **fiskalni prihodi vraćaju poreskim obveznicima** (u obliku subvencija, socijalnih davanaja, ili na drugi način u novcu ili nekim drugim oblicima), njihov fiskalni pritisak je za toliko relaksiran.

Pomenimo, na kraju, još dva pojma koji se koriiste u ovom kontekstu, a to su **poreska saturacija i poreska relaksacija**.

Poresku saturaciju imamo ukoliko je koeficijent fiskalnog opterećanja veoma visok, a fiskalnu relakasiciju ukoliko je taj koeficijent nizak.

1.6.4. FISKALNO OPTEREĆENJE U ZEMLJAMA OECD I U SRBIJI

U nastavku teksta dat je pregled fiskalnog opterećenja, u periodu od 1965. do 2005. godine, u 33 države - članice Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) i u Srbiji.

Fiskalno opterećenje u zemljama OECD i u Srbiji

država / godina	1965.	1975.	1985.	1995.	2005.
1. Švedska	35,0	42,0	48,2	48,5	50,7
2. Danska	29,9	40,0	47,4	49,4	50,3
3. Holandija	32,5	41,3	42,8	41,9	38,8
4. Belgija	31,2	40,6	45,6	44,8	45,4
5. Austrija	34,7	37,4	41,9	41,6	42,1
6. Nemačka	31,6	35,3	37,2	38,2	34,8
7. Italija	25,5	26,1	34,4	41,2	41,0
8. Irska	24,9	29,1	35,0	32,8	30,6
9. Velika Britanija	30,4	35,3	37,7	35,0	36,5
10. Portugalija	15,8	20,8	26,6	33,6	34,8
11. Španija	14,7	18,8	27,8	32,8	35,8
12. Grčka	19,9	21,8	28,6	32,4	27,3
13. SAD	24,7	25,6	25,6	27,9	27,3
14. Meksiko	-	-	17,0	16,7	19,9
15. Turska	10,6	16,0	15,4	22,6	32,3
16. Kanada	25,6	31,9	32,5	35,6	33,4
17. Australija	21,7	26,5	29,1	29,6	30,9
18. Japan	18,2	20,8	27,4	27,8	27,4
19. Južna Koreja	-	14,5	16,0	19,4	25,5
20. Novi Zeland	24,0	28,5	31,3	37,0	37,8
21. Češka	-	-	-	39,8	37,8
22. Finska	30,4	36,8	40,2	46,0	44,0
23. Francuska	34,5	35,9	43,8	43,9	44,1
24. Mađarska	-	-	-	42,4	37,2
25. Island	26,2	29,7	28,5	31,8	41,4
26. Luksemburg	27,7	37,5	45,1	42,3	38,6
27. Norveška	29,6	39,3	43,1	41,1	43,7
28. Poljska	-	-	-	37,0	34,3
29. Slovačka	-	-	-	-	31,6
30. Švajcarska	19,6	27,0	25,8	27,8	29,7
31. OECD – total	25,8	30,3	33,6	35,9	36,2
32. OECD – Evropa	26,5	32,1	37,4	38,5	38,4
33. OECD – EU 15	27,9	33,2	39,5	40,3	39,7
34. Srbija	-	44,8	32,4	58,4	40,1

Izvor: Za fiskalno opterećenje za zemlje OECD – *Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965–2005, Paris, 2007, razne strane, za 2005. godinu su prethodni podaci. Za Srbiju (1965–1995) date su procene autora, budući da ne postoje zvanični verodostojni podaci. Za Srbiju (2005), obračun autora na osnovu podataka iz Biltena javnih finansija, br. 41, str. 10. Podaci za Srbiju nisu do kraja uporedivi međusobno, a ni sa drugim državama,.*

Iz navedenih podataka mogu se zapaziti tri osnovne karakteristike: prvo, skoro u svim zemljama zapaža se tendencija stalnog povećanja fiskalnog opterećenja; drugo, nordijske države (naročito Švedska i Danska) imaju tradicionalno najveće fiskalno opterećenje (oko 50%); i treće, najniže fiskalno opterećenje imaju Meksiko (ispod 20%), SAD i Japan (oko 27%). Prosek za

sve države OECD je 36,2% a za 15 evropskih država OECD - članica EU je oko 40%. Podaci za Srbiju, za 2005. godinu takođe su oko 40%, mada iz metodoloških razloga nisu sasvim uporedive.

1.7. PITANJA

1. Šta je dalo poseban impuls nastanku (javnih) finansija?
2. Objasnite šta je predmet proučavanja finansija?
3. Obasnite u čemu se sastoji fiskalni i finansijski suverenitet države?
4. Definišite nauku o finansijama i finansijsku politiku?
5. Šta je predmet proučavanja finansijskog prava?
6. Objasnite odnos nauke o finansijama prema drugim naukama?
7. Definišite finansijske poslove i finansijski sistem?
8. Definišite javne finansije?
9. U čemu se satoji uloga finansija kao dela privrede - navedite primere iz prakse?
10. Objasnite zašto država koristi prinudu kod naplate javnih prihoda?
11. Objasnite ulogu države u doba Grčke i Rima prema shvatanju njihovih filozofa?
12. Koje dužnosti države navodi Adam Smit u „Bogatstvu naroda"?
13. Koje antikizne mere država treba da preduzme prema shvatanju J.M. Kejnsa?
14. Navedite i objasnite glavne finansijske teorije?
15.Šta znate o koeficijentu fiskalnog opterećenja?
16. Koje su vrste fiskalnog opterećenja - navedite primere?


Money



2.
DRŽAVA I OBLICI NJENE INTERVENCIJE

Res, non verba.
Dela, ne reči.

2.1. CILJ UČENJA

Svrha učenja ovog poglavlja je da budete u stanju da:

- *Razumete pojam državne vlasti i fiskalnog suvereniteta,*
- *Znate da objasnite pojam države kao političke organizacije i monopolistu sile,*
- *Znate da objasnite teoriju o neintervenciji države u privredi i njene zastupnike,*
- *Razumete suštinu teorije Samjuelsona o ulozi države u privredi,*
- *Znate zašto Dž. Kuper smatra da država upravlja preko javnih i monetarnih finansija,*
- *Razumete šta znači mehanicističko, a šta organističko gledište o državi,*
- *Znate shvatanja Nila Fergusona o javnim finansijama, centralnim bankama i berzama,*
- *Razumete teoriju blagostanja koju je zastupao A. Pigu,*
- *Znate zašto je Kejnsova teorija osporavana u jednom periodu u XX veku,*
- *Objasnite suštinu Fridmanove liberalne teorije,*
- *Razumete pojam korporativne države,*
- *Razumete osnove državnog intervencionizma u privredi zbog nesavršenosti tržišta,*
- *Znate pet savremenih osnovnih oblika državnog intervencionizma,*
- *Znate da objasnite ekonomske funkcije sistema formiranja javne potrošnje,*
- *Znate u čemu se sastoji politika upravljanja javnom potrošnjom,*
- *Znate zašto država interveniše,*
- *Razumete javno-privatno partnerstvo,*
- *Znate da navedete propise i praksu JPP u Srbiji u poslednje dve decenije.*

2.2. DRŽAVNA VLAST I FISKALNI SUVERENITET

Od kada postoje države postoji i pitanje njenog definisanja. Država danas nije isto što je bila država u prošlom veku, ili vekovima unazad. Samim tim se menja i definicija njenog fiskalnog suvereniteta. Najbolji primer za to je Evropska unija, kao i Evropska monetarna unija, gde su se države odrekle dela pravne, ekonomske, monetarne pa i fiskalne suverenosti.

Zanimljivo je napomenuti da je pre sto godina (1. juna 1911.godine) naš poznati pravnik Milan Gavrilović na Pravnom fakltetu u Parizu odbranio doktorsku disertaciju pod naslovom „Država i pravo", koju je nagradio Univerzitet u Parizu.[54]

Iste (1911. godine) Hans Kelzen (Prag, 1881. godine - Berkli, SAD, 1973. godine), jedan od najvećih pravnika u XX veka, objavio je jedno od prvih ali najvažnijih dela „Glavni problemi teorije državnog prava. Kelzen se zadržao na pravu, takoreći negirajući državu njenim svođenjem na pravni poredak, dok je Gavrilović, u znatno sažetijem radu, razmatrao pitanje odnosa države i prava trudeći se da održi ravnotežu između ta dva pojma iako bi i po naslovima poglavlja moglo da se zaključi da je veća pažnja posvećena državi.[55]

54 Milan Gavrilović, Država i pravo, Doktorska disertacija, prevod, Pravni fakultet, Beograd, 2007. godine

55 Hans Kelzen, Opšta teorija prava i države, Pravni fakultet, Beograd, Drugo izdanje, Beograd, 2010.

„**Finansijski zakon obavezuje pojedince da plaćaju poreze prema svojim prihodima**, predviđajući sankcije za slučaj da porez nije plaćen. Ali prema nekim pravnim porecima, konkretan **pojedinac dolazi u stvarnu obavezu da plati takav i takav porez samo ako mu nadležni organ,** poreznik, **pošto je procenio njegov prihod, naredi da to uradi**. Naredba koju izdaje poreski organ, pojedinačna sekundarna norma, čini konkretnu obavezu pojedinca." [56]

2.3. DRŽAVA KAO POLITIČKA ORGANIZACIJA I MONOPOLISTA SILE

Reč država potiče od **latinske reči status** (ital. stato, engl. state, itd), a u našem i ruskom jeziku znači da vladar „drži teritoriju i stanovništvo."

Prema savremenim teorijama država je politička organizacija društva koja istovremeno predstavlja monopol sile na određenoj teritoriji na kojoj stanovništvo živi i obavlja privrednu delatnost. Povezano sa idejom o klasnoj organizaciji društva, država se tretira kao suverena organizacija koja koristi silu radi zaštite interesa vladajuće klase, a posebno radi očuvanja njene svojine nad sredstvima za proizvodnju.

Ulogu privrednog subjekta država je obavljala tako što je pored proizvodnje proizvoda koji su karakteristični za javna preduzeća preuzeli i proizvodnju dobara i usluga koji su karakteristični za proizvodnju u privatnim preduzećima u tržišnoj privredi. Oskudne resurse i njihovu alokaciju država je usmeravala mehanizmom planiranja, a to se naročito ispoljavalo kroz distribuciju investicionih dobara, dok želje i ukusi potrošača, njihove navike i platežne mogućnosti nisu bile odlučujuće za razvijanje proizvodnje odgovarajućih proizvoda.

Odlika je svih privrednih sistema u kojima je država, u ime viših, humanističkih ciljeva, dobila tri krupne ekonomske funkcije, a to su:

- uloga privrednog subjekta,
- alokatora oskudnih resursa i
- zaštitnik socijalno ugroženih slojeva stanovništva.

Posebna uloga države u takvom privrednom sistemu ogledala se u politici pune zaposlenosti, ujednačavanja plata u državnim preduzećima, besplatnom školovanju, besplatnoj zdravstvenoj zaštiti i opštem penzionom osiguranju, što je pružalo veliku socijalnu sigurnost stanovništva.

Država je takvim svojim funkcijama isključivala tržište kao oblik slobodnih trgovačkih veza između preduzeća i potrošača i gušila privatnu inicijativu i motivisanost za podizanje produktivnosti rada. Nakon ubrzanog privrednog rasta došlo je do stagnacije usled rasipanja privrednih resursa. Otuda država više nije mogla da garantuje punu zaposlenost i socijalnu sigurnost pa je neminovno došlo do procesa tranzicije u svim državama u kojima je postojao takav privredni sistem. Promene su postale nužnost ne samo u vidu privatizacije državnih preduzeća nego i do suštinskih promena funkcija države - naročito ekonomskih.

56 Isto, str. 298.

2.4. TEORIJE O NEINTERVENCIJI DRŽAVE U PRIVREDI

Najstariji, tj. prvi zastupnik teorije o neintervenciji države u privredne aktivnosti bio je engleski (škotski profesor) ekonomista i filozof iz 18. veka, Adam Smit. On nije imao veliko poverenje u državu i smatrao je da svaki pojedinac najbolje zna šta i kako treba da radi u svom ličnom interesu, bez ikakvih intervencija države. **Smatrao je da tržište „nevidljivom rukom" upravlja pojedincima da rade u sopstvenom interesu, ali i u interesu društva kao celine.** Zadatak države, prema njegovom shvatanju je da obezbedi **unutrašnju stabilnost pravnog poretka i spoljnu bezbednost.** Prema tome, pojedinci su isključivi i jedini privredni subjekti, a tržište svojim „prirodnim" mehanizmom vrši efikasnu alokaciju oskudnih proizvodnih resursa na dobrobit sviju. **Ova teorija je bila veoma prihvatljiva sve do Velike depresije 30-ih godina XX veka, kada je opovrgnuta.** Tada se ispostavilo da tržište ne može da obezbedi ni punu zaposlenost ni stabilan privredni razvoj. Stoga je intervencija države u privredi neminovna, ali se ni tu ne sme preći određena mera kako se ne bi udaljila od tržišne privrede. O tome svedoči i činjenica da je od 1980. do danas bilo 5-6 ozbiljnih kriza.

2.5. NOVIJA SHVATANJA O ULOZI DRŽAVE

2.5.1. SAMJUELSON O ULOZI DRŽAVE U PRIVREDI

A) Kretanja u dva poslednja veka

Poznati ekonomista Samjelson[57] je dao značajan doprinos definisanju uloge države u savremenoj ekonomiji. On navodi da je „**obim državne intervencije u ekonomiji vekovima bio poprište političke borbe.** Danas liberali žele da država ispravlja tokove u tržišnom poretku i olakšava socijalne probleme ugroženih. Konzervativci zahtevaju da se država „skine s naših leđa" kako bi tržišta mogla obavljati svoja čuda u povećanju svačijeg standarda življenja. Za koje se tokove i socijalne probleme brinu liberali? Je li istina da države mogu poboljšati stvari? Kako to da je vlast naroda, od naroda i za narod na leđima naroda**.** To su neka između pitanja na koja se ekonomska analiza mora tesno pripremiti u neprekidnom ispitivanju države u ekonomskom životu.

> Kako to da je vlast naroda, od naroda i za narod na leđima naroda?
> P. Samjuelson

57 **Pol Samjuelson** (engl. *Paul Anthony Samuelson*) **(1915.-2009.)**, američki ekonomista, dobitnik Nobelove nagrade za ekonomiju. Diplomirao je na Čikaškom univerzitetu, doktorirao na Harvardu 1941. godine. Dao je fundamentalne doprinose u brojnim oblastima teorijske ekonomije, kao što su potrošačka teorija, ekonomika blagostanja, spoljna trgovina, finansijska teorija, opšta i dinamička ravnoteža, teorija kapitala, makroekonomija. Smatran je najvećim ekonomski teoretičarem druge polovine XX veka. Prvo važno delo je *Osnovi ekonomske analize* (Foundations of Economic Analysis, 1947.), u kome je reformulisao klasičnu ekonomsku teoriju na moderan, matematički način. Njegov udžbenik *Ekonomija: uvodna analiza* (Economics: An introductory analysis, 1948.), sa više izdanja, predstavlja najpopularniji udžbenik svih vremena. Nobelovu nagradu za ekonomiju dobio je 1970. godine, čime je postao prvi Amerikanac koji je iz oblasti ekonomije dobio tu prestižnu nagradu. Bio je ekonomski savetnik Džona F. Kenedija.

Tržišta su tokom dva poslednja stoljeća dokazala da su moćan mehanizam osnaženja ekonomija industrijskih zemalja. Ipak, otprilike jedno stoleće pre, države praktično svih zemalja Evrope i Severne Amerike počele su uplitanje u ekonomsku aktivnost da bi ispravile osetljive tokove na tržištu. Povećanje mešanja država uzrokovalo je veliko povećanje uticaja države na ekonomski život, kako na udeo nacionalnog dohotka posvećenog transferima i socijalnim davanjima tako i na pravne i regulatorne nadzore nad ekonomskom delatnošću.



Pol Samjuelson

Prodiranje države na privatni sektor nije bilo neprekidno. Naravno, sledeći ciklus politike, kapitalističke ekonomije kreću **dva koraka napred, potom korak nazad, na putu većem uplitanju države.** Ne tako davno, bili smo očevici ponovne pojave tržišta i u kapitalističkim i u socijalističkim zemljama. Krstaškom ratu za smanjenje uplitanja države započetom tokom Reganovih i Bušovih administracija u SAD (1981-1993) pridružile su se vlade mnogih drugih zemalja. No, potom je pokret u javnom mišljenju skrenuo u drugom smeru dok je nova administracija Bila Klintona uvela programe uvećanja državnog nadzora nad gigantskim sektorom zdravstvene zaštite. Celo vreme biračko telo je ostalo podeljeno u pogledu primerene uloge države. Neki ljudi žele da nastave širenje delokruga države. Drugi stežu obruč konzervativnog prevrata i nastoje smanjiti ulogu države u budućnosti.

Država ima vrlo jak uticaj na ekonomsku delatnost. Koji su ciljevi ekonomske politike i koja su sredstva za njihovo ispunjenje? Potom istražujemo teoriju javnog izbora, koja opisuje kako demokratske vlade biraju između mogućih programa i njihovih društava. U poslednjem delu istražujemo važan primer zdravstvene zaštite i razmatramo nekoliko pristupa koja država može prihvatiti da unaprijedi funkcionisanje tog vitalnog tržišta.”[58]

B) Tri oruđa državne politike

U istoimenom poglavlju, Samjuelson navodi glavna oruđa državne politike.

„U suvremenoj industrijskoj ekonomiji nema ni jednog područja ekonomskog života u koje se ne upliće država. Možemo identifikovati tri glavna instrumenta ili oruđa koje država upotrebljava da bi uticala na privatnu ekonomsku delatnost. To su:

1. **<u>Porezi koji smanjuju privatni dohodak</u> i stoga dovode do smanjenja privatnih izdataka** (na automobile ili ishranu u restoranima) i osiguravaju sredstva za javne izdatke (na dobra poput, skupljanja smeća ili „jakih” bombi).

Tri oruđa državne politike čine:

1. Porezi koji smanjuju dohodak i dovode do smanjenja privatnih izdataka;
2. Izdaci koji podstiču preduzeća i radnike da proizvode određena doba i usluge;
3. Propisi ili nadzorikoji usmeravaju ljude da ostvare ili da se uzdrže od određenih ekonomskih aktivnosti.

P. Samjuelson

58 Samuelson P. Nordhaus W.D. „Ekonomija„, MATE doo, Zagreb 1992. god. str. 276.

Poreski sistem takođe služi da obeshrabri određene aktivnosti koje se jače oporezuju (kao sto su cigarete) dok podstiču manje oporezovane sektore (kao što su stanovi u kojima stanuju vlasnici).

2. **Izdaci koji podstiču preduzeća ili radnike da proizvode određena dobra ili usluge** (kao što su tenkovi, obrazovanje ili policijska zaštita), zajedno sa transfernim plaćanjima (poput socijalnih plaćanja) koja osiguravaju dohodak pojedincima.
3. **Propisi ili nadzori koji usmeravaju ljude** da ostvare ili da se uzdrže od određenih ekonomskih aktivnosti (primeri uključuju propise koji ograničavaju količinu zagađivanja preduzeća ili regulišu uslove rada ili zahtevaju informacije o hranljivim sastojcima na pakovanju hrane)."[59]

C) Istorija oporezivanja i trošenja

Samjuelson posebno ističe **stalni rast javnih rashoda, zbog sve veće intervencije države u privrednoj i u socijalnoj sferi**. On navodi da „više od jednog veka rasli su nacionalni dohodak i proizvodnja u svim industrijskim ekonomijama. Istovremeno, u većini zemalja, izdaci država rasli su čak brže. Svaki period teškog položaja-kriza, rat ili briga za socijalne probleme kao što su siromaštvo ili zagađivanje životne sredine, širi aktivnost države. **Nakon krize, nadzori i trošenje država nisu se nikad vraćali na njihove prethodne nivoe.**

Pre Prvog svetskog rata savezni, državni i lokalni izdaci države (SAD) zajedno ili oporezivanje iznosili su više od jedne desetine ukupnog našeg nacionalnog dohotka. Ratni napor tokom Drugog svetskog rata prinudio je državu da potroši oko polovine izrazito povećane ukupne nacionalne proizvodnje. Ranih 1990-ih izdaci države na svim nivoima u SAD iznosili su oko 35% BDP-a.

To se nije odvijalo bez otpora. Svako novo povećanje trošenja i oporezivanja države izazvalo je veliki otpor. Na primer, **kada je uvedeno prvo socijalno osiguranje 1935. godine, protivnici su ga žigosali kao znak socijalizma, no, ono je sada stalna osobina američkog sistema.** Slično se 1990-ih bezobzirno napadalo kada je predsednik Lindon Džonson uveo zdravstvenu zaštitu za stare, program koji sada troši oko 150 milijardi dolara godišnje. No, tokom vremena politički pristupi napreduju. Radikalne doktrine iz jednog vremena bivaju prihvaćene kao jevanđelje u sledećem periodu. Vrlo kritikovani sastav zdravstvene zaštite branio je konzervativni predsednik Ronald Regan 1980-ih kao deo „mreže socijalne sigurnosti".

Zemlje s visokim dohotkom oporezuju i troše veći deo BDP-a od siromašnih zemalja. Možemo li raspoznati model među bogatim zemljama? Unutar zemalja s visokim dohotkom nema jednostavnog zakona koji povezuje porez na opterećenja i blagostanje građana koji može opravdati stvarnu raznolikost fiskalnih činjenica zemalja. Na primer, **finansiranje sastava obrazovanja i zdravstvene zaštite, dveju najvećih stavki državnog trošenja, vrlo je različito organizovano po zemljama."[60]**

59 Isto str. 277.
60 Isto str. 278.

D) Rast državnih nadzora i regulisanja

U svojim izlaganjima Samjuelson navodi da država sve više interveniše u privredi i zato ima potrebu da stalno donosi nove zakone i uvećava javne rashode i prikuplja veće poreske prihode.

„Amerika 19. stoleća približila se kao i bilo koja druga ekonomija čistom laissez-faire društvu, sastavu koji je britanski istoričar Čarls Tomas nazvao „anarhija i policajac". Ta filozofija je omogućila ljudima veliku ličnu slobodu da slede svoje ekonomske težnje i da ostvare stoleće brzog materijalnog napretka. No, kritičari su videli mnogo pukotina u laisssez-faire idili. Istoričari su zabeležili periodične krize, ekstremna siromaštva i nejednakosti, duboko ukorenjenu rasnu diskriminaciju i trovanje vode, zemlje i vazduha zagađivanjem. Smutljivci i naprednjaci zahtevali su obuzdavanje kapitalizma kako bi ljude mogli naterati tu mušićavu životinju u čovečnije smerove.

Početkom 1890-ih SAD su postepeno napuštale verovanja da ona „država upravlja najbolje, koja upravlja najmanje". Predsednici Teodor Ruzvelt, Vudrou Vilson i Franklin Ruzvelt, uprkos otporu probili su granice federalnom nadzoru u ekonomiji, oblikovali nova regulaciona i fiskalna oruđa za borbu protiv postojećih slabosti.

Ustavna ovlašćenja države široko su tumačena i korištena da se „osigura javni interes" i „politiku" ekonomskog sastava. Godine 1887. osnovana je savezna Međudržavna trgovačka komisija (ICC) da bi se regulisao železnički saobraćaj preko državnih granica. Uskoro su zatim **Šermanov antitrustovski zakon** i drugi zakoni **usmereni protiv monopolističkih kombinacija „ograničavanja trgovine".**

„Država upravlja najbolje, koja upravlja najmanje." Lozinka u SAD do 1890. godine

Tokom 1930-ih čitav skup industrija došao je pod ekonomsko regulisanje, u skladu s kojima država određuje cene, uslove izlaska i ulaska i standarde obezbeđenja. Regulisane industrije skorašnjih godina uključuju vazduhoplovna preduzeća, kamionski prevoz, drumski i vodeni saobraćaj, električnu energiju, gasna i telefonska preduzeća; finansijska tržišta, kao i naftu i prirodni gas kao i cevovode.

Uz regulisanje cena i standarda poslovanja, država je pokušavala zaštititi zdravlje i bezbednost, putem sve jačeg socijalnog regulisanja. Zbog otkrića i skandalozne ere **ranih 1900-ih, doneti su zakoni o zdravoj hrani i drogama.** Tokom 1900-ih i 1970—ih Kongres je doneo niz zakona koji su regulisali bezbednost u rudnicima i potom uopšte bezbednost radnika odredio okvir za **savezno reguliranje zagađivanja vazduha i vode te opasnih supstanci, ozakonio standarde bezbednosti za automobile i potrošačke proizvode, i regulisao dnevni kop, nuklearnu energiju i otrovne otpatke.** Novo zakonodavstvo odnosi se na smanjivanje opasnosti međunarodnom okruženju od hemikalija koje iscrpljuju kiseonik.

Poslednje decenije vodila se veća brigu za osiguranjem da prekršaji kod regulisanja budu veći od troškova. **Ipak, povratak laissez-faire eri nije verovatan. Ljudi su prihvatili ograničenja država koja su menjala istinsku prirodu kapitalizma. Privatno vlasništvo je sve manje potpuno privatno. Slobodno je preduzetništvo sve više postajalo manje slobodno. Neopozivi razvoj je deo istorije. „**[61]

61 Isto, str. 279.

2.5.2. DŽORDŽ KUPER O UPRAVLJANJU DRŽAVOM PREKO JAVNIH I MONETARNIH FINANSIJA

Vrlo dobar prikaz uzroka savremene krize, ali i retrospektivu dosadašnjih finansijskih kriza, Džordž Kuper je dao u svom poznatom delu **„Uzroci finansijskih kriza".**[62] On polazi od uloge centralne banke koja pozajmljuje novac ugroženim bankama privatnog sektora, kao „zajmodavac poslednjeg utočišta," ako su banke iscrpele sve druge izvore pozajmljivanja kroz privatni sektor.

Uloga centralna banke je da pozajmljuje novac kao „zajmodavac poslednjeg utočišta" Dž. Kuper

U nastavku Kuper analizira rad američkog **FED-a i Evropske centralne banke (ECB)**, navodeći da **među njima nema neke velike razlike. „Te dve institucije jednako se zaklinju da dele zajednički cilj postizanja stabilnosti cena. Međutim, javno slaganje prikriva duboku podelu o tome kako slediti svoje zajedničke ciljeve.** ECB insistira na tome da ciljana novčana ponuda mora igrati centralnu ulogu u formulisanju politike; na svojim mesečnim konferencijama za štampu službenici ECB-a iznose najnovije brojke o M^3 (rast novčane ponude), koji označavaju stopu monetarne ekspanzije u EU. Bez izuzetka, dalje insistiraju na tome da ti podaci moraju voditi njihove odluke o tome koliko i kada menjati kamatne stope; preveliki rast ponude novca i kamatne stope moraju ići naviše, a ako je premalo novca, one moraju padati. S druge strane Atlantika, u administraciji FED-a, filozofija je potpuno suprotna - smatra se da su podaci o M^3 toliko beskorisni da ih više ne vredi ni beležiti, i sigurno ne bi smeli da budu korišćeni kao vodič za politiku. Kontrola monetarne politike je posao centralnog bankarstva, ali se centralni bankari ne mogu složiti šta znači promena novčane ponude. Čini nam se da ECB, naprotiv, veruje da rast novčane ponude može postati preteran; to je u skladu sa preteranim stvaranjem kredita i u skladu sa preteranom inflacijom imovine. Međutim, postoji opšta uzdržanost da se prizna veza između preteranog rasta ponude novca i preterane inflacije cena imovine. Krajnji rezultat tih različitih polazišta je taj da FED vidi svoju ulogu u suzbijanju svake kreditne kontrakcije, dok ECB vidi svoju ulogu u suzbijanju preterane kreditne ekspanzije. Međutim, razlike u strategiji monetarne politike važan su deo priče ove i prethodnih kreditnih kriza i zaslužuju da se iznesu na svetlo. Zašto centralne banke uopšte postoje? Centralne banke koriste politiku kamatne stope da kontrolišu tržište kapitala. Ipak ekonomska teorija nam kaže da su tržišta sposobna i da bi ih trebalo ostaviti samim sebi. Zašto su nam onda potrebne centralne banke da određuju kamatne stope? Pa valjda možemo verovati da će tržišta odrediti pravilne kamatne stope, bez pribegavanja nekom planiranju tržišta kapitala sovjetskog tipa?" [63]

Alternativno gledište je da tržišta nisu temeljito stabilna i automatski optimizirajuća pa stoga zahtevaju nadzor i upravljanje. Kejns, kao i Minski, naglašavaju ulogu države u osiguranju tog upravljanja preko državnih rashoda i fiskalnih mera. Centralno bankarstvo može se gledati na isti način kao i na fiskalne mere, kao nužan deo, po rečima Minskog, stabilizacije nestabilne ekonomije.

62 Cooper Georg, Uzroci financijskih kriza, MASMEDIA, Zagreb 2009. str. 32.
63 Cooper G., Isto, 33.

Prisetimo se, nakrakto, kako je novac uopšte postao. U prvoj fazi imamo zlatni kovani novac u različitim apoenima. Iz praktičnih razloga kao iz razloga bezbednosti zlatnici su deponovani kod banaka a na osnovu njih su izdavane potvrde na isti iznos. Stalnim povećanjem obima prometa banke su izdavale sve veći broj potvrda dok se količina zlata nije povećala istim tempom. Tako je nastajao kreditni novac oličen u potvrdama banaka što je dovelo do stalne kreditne multiplikacije i upravo tu leže prvi uzroci finansijske nestabilnosti.

Kada je u pitanju vođenje monetarne politike, nju možemo povezti sa sa politikom deviznog kursa. Pomenimo neka savremenija gledanja na to pitanje. U knjizi Ekonomija evropskih integracija, autori **Ričard Boldvin i Čarls Viploš, smatraju da je „najjednostavniji režim kada se monetarne vlasti odreknu bilo kakve odgovornosti za devizni kurs.** Kurs se tada formira slobodno na tržištu i može da fluktuira za bilo koji iznos u bilo kom trenutku. Najrazvijenije zemlje dozvoljavaju da njihovi kursevi slobodno plivaju." [64]

Velika kreditna ekspanzija banaka, koja je započeta u **1920-im godinama, i gde je Nemačka bila neslavni rekorder, dovela je do velike krize tridesetih godina prošlog veka, koja je posebno eskalrala u SAD slomom berze. „Pitanje koje dolazi na prvo mesto, koje Kuper postavlja - finansijska stabilnost ili centralno bankarstvo** - nije pitanje - jaje ili kokoška; istorija je sasvim jasno pokazala da je finansijska nestabilnost došla pre centralnog bankarstva. Taj argument je dobro obrazložen u ispitivanju događaja **nakon američke krize 1907. godine koja se dogodila kada nije postojala centralna banka. U toj krizi se pokazala neophodnost centralne banke, što je direktno dovelo do osnivanja FED sistema u SAD." (1913. godine, prim. B.S).**

„Finansijska nestabilnost je uzrok stvaranja centralnog bankarstva, a ne obrnuto. Da se ponovo uspostavi finansijska stabilnost, to ne bi zahtevalo povratak na zlatni standard ili ukidanje centralnih banaka; to bi zahtevalo ništa manje do ukidanja stvaranja kredita. Drugim rečima, morali bismo vrati našu privredu u srednji vek. Stvaranje kredita mora ostati, a mi moramo naći način da živimo s nestabilnošću koja ide s njim; bolje je imati kolebljivu i rastuću ekonomiju nego stabilno i stagnantno. „[65] Dž. Kuper

U takvim vremenima, Kejns preporučuje da, kada privreda upadne u zamku produžene depresije, Vlada mora povećati svoju potrošnju bez povećanja poreza i time se upustiti u deficitno finansiranje potrošnje.

Krajem 1971. godine postignut je sporazum, gde su SAD povećale cenu zlata za 8,57%, SR Nemačka i Japan su smanjile cenu marke za 5% i jena za 8,5%

Drugi korak finansijske nestabilnosti započinje i traje do danas, kada MMF početkom 70-ih godina 20. veka zapada u najveću krizu od svog osnivanja. Odliv kratkoročnog dolarskog kapitala u inostranstvo, dalje održavanje visoke stope inflacije u SAD-u izazvalo je brojne spekulacije na štetu američkog dolara. Predsednik SAD-a je 15. augusta 1971. godine objavio ukidanje konvertibilnosti dolara u zlato i uvođenje dodatnog poreza na sav uvoz u SAD. Tim činom je prestao funkcionisati međunarodni monetarni sistem na principima ustanovljenim u Bretton-Woodsu. Dž. Kuper

64 Boldvin Ričard i Čarls Viploš, Ekonomija evropskih integracija, Data status, Bgd, 2010. god. strana 292.
65 Coper G. Isto, str. 60-61

u odnosu na zlato, dok su Velika Britanija i Francuska zadržale cene zlata na istom nivou. Nakon toga došlo je do još nekoliko korekcija cena, sve do sastanka na Jamajci 1976. godine, gde se MMF preobrazio u sistem valutnih područja, kao što su sistem evropskog valutnog fluktuiranja ili evropske „zmije", zatim dolarsko područje, područje francuskog franka, područje britanske funte i područje SPV-a.[66] **Vrednost američkog dolara, koja je do 15.8.1971. godine bila fiksirana cenom od 35 dolara za uncu zlata, a juna 2012. godine dostigla oko 1.600 USD za finu uncu** (prim B. S.), što je najbolji dokaz koliko je američka valuta obezvređena i koliko je svetski valutni sistem poremećen posle ukidanja zlatno-valutnog standarda.[67]

Prekomernim štampanjem dolara Amerika je stalno uvećavala trgovinski deficit sa ostalim svetom, što je opet značilo da se uspostavio neto odliv američkih dolara prema ostalom svetu za plaćanje američkog uvoza. Samim tim iz godine u godinu slabio je uticaj SAD u svetskoj privredi, o čemu govore sledeći podaci. „Galup je februara 2008. godine (znači, pre nego što je finansijska kriza uzela maha) sproveo anketu o tome koje zemlje Amerikanci smatraju najuticajnijim u tom trenutku i koje će to biti u narednih 20 godina. Ove rezultate poredio je sa rezultatima iste ankete sprovedene osam godina ranije, 2000. godine. I, evo šta pokazuju rezultati te ankete:

Najuticajnije zemlje u svetskoj privredi

A. U datoj godini	Ocena iz 2000. u %	Ocena iz 2008. u %
Kina	10	40
SAD	65	33
Jp a	16	13
Evropska unija	4	7
B. U narednih 20 godina		
Kina	15	44
SAD	55	31
Jp a	13	10
Evropska unija	10	8

Dok su Amerikanci pre osam godina samouvereno mislili da je pozicija SAD nedodirljiiva - i tada i u naredne dve decenije - februara 2008. godine njihovo mišljenje se radikalno promenilo: Kina je najuticajnija. A kakvi bi bili rezultati kada bi se anketa sprovela sada, početkom 2009. godine, posle svega što se dogodilo, i događa, za poslednjih godinu dana." [68]

Moderni sastav oporezivanja, navodi Kuper, „veoma je složen. Prvo vas oporezuju kada zarađujete novac (porez na dohodak), a zatim i kad ih trošite (porez na dodatu vrednost). Ali između onoga što zaradite posle poreza i što radite povremeno nešto preostaje, što se naziva štednjom, a bez inflacije Vlada se vrlo teško poslužiti sa tim delićem koji vam ostane. Međutim, s inflacijom celo područje poreza na štednju postaje održivo.

66 Stakić Budimir, Međunarodne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010. str. 11.

67 U pojedinim izvorima se navodi da je tadašnji francuski predsednik De Gol, sredinom 1971. godine, uputio brod u SAD da zamene dolare u zlato, i pošto je samo manji deo francuskih potraživanja mogao da bude zamenjen u zlato došlo je ukidanja konvertibilnosti dolara u zlato.

68 Jovanović-Gavrilović Predrag, Međunarodno poslovno finansiranje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2010. str. 191.

Ako vlada koristi tu pogodnost da otplati sopstveni dug, onda je inflacija efektivno dovela do neto transfera potrošne moći i bogatstva od privatnog na državni sektor; on bi se prema tome mogao uzeti **kao oblik poreza.** Međutim, ako Vlada koristi štampani novac da otplati ili subvencionira dug privatnog sektora, efekat redistribucije bogatstva i kupovne moći ostaje unutar privatnog sektora. Ako se prihvati da je oporezivanje nužno, onda nema ničeg inherentno pogrešnog u korišćenju inflacionog mehanizma za stvaranje poreskog prihoda iako bi bilo zdravije ako bi mehanizam bio bolje shvaćen. **Prelaz sa zlatnog standarda na fiat novac učinio je državne finansije i centralne banke nesalomljivim.** Taj kvalitet nesalomljivosti može se koristiti, posebno u vremenima kriza, ali ona gubi jedan ključ, možda i jedini ključ finansijske discipline."[69]

> Sposobnost da štampa neograničenu količinu novca daje državi moć da otplati bilo koji iznos duga; Vlada može da odluči da isplati sopstvene dugove, ali, ako tako odluči, i dug privatnog sektora. Međutim, inženjering plaćanja duga putem inflacione mašine nije besplatan ručak, budući da on proizvodi permanentnu nezaustavljivu inflaciju. Dž. Kuper

Davanje zajmova uz jemstvo, koje ne obezbeđuje vraćanje kredita o roku ili vraćanje uopšte, je novi izvor nestabilnosti finansijskog tržišta, a samim tim i ukupnog finansiskog si settema, pa se najnovija kriza može nazvati i kreditnom krizom. Kao posledica toga je pad cena nekretnina, što pogađa čitavu građevinsku delatnost, koja se smatra jednom od pokretača niza drugih privrednih delatnosti u svakoj tržišno razvijenoj državi.

> Zanimljivo je Kuperovo zapažanje da se u fazi ekspanzije kredita privatni sektor poziva na princip laissez-faire na tržištima podstičući maksimalno ostvarljivu akumulaciju duga, a kada kreditni ciklus sklizne u obrnut smer, „odmah počnu pozivi državi u pomoć, po pravilu, više volimo kapitalizam u ekspanziji, a socijalizam u kontrakciji."

I na kraju, **zaključuje Kuper, „Analiza neosporno sugeriše da je američka monetarna politika igrala važnu ulogu u stvaranju sadašnje krize.** Ne bismo smeli zanemariti ulogu japanske monetarne politike. Japansko ludilo zaduživanja u 1980-im godinama pretvorilo se u trinaest godina dug period nultih ili gotovo nultih japanskih kamatnih stopa. Dugotrajnost tako niskih stopa u tako dugom periodu u tako važnom, izvozno zavisnoj privredi nedvosmisleno je igrala važnu ulogu u današnjoj bolesti."[70]

2.5.3. MEHANISTICISTIČKO I ORGANICISTIČKO GLEDIŠTE O DRŽAVI

A) Mehanicističko gledište o državi

U knjizi Javne finansije,[71] jednom od vodećih udžbenika iz te oblasti u svetu, njeni autori Harvi Rozen i Gejer Ted navode da su „predmet...knjige...aktivnosti države u vezi sa oporezivanjem i potrošnjom, odnosno **javne finansije**, kako se obično nazivaju.

69 Coper G. Isto, str. 78-79.

70 Isto, str. 151-152

71 Public finance, Harvey S. Rosen (Univerzitet Prinston) i Ted Gayer (Univerzitet Džordžtaun), deveto izdanje, prevod, Ekonomski fakultet, Beograd, izdanje 2011. godine, strana 2. i 5.

Ovaj termin je donekle netačan, stoga što osnovna pitanja nisu finansijska (odnosno, ne odnose se na novac). U stvari, ključni problemi odnose se na korišćenje realnih sredstava. Zbog toga neki autori radije koriste izraze kao što su **ekonomija javnog sektora,** ili jednostavno, **javna ekonomija**.

Prema ovom shvatanju **država nije organski deo društva. Ona je pre oruđe koje su pojedinici stvorili da bi bolje ostvarili svoje individualne ciljeve.** Međutim, i ako je ovaj stav dominantan u anglo-američkoj političkoj misli ipak nije u potpunosti prevagnuo. Ko god izjavi da nešto mora da učini u nacionalnom interesu, zauzima organsko stanovište.

Autori navode, dalje, da se mi usredsređujemo na mikroekonomske funkcije države, tj. na način na koji ona utiče na alokaciju resursa i raspodelu dohotka. Makroekonomske funkcije države - korišćenje politike oporezivanja, potrošnje i monetarne politike za uticanje na ukupan nivo zaposlenosti i nivo cena - danas se na univerzitetima obično predaju kao posebni predmeti (pritom se misli na sledeće nastavne predmete: makroekonomija, mikroekonomija, ekonomija, osnovi ekonomije, principi ekonomije, i sl.).

U pomenutoj knjizi autori iznose svoj stav da je „predmet proučavanja javnih finanija ponekad nejasan. Državna regulatorna politika ima značajan uticaj na alokaciju resursa. Ta politika ima ciljeve koji ponekad mogu da se ostvare i državnim merama u oblasti potrošnje ili oporezivanja. Međutim, dok se u okviru javnih finansija oporezivanje preduzeća intenzivno proučava, **antimonopolskim pitanjima se poklanja neznatna pažnja**; ona se, umesto u udžbenicima o javnim finansijama, obrađuju u nastavi o industrijskoj organizaciji. Iako deluje proizvoljno, ova praksa je neophodna da bi se razgraničio predmet proučavanja različitih naučnih oblasti. Naša knjiga sledi ovu tradiciju po tome što se usredsređuje na državne aktivnosti u domenu potrošnje i ostvarivanja prihoda.[72]

Na primer, ako država želi da ograniči veličinu preduzeća, jedna od mogućnosti je i uvođenje visokih poreza za velika preduzeća. Druga bi bila donošenje propisa na osnovu kojih je širenje firmi preko određenih granica protivzakonito. Rozen-Gejer

U pomenutoj knjizi autori navode sledeće: ekonomisti koji se bave javnim finansijama analiziraju ne samo efekte stvarnih aktivnosti države u oblasti oporezivanja i potrošnje, nego analiziraju i to kakve bi te aktivnosti trebalo da budu. Na mišljenja o tome kako bi država trebalo da funkcioniše u oblasti ekonomije, utiču ideološki stavovi i u vezi s odnosom pojedinca i države.

Politički mislioci razlikuju dva gledišta o državi: organistički i mehanicistički. Rozen-Gejer

B) Organističko gledište o državi

Organističko gledište o državi društvo shvata kao živi organizam. **Svaki pojedinac je deo tog organizma, a država se može zamisliti kao njegovo srce.** Jang Čanči, Mao Cedungov učitelj etike iz Pekinga, smatrao je da je „zemlja organska celina, onako kao što je to čovekov organizam. Ona nije mašina koja se može rastaviti, a zatim ponovo sastaviti". (Citat iz knjige:

72 Rozen-Gejer, Isto, str. 3.

Johnson, 1983. strana 197). Pojedinac ima značaj samo kao deo zajednice, a dobro pojedinca definiše se se u odnosu na dobro celine. Prema tome, zajednica se stavlja iznad pojedinca. Na primer, u Platonovoj Republici, aktivnost građanina poželjna je isključivo ako vodi pravednom društvu. Možda najneslavniji primer organskog shvatanja države predstavlja nacizam: „Nacional-socijalizam ne priznaje posebnu individualnu sferu koja, nezavisno od zajednice, treba da bude pažljivo zaštićena od uplitanja države...Svaka aktivnost u svakodnevnom životu ima smisao i vrednost samo u službi celine."[73] Ciljeve društva određuje država, koja uz to vodi društvo ka ostvarivanju postavljenih ciljeva.

2.5.4 SHVATANJA NILA FERGUSONA

Nil Fergusona, u svojoj poznatoj knjizi „**Uspon novca"**[74], u poslednjem pasusu ističe: „Postoje danas oni koji govore o smrti kapitalizma ili o kraju slobodnog tržišta, kao da su države na neki način alternativa finansijskim tržištima.

Uveren sam, više nego ikad, da sve dok ne budemo razumeli poreklo finansijskih vrsta, nikada nećemo razumeti ni fundamentalnu istinu o novcu: daleko od toga da je novac „čudovište koje treba vratiti na svoje mesto", kako se nemački predsednik žalio, finansijska tržišta su ogledalo čovečanstva, otkrivaju svakog sata, svakog radnog dana način na koji vrednujemo sebe i resurse sveta oko nas.

Istorijska realnost, što bi do sada trebalo da je jasno, pokazuje da su države i finansijska tržišta oduvek egzistirali u odnosu simbioze. Zaista, bez onoga što je bilo potrebno javnim finansijama, mnoge finansijske inovacije koje su dovele do stvaranja centralnih banaka, tržišta obveznica i tržišta akcija, nikad ne bi nastale.

Nije ogledalo krivo ako u istoj meri odražava i naše mane i našu lepotu."

2.5.5. A. PIGU O DRŽAVI BLAGOSTANJA I NJEGOVI SLEDBENICI

A) A. Pigu - Država blagostanja

Država blagostanja označava takav oblik vladavine u savremenom državnom kapitalizmu u kome ona uz obezbeđenje određenog stepena političke demokratije preuzima na sebe staranje o materijalnom blagostanju i socijalnoj sigurnosti pojedinaca. Ovako su se slične koncepcije u građanskoj političkoj ekonomiji javljale i ranije, ovaj pojam, o kome građanski ekonomisti imaju veoma heterogena mišljenja, ušao je u upotrebu, sa svojim sadašnjim specifičnim značenjem, tek posle velike ekonomske krize tridesetih godina prošlog veka, a posebno u toku i posle drugog svetskog rata, kada su problemi koje treba da reši država blagostanja dolazili sve više do izražaja.[75]

73 Isto str. 3-4.
74 Nil Ferguson, Uspon novca-finansijska istorija sveta, prevod, Plato, Beograd, 2010. str. 363.
75 Artur Pigou, engleski ekonomista (1877-1959)

U glavne razloge za uvođenje države blagostanja (welfare state - tzv. velferizam) u savremenom kapitalizmu nabrajaju se sledeći:



Artur Pigu

1. **većina građana nalazi se u najamnom odnosu** i obezbeđuje egzistenciju preko svojih nadnica i nalazi se u zavisnom položaju kod poslodavaca;
2. **stvara se velika koncentracija stanovništva u velikim gradovima** pa je smanjena međusobna uzajamna solidarnost stanovništva;
3. **nezaposlenost, bolest i starost** su problemi savremenog čoveka a pojedinci nisu u stanju da sami reše te probleme, pa je država blagostanja preuzima na sebe brigu o staranju tako što određenim intervencionističkom ekonomskom politikom utiče na stabilizaciju i razvoj privrede i pravednijem preraspoređivanju nacionalnog dohotka. Time se delimično neutrališu negativne posledice delovanja tržišnog mehanizma. Kritičari velferizma smatraju da se na ovakav način veliki broj stanovnika dovodi u zavisnost od vlade, što je neprihvatljivo u tržišnim uslovima privređivanja.

Druga vrsta intervencije države javlja se u situacijama kada tržište nije u stanju da apsorbuje ponuđene robe, pa je radi obezbeđivanja punog korišćenja postojećih proizvodnih kapaciteta, pa se javna potrošnja države nametnula kao neophodan korektiv ukupnih tržišnih kupovina. Preduslov za to je puna demokratizacija odnosa u razvijenim državama zapada sa otvorenom angažovanošću da ostvari široko postavljene ciljeve, a naročito punu zaposlenost, jednaku mogućnost za rad i život mladih, socijalno osiguranje i zaštitu minimalnog standarda.

Mere koje treba da preduzima država blagostanja svode se na sledeće:

1. kupca ponuđenog viška proizvoda na tržištu;
2. zaštita socijalno ugroženog stanovništva;
3. alokator oskudnih resursa;
4. makroekonomski regulator privrednih aktivnosti.

Osnivač i glavni zastupnik ekonomije blagostanja (pored italijanskog ekonomiste **V. Pareta)** je **engleski ekonomista A. Pigu** koji se zalagao za intervenciju kapitalističke države **radi otklanjanja suprotnosti između privatnih i opštedruštvenih interesa** kako u proizvodnji tako i u investicijama. Pigu je smatrao da suprotnosti između pojedinačnih i društvenih interesa treba kvantitativno izraziti i neutralisati ih promenama u raspodeli nacionalnog dohotka, formiranjem „lojalnih" nadnica i obezbediti preraspodelu putem poreza, a u oblasti novca i finansija mora se voditi anticiklična politika.

U teoriji su poznati **Piguovi porezi i subvencije**. „Umesto da reaguju na pojavu eksternalija regulacijom ponašanja, vlada može da koristi tržišne mere da bi iskladila individualne podsticaje sa društvenom efikasnošću. Na primer, vlada može da internalizuje eksternalije oporezivanjem onih aktivnosti koje imaju negativne eksternalije, a da subvencionira aktivnosti koje imaju pozitivne eksternalije. **Porezi kojima se koriguju efekti negativnih eksternalija**

zovu se Piguovi porezi, po engleskom ekonomisti, koji se prvi zalagao za njihovo uvođenje. (*Piguov porez* – porez koji se uvodi radi korekcije negativnih eksternalija). Ekonomisti obično radije prihvataju Piguove poreze od regulacije kada se bave problemom zagađivanja, jer takvi porezi mogu da smanje zagađenje uz niži trošak po društvo."[76] Pigou je bio pobornik teorije države blagostanja koju je prvi promovisao Kejns.

B) Sledbenici A. Pigua

Pobornici nove škole ekonomije blagostanja, koji su se pojavili pred Drugi svetski rat i posle njega razvijaju ideju o blagostanju zahtevajući u još većoj meri intervenciju države u oblast ekonomije. **Njihov rodonačelnik je bio engleski ekonomista Džon M. Kejns.** Napomenimo da je Engleska još 1906. godine uvela socijalnu pomoć za nezaposlene radnike, što su mnogi protumačili kao prepreku za slobodno formiranje nadnica (jer samo pad nadnica, navodno, obezbeđuje punu zaposlenost).

Istovremeno sa pojavom Kejnsa, i ako nezavisno jedan od drugog, Gunar Mirdal u Švedskoj, Mihael Kalecki u Poljskoj, dali su novu dijagnozu za nestabilnost kapitalističke privrede, što se i obistinilo Velikom depresijom (1929 -1933). Svakako, **najuticajniji među njima bio je Kejns, po čemu je ceo pokret dobio ime - kejnsijanska škola učenja.** Opravdanost Kejnsovih zalaganja danas nije potrebno dokazivati, samo je pitanje u kojoj meri država, u cilju stvaranja blagostanja, treba da se meša u ekonomski život privrednih subjekata, odnosno kojim instrumentima treba da štiti pojedince, najamnu radnu snagu. Sledstveno potrebi **uvođenja javnih radova, kao jedne od klasičnih mera povećanja zaposlenosti u kriznim periodima,** Engleska je tridesetih godina prošlog veka odbila takav predlog, dok su SAD uvele veliki broj javnih programa sa ciljem da omogući ponovnu zaposlenost velikog broja nezaposlenih radnika (projekat je nazvan: „New Deal"). Velika ekonomska kriza tridesetih godina prošlog veka nastala je kao rezultat nedovoljne efektivne tražnje, jer ni veliki pad cena nije podstakao tražnju, pošto su radnici masovno gubili posao. Intervencija države na makroekonomskom planu se menja tako što ona, umesto svog nadređenog položaja, postaje partner na tržištu.

Kejns je bio veliki polemičar ali i praktičar. Velikim delom njegovom zaslugom, naročito njegovim učešćem na pregovorima u Breton Vudsu (Bretton Woods), došlo je do konstituisanja Međunarodnog monetarnog fonda i Svetske banke, glavnih međunarodnih finansijskih institucija, odmah posle Drugog svetskog rata, koje postoje i danas.

Otuda je Kejnsov model predstavljao spasonosno rešenje. Njegova dijagnoza sastojala se u tome, da, u uslovima depresije, ukoliko nema dovoljno tražnje iz privatnog sektora da bi se kupile sve ponuđene količine, onda država treba da to učini putem javne tražnje (kupovinom viška radi formiranja robnih rezervi) iz budžetskih sredstava.

Pored uvođenja javnih radova, otkupa viška proizvoda sa tržišta država može i putem odgovarajuće emisije novca da podstakne efektivnu tražnju.

76 Citati iz knjige „Principi ekonomije", autora N. Gregorija Mankjua, izdanje Centra za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta, Beograd 2007. godine, str. 213-214.

Težište se prebacuje na područje informacija i kooperacije, sarađujući sa privatnim sektorom u nastojanju da ostvari dugoročne strateške ciljeve (ulaganjem u: naučni i tehnološki razvoj, profesionalno osposobljavanje, stvaranje informativnih mreža, itd.). Nova uloga države svodi se, u stvari na sledeće:

- **utvrđivanje pravila tržišne utakmice** koji se realizuje kroz mehanizam nagrada i kazni i
- **pružanje informacija neophodnih za donošenje ispravnih odluka** privrednih subjekata. Time se ne napušta ideja tržišne konkurencije (država ne meša putem regulisanja tržišta), ali je tu da motiviše privrednike u pravcu ostvarivanja strateških privrednih ciljeva savremenog društva, u pravcu sve većeg opšteg blagostanja.

Ne sme se zaboraviti ni shvatanje **Džona Stjuarta Mila** o ulozi države u stvaranju uslova za normalan život i rad. „Apsolutno pada u oči dobra, sigurna, snažna i pouzdana vlada, koja dela u skladu sa jednakim, svima poznatim pravilima, prvi i osnovni uslov za razvoj i napredak bilo kakvog društva i bilo kakve industrije.

> Bez stabilnog, predvidljivog i dugoročnog poretka, koji garantuje samo moderna država, moderna kapitalistička, liberalna demokratija je nezamisliva." Postoji još desetine mesta u Milovom delu gde on ponavlja da je sigurnost, nakon hleba, prva potreba modernog čoveka, odnosno prvi postulat modernog društva.[77] J.S. Mill

Kejns je tvrdio da se makroekonomski odnosi razlikuju od mikroekonomskih. Posebnu inovaciju u njegovoj ekonomskoj mosli predstavlja argument da cene i zarade nis savršeno fleksibilne jer imaju izvestan stepen lepljivosti, tj. da su inertne, odnosno da postoji izvesno kađnjenje u reakcijama na tržištu. Imajući to u vidu, uzajamni odnos agregatne potražnje i agregatne ponude može da vodi do stabilnog ekvilibrijuma nezaposlenosti. Ovim radom (Opšta teorija...) Kejns se suprostavio ideji da tržište obavezno vodi stanju pune zaposlenosti, što je bio jedan od osnovnih postulata klasičnih ekonomista.[78]

Kejnsove teorije su najveće nadahnuće evropskim i američkim ekonomskim teoretičarima u periodu od 1941. do 1979. godine. **Pedesetih i šezdesetih godina XX veka bilo je zlatno doba uticaja Kejnsovih teorija.**[79]

Od kraja 2008. godine, od zaoštravanja najnovije ekonomske krize, veliku pažnju ponovo privlači Kejnsovo zalaganje za međunarodnu koordinaciju fiskalnih i monetarnih mera i međunarodnih finansijakih institucija kao što su MMF i Svetska banka. I G20 se danas zalaže za reformisanje međunarodnih finansijskih institucija pozivajući se na učenje Kejnsa.[80]

77 M. Đurković , Politička misao J.S. Mila, (1806-1873) JP Službeni glasnik , Beograd, 2006. str. 32.
78 Mihajlo Rabrenović, Strategijski menadžment u javnom sektoru, , Službeni glasnik, Beograd, 2011. stra.85.
79 Isto, str. 86.
80 Kejns se, na primer, zalagao za uvođenje jednstvene svetske monete BANCOR, prilikom osnivanja MMF-a

2.5.7. FRIDMANOVA LIBERALNA TEORIJA

Milton Fridman[81] suprostavljao se dominatnom kejnsijanstvu svojom teorijuom da je nivo cena uslovljen količinom novca u opticaju, pa se i **naziva ocem kvantitativne teorije novca.** Stoga je smatrao da novčana masa treba da raste jednako kao realni društveni proizvod. Kao jedan od najvećih liberala XX veka **Fridman je smatrao da država nema kapacitet da koriguje nedostatke tržišta:** „Između potreba za akcijom prepoznavanja od strane države takve potrebe prisutan je vremenski razmak; drugi vremenski razmak je između prepoznavanja potreba za akcijom i samog preduzimanja akcije; treći vremenski razmak je prisutan između akcije i njenih efekata."[82]

Kao jedan od najvećih liberala XX veka Fridman je smatrao da država nema kapacitet da koriguje nedostatke tržišta. Čuven je po citatima: „Nema besplatnog ručka" i „Državno rešenje nekog problema obično je loše koliko i sam problem."

Fridman je poznat i po radu u oblasti funkcije potrošnje. U radovima je **isticao neophodnost smanjivanja javne potrošnje.**. On je u delu *Kapitalizam i sloboda* isticao da **sistem zasnovan na slobodama daje najbolje rezultate**.[83]



Milton Fridman

„**Čikaška škola ekonomije - koja, grubo gledano, stoji iza teorijske osnove Svetske banke - govori celom svetu da se vlasti ne smeju mešati u ekonomiju**. U stvarnosti, gradonačelnik Čikaga troši milione dolara da bi stvorio pogodno tlo za razvoj visokotehnoloških preduzeća. U stvarnosti, SAD subvencionišu i štite i svoje poljoprivrednike i svoja visokotehnološka preduzeća."[84] Napominjemo da je i **Fridman pripadao ovoj školi.**

2.6. KORPORATIVNA DRŽAVA

Ekonomsko i društveno uređenje neke kapitalističke države koje je organizovano kao zajednica mnogobrojnih korporacija u kojima se povezuju i usklađuju interesi različitih klasa staleža i slojeva naziva se - korporativna država.

Cilj korporativne države je gušenje revolucionarnih pokreta i držanje u pokornosti eksploatisane klase.

81 M. Fridman (1912-2006), američki ekonomista, dobitnik Nobelove nagrade 1976. za ekonomiju. Njegovo najznačajnije delo mu je Eseji o pozitivnoj ekonomiji i Studije o kvantitativnoj teoriji novca.

82 M. Fridaman, (1957), A. Theoriy the Consumption Function, Princeton, University, Press.

83 Isto, str. 90-91

84 Reinert S. Erik, Globalna ekonomija, Čigoja, Beograd, 2006. str. 9.

Ideja o korporativnoj državi datira iz XIV veka čiji su pobornici bili iz Italije i Španije.

U korporativnoj državi najuže rukovodstvo poslodavaca i radničkih organizacija (sindikata) imenuje vlada, sa krajnjim ciljem da se uvede korporativni privredni sistem - kao jedinstvo rada i kapitala. Time se želi prikriti klasni karakter društva i onemogućiti aktivnost radničke klase.

2.7. OBLICI DRŽAVNE INTERVENCIJE

2.7.1. OSNOVE DRŽAVNOG INTERVENCIONIZMA

Država treba pomoću raznih mera da omogući da se postigne što veća zaposlenost, a po mogućnosti i puna zaposlenost. Država treba da i sama investira kada privatni kapital to ne čini u dovoljnoj meri, kada su privatne investicije nedovoljne. Ona treba progresivnim oporezivanjem dohotka da utiče na smanjivanje raspona u dohocima, što pri opštem povećanju dohotka povećava tražnju i tako utiče na povećanje proizvodnje. Ukoliko sve te mere ipak ne mogu povećati investicionu delatnost privatnih kapitalista ili akcionarskih društava i porast zaposlenosti, ukoliko je došlo do stagnacije u privrednoj aktivnosti, onda država treba, paralelno s drugim merama, investirati u vlastitoj režiji, treba da pristupa raznim obimnijim javnim radovima, da otvara državna preduzeća, dakle da sama ulaže kapital.

Kejns smatra da investiranje, u principu, treba da bude u rukama kapitalista, a država samo izuzetno treba da investira, i to u slučaju velike nezaposlenosti i malih privatnih investicija. U fazi depresije i nezaposlenosti, kada postoji niska sklonost investiranju zbog niske profitne stope i cena, slabih poslovnih izgleda, investicije države koje nisu motivisane isključivo profitom postaju jedina alternativa.

Ukoliko je u pitanju dilema: nezaposlenost ili intervencija države, za Kejnsa nema dileme: treba sve mere preduzeti u cilju povećanja zaposlenosti. Puna zaposlenost postaje osnovni cilj nacionalne ekonomske politike na kejnzijanskim principima opšte ekonomske politike.

Kejns je smatrao da je neodrživ stari kapitalistički poredak, i to naročito posle Velike depresije, kada je u kapitalističkim zemljama bilo oko 40 miliona nezaposlenih, kada je došlo do ogromnog pada investicija, proizvodnje i sl. On stoji na stanovištu da „postoji društveno i psihološko opravdanje za znatne nejednakosti dohodaka i bogatstva, ali ne za tako velike kakve danas postoje".

Time u njegovu teoriju ulaze elementi socijalne politike, ali i u cilju delovanja na funkciju potrošnje, a ne za pravedniju raspodelu dohotka. **Država mora da interveniše u privrednim pitanjima uklanjajući najteže protivurečnosti u kapitalističkom načinu proizvodnje i raspodele, da bi omogućila dalji opstanak kapitalističkog sistema**

Kejns čak daje niz instrumenata i predloga ekonomske politike da bi se osigurala puna zaposlenost i uklonila depresija: javne investicije, politiku jevtinog novca, budžetski deficit i dr.

koji redovno vodi preteranoj štednji i nedovoljnosti privatnih investicija. On je daleko od toga da odnose u kapitalističkom društvu smatra idiličnim. Naprotiv, on uviđa i analizira mnoge njegove nedostatke i traži razne mere i instrumente da se celi kapitalistički sistem učini elastičnijim i vitalnijim, da ukloni takve protivurečnosti. Kejns stvarno želi da osposobi i adaptira kapitalistički sistem novim uslovima, da ga sačuva od neminovnog propadanja, što otvoreno i priznaje. Suprotnosti i nestabilnost kapitalističke privrede treba uklanjati merama monetarne i fiskalne politike, čime se ne dira u osnove kapitalističkog sistema privrede. Kejnsove ideje mnogo su razrađivane, doterivane, opovrgavane, modifikovane, tako da se stvarno teško može odvojiti onaj deo koji čini originalnu Kejnsovu teoriju od celog niza novih shvatanja koja se pod nazivom neokejnzijanizma i danas pojavljuje, a često su u očitoj suprotnosti s Kejnsovim stavovima. Radi se gotovo o reviziji originalnih stavova J.M. Kejnsa i njihovom apliciranju na stvarne odnose u duboko izmenjenim nacionalnim ekonomijama.Ne radi se, dakle, danas o ostvarivanju pune zaposlenosti u makroekonomskom smislu, koje su neke zemlje kratko i ostvarivale, već o menjanju osnovnih odnosa u kapitalističkom sistemu s očito nagomilanim suprotnostima. Razni pokušaji ostvarivanja „pune zaposlenosti" koji se danas čine u okviru ekonomske politike pojedinih kapitalističkih država ne mogu doprineti rešavanju ni uklanjanju gorućih protivrečnosti, teškoća i kriza, od kojih pati celi kapitalistički sistem, niti je u tom sistemu moguće postići stalnu punu zaposlenost i blagostanje radnih masa, bez radikalne izmene produkcionih odnosa. Dokaz su i sve učestalije krize krajem 20. i početkom 21. veka.

2.7.2. SAVREMENI OBLICI DRŽAVNE INTERVENCIJE

A) 2008. „apdejtovana" verzija iz 1929.

Američki ekonomista **Ričard Mazgrejv**, smatrao je da **javni sektor ima trostruku ekonomsku ulogu - stabilizacija, alokacija i raspodela**.[85] I tržište i država imaju svoje nesavršenosti. **Nesavršenost tržišta naročito se ispoljila 1929. godine**, kada je svet zahvatila velika ekonomska kriza, koja podseća na krizu koja je počela 2007. godine. **Uzroci krize iz 1929. godine, prema njegovom shvatanju, krije se se u tome što su se veliki profiti iz Prvog svetskog rata prelili u finalnu potrošnju umesto u investicije. To se desilo i 2008. godine.** Globalističke institucije su uzele velike profite, otvorile fabrike u Kini, Indiji i u drugim zemljama sa jeftinom radnom snagom, a svoje radnike su ostavile bez posla.



Ričard Masgrejv

85 Ričard Mazgrejv, nemačkog porekla, (1910-2007) , najpoznatije delo „Teorija javnih finansija" objavljeno 1959., jedan od vodećih američkih teoretičara u oblasti javnih finansija. Pisao je zajedno sa suprugom Peggy

Dakle, šta se zapravo desilo na osnovu čega Krugman pravi paralelu između Velike depresije iz 1929. i 1930. i ekonomske krize koja je započela 2007. i 2008. godine? Krugman izvodi vrlo čvrst zaključak i konstatuje..."ludovali smo kao da je 1929 - a sada je došla 1930. Aktuelna finansijska kriza zapravo je „apdejtovana" verzija juriša na banke od pre tri generacije."[86]

I onda su krenule jedna po jedna država, počev od SAD, Evrope i ostalog dela sveta, latile Kejnsovog recepta intervencije, upumpavajući stotine milijadri dolara i evra, pre svega spašavajući bankarski sektor, a zatim u privredi, a bilo je i dosta bankrota.

B) Pet osnovnih oblika intervencije države

Danas u savremenim privredama postoji veliki broj mera i instrumenata kojima država utiče na odvijanje privrednog života u njoj, ali se ipak oni, najčešće, svode na **pet osnovnih oblika intervencije,** a to su: pravna regulativa, intervencija na tržištu putem kupovine proizvoda i usluga, vršenje transfernih plaćanja, vođenje stabilizacione makroekomske politike, putem mera poreza i subvencija i vršenje alokacije oskudnih resursa.

Oblici intervencije države

1. pravna regulativa;
2. intervencija na tržištu putem kupovine (viška) proizvoda i usluga i prodajom robe (u slučaju nedovoljne ponude određene robe) na tržištu;
3. vršenje transfernih plaćanja;
4. vođenje stabilizacione makroekonomske politike, putem poreza i subvencija i
5. vršenje alokacije oskudnih privrednih resursa.[87]

1) Propisi i regulativa

Za funkcionisanje tržišne privrede u jednoj zemlji, pravni sistem ima dva bitna aspekta koji su međusobno povezani, a to su: **međusobna usklađenost propisa** kojima se dodeljuju određena prava privrednim subjektima **i mehanizam za prinudu**, ukoliko se ta prava ne mogu ostvariti mirnim putem.[88]

Jednim imenom to se danas najčešće zove pravna država, kako bi se na taj način obezbedilo pravilno funkcionisanje privrednog sistema i uopšte društveno-ekonomskog sistema u celini. Osnovno je načelo da svi subjekti ispunjavaju svoje obaveze bilo prema drugim privrednim subjektima, bilo prema državi, tj. da svi dugovi moraju biti uredno i blagovremeno podmireni prema svim subjektima.

Pravni okvir koji država stvara kroz različite grane prava ima za cilj utvrđivanje striktnih pravila ponašanja svih subjekata u državi, pa i same države. Za tržišnu aktivnost su od

86 P. Krugman, „Partying Like it,s 1929. „ Ney York Times, March, 21. 2008.
87 Samjuelson,, Ekonomija, prevod, Mate, Zagreb, 2000.
88 Labus Miroljub, Osnovi ekonomije, Stubovi kulture, Beogard, 1999. str. 88. i dalje

posebnog značaja sledeće oblasti: pravna regulativa koja reguliše pitanja svojine i drugih stvarnih prava; propisi o ugovorima; propisi o naknadi imovinske štete u slučaju nastanka štete; krivično zakonodavstvo; i propisi koji regulišu postupak stečaja privrednih subjekata.

Propisi o svojini i drugim stvarnim pravima spadaju u domen ustavnog i građanskog prava, jer određuju dozvoljene oblike svojine na resursima i kapitalu, zatim svojinska ovlašćenja, sticanje, prenos, gubitak i zaštitu stvarnih prava svih subjekata u određenoj državi. **Pitanje svojine** je, dakle, ključna institucija ekonomskog sistema jedne države, pa stoga sve ostale institucije privrednog sistema moraju biti u saglasnosti sa njom ili se iz nje izvode.



SLUŽBENI GLASNIK SRBIJE

Država ima i niz drugih uloga, posebno da snosi odgovornost za održavanje čvrstog budžetskog ograničenja, što znači da svaki privredni subjekt treba da pokrije svoje rashode, makar i putem prodaje (dela) svoje imovine. Ukoliko imovina nije dovoljna, otvara se stečajni postupak koga vodi sud i preduzeća prestaju da postoje kao privredno-pravni subjekti.

Pitanje sticanja i prenosa svojine se reguliše **zakonom i ugovorima,** koji se zaključuju na osnovu propisa o zaključivanju ugovora. Ugovori su jedan od osnovnih oblika pravnih poslova, jer tržišne transakcije i nisu ništa drugo nego zaključivanje i ispunjavanje ugovora, posebno ugovora o prodaji. Obaveze nastaju i prouzrokovanjem ugovorne štete.

Stoga je pitanje **sekuritizacije**, odnosno naknade štete, od prvorazrednog značaja za funkcionisanja sistema tržišne privrede.

Država svojim propisima reguliše i neka druga pitanja iz svakodnevnog privrednog života. Tu, pre svega, mislimo na radno **zakonodavstvo i carinski postupak.**

Propisi iz radnog zakonodavstva određuju opšte uslove pod kojima funkcioniše **tržište radne snage**, tako što obavezuje poslodavca da sa radnikom zaključi **ugovor o radu**, u skladu sa opštim i posebnim kolektivnim ugovorom. Tim propisima su utvrđene (ili odredive) minimalne plate za određenu vrstu rada, dužinu trajanja radnog dana, prekovremeni rad, pravo na godišnji odmor, plaćeno i neplaćeno odsustvo sa rada, naknada za slučaj invalidnosti, itd.

Putem carinskih propisa, koje država ustanovljuje, uvodi se **sistem dozvola za izvoz i uvoz** proizvoda, uvođenje kvantitativnih i kvalitativnih kontrola i ograničenja, regulisanje carinskog postupka, kontrole izvršavanja međunarodnih konvencija i ugovora, kao i poštovanje bilateralnih i multilateralnih sporazuma (EU, NAFTA, ASEAN, CEFTA, itd.).

Posebno pitanje je **kontrola zdravstvene ispravnosti proizvoda** koji se uvoze (naročito su osetljivi poljoprivredno-prehrambeni proizvodi),[89] zatim pitanje uvoza (i tranzita) proizvoda koji su ozračeni, eksplozivni proizvodi. U razvijenim zemljama tržišne privrede, pod

89 J. Stiglic, Ekonomija javnog sektora, Ekonomski fakultet, Beograd, više izdanja

posebnom je kontrolom transfer novih tehničko-tehnoloških otkrića, u koje se ulažu ogromna državna sredstva, kao proizvoda koji su proizvedeni na bazi tih otkrića.

2) Prodaja robe i usluga

Prva grupa. Kupovina i prodaja robe i usluga je drugi oblik intervencije države u privredu. Kada se govori o državnim nabavkama, najčešće se misli na **naoružanje i vojnu opremu**, uključujući sve potrošne materijale koje država koristi za vojsku i policiju (od hrane, odeće, obuće, preko oružja i municije i svih drugih potreba). Značajan deo društvenog proizvoda država utroši za tzv. velike državne nabavke.[90]

Drugi oblik intervencije države putem kupovine i prodaje robe jeste, (shodno Zakonu o javnim nabavkama), **otkup i prodaja određenih proizvoda** koji služe za uredno snabdevanje tržišta (pšenica, kukuruz, brašno, ulje, šećer, živa stoka, vuna, pamuk, naftni derivati, itd), kako za proizvodnu tako i za široku potrošnju. Ove kupovine država vrši u fazi velike ponude određenih, uglavnom berzanskih (ili sezonskih) proizvoda (žetva pšenice, berba kukuruza, period velike ponude vune, itd) a prodaje na tržištu u vreme smanjene ponude a povećane tražnje.

Treća grupa prodaje proizvoda od strane države odnosi se na tzv. **strateške proizvode** gde u prvom planu mislimo na **razne vrste energenata**; od uglja, preko naftinih derivata do električne energije. U svakoj savremenoj državi odvijanje privrednih aktivnosti, kao i svakodnevni život ne mogu se ni zamisliti bez, sve većeg, korišćenja energije. Utrošak električne energije po glavi stanovnika, kao što je poznato, predstavlja jedno od osnovnih merila privredne razvijenosti jedne države. Otuda država u većini zemalja ili direktno upravlja energetskim resursima ili u velikoj meri utiče na proizvodnju i distribuciju (prodaju) pojedinih ili svih vrsta energenata u zemlji.



OTKUP ŽITARICA ZA ROBNE REZERVE, VAŽAN POSAO DRŽAVE

U četvrtu grupu možemo svrstati prirodna neobnovljiva prirodna dobra, gde se u prvom redu ubrajaju **rudna i mineralna bogatstva** jedne države. Nesumnjivo je da se ni jedna razvijena privreda ne može ni zamisliti bez raspolaganja dovoljnim količinama kvalitetnih sirovina (počev od gvožđa, preko čelika, bakra, olova, cinka, zlata, srebra, olova, itd) kao i proizvoda šumskog bogatstva (drvo, itd), gde država može u velikoj meri da utiče svojim direktnim ili indirektnim merama na njihovu proizvodnju i prodaju. Dobar deo ovih industrija predstavlja tzv. javni sektor države.

U petu grupu možemo svrstati **sektor usluga**: **železnica, poštanske i telefonske usluge, cevovodni transport, gradski prevoz** itd. gde država, takođe putem osnivanja javnih

90 Direktnom kupovinom država je, na primer, u periodu 1930-1939. godine u SAD učestvovala sa svega 3,3% u nacionalnom dohotku, 1950-1960. godine već sa 11,5% a u periodu 1970-1980. godine čak sa oko 23%.

preduzeća[91] može da utiče na redistribuciju nacionalnog dohotka, pre svega putem cena, poreske politike, subvencija i drugim merama intervencije u privredi.

U svim napred navedenim sektorima u kojima se država pojavljuje kao veliki privrednik mora da ima jasnu ekonomsku politiku, jer su napred navedeni sektori velike poluge u regulisanju odnosa ponude i tražnje, odnosa cena, regulisanje zaposlenosti, pa sve do vođenja socijalne politike. Pojedine mere u napred navedenim delatnostima prepuštraju se samim (javnim) preduzećima, dok se pojedine mere donose na nivou države (kao što su pitanje cena, subvencija, prioriteta snabdevanja, itd.).



JP „ŽELEZNICE SRBIJE" IZ BUDŽETA SRBIJE U 2012. DOBILO 12,96 MLRD RSD NA IME SUBVENCIJA

Međutim, postojanje državnih preduzeća ne isključuje postojanje i privatnih u istoj delatnosti. Na primer, u SAD postoji državna i privatna pošta. J. Stiglic

3) Transferna plaćanja

Kao sledeći oblik državne intervencije u privredi jesu **transferna plaćanja**. Osnovna odlika transfernih plaćanja jeste njihova **jednosmernost**. Naime, za razliku od drugih vrsta poslova gde su činidbe i protivučinidbe uobičajena pojava, kod transfernih plaćanja ne postoji ova uzajamnost davanja. Tipičan primer za transferna plaćanja su **socijalna primanja**, gde država daje novac, a korisnik socijalne pomoći nema nikakve obaveze za primljeni novac na ime socijalne naknade. Sredstva za socijalna davanja država obezbeđuje putem poreza i doprinosa (gde takođe postoji jednosmernost, ali u obrnutom smislu - država prima novac a zauzvrat nema nikakvih obaveza prema davaocima novca). Ukoliko, pak država nije u stanju da u celini izmiri socijalna davanja, tada je prinuđena ili da se zadužuje na tržištu kapitala ili kod centralne banke, što dovodi do stvaranja javnog duga, koji može dovesti do destabilizacije tržišta (pojave inflacije, itd).

U finansijskoj teoriji i politici **transferni javni rashodi predstavljaju preraspodelu nacionalnog dohotka** u korist određenih privrednih grana, grupacija, sektor i delatnost u nacionalnoj privredi, u korist inostranstva, u korist sektora stanovništva i u korist pojedinih društvenih i socijalnih delatnosti.

U savremenoj finansijskoj praksi egzistiraju različiti **oblici transfernih javnih rashoda,** i to: 1) Socijalni transferi, 2) Ekonomski transferi, 3) Kamata na javni dug, 4) Interfinansijski (međubudžetski) transferi i 5) Transferi u korist inostranstva.

REPUBLIČKI FOND ZA PENZIJSKO I INVALIDSKO OSIGURANJE

NAJVEĆI KORISNIK TRANSFERA IZ BUDŽETA SRBIJE - 278,4 mlrd RSD u 2012. godini

91 Primera radi, najveću dobit u 2011. godini od javnih preduzeća u Srbiji zabeležio je Telekom - 40,6 mlrd dinara, Železnice Srbije - 12,6 mlrd dinara i HE Đerdap - 8,7 mlrd dinara, a i među najveće gubitaše u istoj godini spadaju Železara Smederevo - 15,6 mlrd dinara i Galenika 12,0 mlrd dinara. Izvor www.apr.gov.rs

Socijalni transferi u korist stanovništva doprinose formiranju sredstava za pojedine socijalne kategorije građana. U zemljama u razvoju socijalni transferi se isplaćuju isključivo iz budžeta, a u industrijski razvijenim zemljama iz budžeta i iz fondova socijalnog osiguranja.

U našem društvu socijalni transferi se vrše: Preko fondova za zadovoljavanje zajedničkih potreba (invalidnine, penzije, naknade za bolovanja, dečji dodatak, socijalna pomoć, pomoć nezaposlenima, stipendije i sl.) i, preko budžeta (penzije boraca rata, pomoć žrtvama fašističkog terora, pomoć porodicama palih boraca, beneficirane penzije i valorizacija penzija vojnih osiguranika i invalidska zaštita).

Strukturu ekonomskih transfera, odnosno transfernih rashoda sa ekonomskim namenama formiraju dotacije, subvencije, premije, regresi, kompenzacije, izvozni primovi itd. Subvencionisanje cena, regresiranje poljoprivrede, premiranje izvoza, dotiranje geografskog razmeštaja proizvodnih snaga, subvencionisanje saobraćaja i pojedinih industrijskih grana i dr. su izrazi intervencionističke ekonomske politike savremene države u industrijski razvijenim zemljama i zemljama u razvoju.

U Srbiji **ekonomski transferi ispoljavaju se u vidu intervencija u privredi i investicija u privredi**. Za razliku od kompenzacije, premijama se stimuliše obavljanje određenih delatnosti dodatnim sredstvima iz budžetskih sredstava. Premiranjem se podstiče izvoz, a izvoznik dobija određenu nadoknadu za realizovane prodaje na inostranim tržištima. Premijama se, isto tako, podstiče poljoprivredna proizvodnja (npr. za mleko), a uz to, i štiti životni standard građana. Regresi u našoj zemlji služe za stimulisanje potrošnje i za stvaranje stabilnijih ekonomskih uslova za razvoj pojedinih delatnosti. Regresi se u našoj zemlji naročito koriste za veštačko đubrivo, gorivo i subvencije u poljoprivredi.[92]

Konačno, u ekonomske transfere, kao oblik intervencija u privredi, možemo svrstati i finansijske pomoći u obavljanju delatnosti (npr. železnica) ili za pokriće gubitka delatnosti od posebnog društvenog interesa.

Pored navedenih oblika, u transferne javne rashode ulazi i **kamata na javni dug**, kao istorijski pratilac internog (unutrašnjeg) i eksternog (inostranog) zaduženja države, odnosno javnog sektora.

Postoje i **međubudžetski transferi** u korist nižih organa vlasti (opštinama i gradovima) i **transferi u korist inostranstva** (članarine međunarodnim organizacijama i sl).

Iz konsolidovanih javnih rashoda Srbije za 2011. godnu, može se uočiti da je oko 40% rashoda izvojeno je neki od vidova socijalne zaštite stanovništva.Bilten javnih finansija 12/11

4) Vođenje stabilizacione politike

Vođenje makroekonomske stabilizacione politike, naročito u fazi stagnacije i krize je prvorazredni zadatak svake države. U tim periodima dolazi do smanjenja proizvodnje a povećanja nezaposlenosti. U suprotnim periodima kada dolazi do porasta potražnje i veće uposlenosti, cene počinju da rastu i tada država mora svojim merama da „smiri" stanje na tržištu. Cilj državnih mera je smanjenje nezaposlenosti i povećanje društvenog proizvoda putem povećanja proizvodnje.

92 Za ove namene u Budžetu Srbije za 2012. godinu predviđeno je oko 20,0 mlrd dinara

Dva su cilja, dakle, koja država želi da ostvaruje permanentno:

- **brine za smanjenje nezaposlenosti i povećanje društvenog proizvoda,** sa jedne strane i
- **održavanje stabilnih cena** i drugih uslova privređivanja, sa druge strane.

Ova dva cilja je **vrlo teško pomiriti** jer su u nekim situacijama nespojivi. Želja za punom zaposlenošću znači niže cene nadnica, sa jedne strane, što treba da dovede do nižih cena proizvoda na tržištu, sa druge strane, itd.

Za stabilizaciju uslova privređivanja država koristi uglavnom sledeće **mere**: **fiskalnu politiku, monetarnu politiku, kreditnu politiku, deviznu politiku, carinsku politiku, politiku plata i cena.**

Mere fiskalne politike odnose se, pre svega, na uvođenje poreza i doprinosa, čime se utvrđuje nivo javnih prihoda u cilju podmirivanja javnih rashoda, posredstvom posebne politike - politike javne potrošnje.

Monetarnu politiku vodi država preko centralne banke i/ili ministarstva finansija. Poznato je pravilo poput „spojenih sudova" - veća emisija novca dovodi do porasta tražnje za robom na tržištu, a time i do povećanja (novog ciklusa) proizvodnje. I obrnuto, smanjenje emisije novca dovodi do smanjenja tražnje, a time neminovno i do usporavanja proizvodnje. Ali pritom važi još jedno, dodatno, pravilo - **cene proizvoda vrlo brzo idu naviše, ali naniže - znatno usporenije.**



NARODNA BANKA SRBIJE
KREATOR MONETARNO-KREDITNE POLITIKE

U svom poznatom delu „Principi ekonomije" kao deseti princip Mankju ističe da „država može da bira između inflacije i nezaposlenosti."[93]

Mere kreditne politike uglavnom deluju komplementarno sa merama monetarne politike, jer se kreiraju u istom centru - monetarnih vlasti. Mere kreditne politike sprovode se posredno, preko komercijalnih banaka, a najčešći instrumenti za sprovođenje tih mera su: visina kamatnih stopa, visina učešća ili depozita (bilo depozita banaka kod centralne banke ili korisnika kredita kod komercijalnih banaka), rokovi otplate kredita, visina odobrenih kredita, namena korišćenja kredita (za izvoz, za pripremu proizvodnje za izvoz, za investicije, za kupovinu trajnih potrošnih dobara, itd).

Posebno važno pitanje u ekonomiji jedne zemlje, pitanje pravilnog vođenja **devizne politike.** I ovu politiku država sprovodi posredstvom centralne banke i komercijalnih banaka. Osnovno pitanje svih pitanja u vođenju devizne politike jeste kurs (cena) domaće valute u odnosu na cenu drugih vodećih svetskih (konvertibilnih) valuta.

93 G. Mankju, Principi ekonomije, III izdanje, prevod, više izdanja, Ekonomski fakultet, Beograd

Mere carinske politike spadaju u najizrazitiji primer uticaja države na privredni ambijent na njenom unutrašnjem tržištu, u smislu vođenja pravilne zaštitne ekonomske politike prema spoljnim tržištima. Ove mere se, u osnovi, svode na dve grupe: u prvu grupu mera spadaju mere za povećanje izvoza (gde spadaju razni oblici izvoznih stimulacija: neposredne, posredne, kombinovane, itd), i mere za ograničavanje uvoza (gde spadaju: carinske i vancarinske dažbine, uvozne dozvole i kvote, saglasnosti za uvoz, mere kvalitativne kontrole, pa sve do mera zabrane uvoza).

Mešanje države u **politiku plata i cena** je uglavnom marginalnog karaktera. Naime, sam mehanizam tržišne privrede, delovanjem zakona ponude i tražnje, treba da dovede do tržišne ravnoteže, kako u pogledu cene radne snage (time i do plata) tako i u pogledu cene proizvoda na tržištu. Uloga države može da se svede samo na utvrđivanje minimalnih (najnižih) cena rada, radi zaštita najugroženijih slojeva stanovništva, zatim može da kontroliše rast plata, kako ne bi dolazilo do „pregrejanje" tražnje koja vodi ka povećanju cena, jer je živi rad veoma značajna stavka u svakom proizvodu ili usluzi.

5) Vršenje alokacije oskudnih resursa

Alokacija oskudnih resursa upravlja se na osnovu signala sa tržišta: šta proizvoditi, za koga se proizvodi, kako se proizvodi? Postoji mišljenje među ekonomistima da svaka roba nađe kupca, ali je pitanje njenog kvaliteta, cena i uslova prodaje opredeljujuće za svaku prodaju. **Država mora da brine o novim industrijskim programima, jer bez industrija-lizacije nema ni visokog stepena razvijenosti ni visoke stope zaposlenosti**.

U Japanu postoji izreka „Mi vam ne prodajemo, mi vam omogućujemo da kupite našu robu".

Međutim, postavlja se pitanje kako to Japanci omogućuju da kupite njihove proizvode. Dva su osnovna pravila kod njih: **što niže cene** (jer se time stvara veći broj kupovina što dovodi do bržeg obrta kapitala) **i kreditiranjem prodaje kapitalnih dobara** na dugoročni kredit (brodovi se prodaju - daju u lizing ili finansijski lizing, na period do 15 godina).[94]

2.8. EKONOMSKA FUNKCIJA SISTEMA FORMIRANJA JAVNE POTROŠNJE

Fiskalni sistem, baziran na privatnom vlasništvu nad sredstvima za proizvodnju, profitnim motivima i tržišnom mehanizmu, institucionalno zahteva upotrebu budžetske i poreske politike u procesu rešavanja naraslih protivrečnosti u reprodukciji (nejednakosti u raspodeli nacionalnog dohotka, socijalne nejednakosti i konflikti klasnog karaktera, nezaposlenost, naizmeničnost smene prosperiteta ili buma, krize i slampa, odnosno inflacije i deflacije, nivoa nedovoljnog rasta nadnica i plata u odnosu na profit i normalni tok privrednog rasta i sl.).

94 Hatibović Dž, Privredni rast u Japanu,, prevod, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, 1980.

Kejnsova makroekonomska analiza, nazvana „kejnsijanskom revolucijom", uvela je, prvi put, fiskalnu politiku i instrumentarij ekonomske politike radi rešavanja problematike nezaposlenosti, globalne tražnje, ekonomske stabilnosti nivoa cena, likvidnost itd., ali uz očuvanje ekonomske strukture kapitalizma, privatnog preduzetništva i spasavanja kapitalističke privrede od ekonomskog stagnacionizma. Međutim, fiskalna politika, u tom kontekstu, ima kratkoročni domet i statistički ex post značaj, javlja se kao nužnost svakog društva mobilizacija finansijskih resursa za alimentiranje društvenih potreba.



MINISTARSTVO FINANSIJA
940 mlrd RSD rashodi i izdaci
Budžeta Srbije za 2012. godnu

Pri tome se realizuju i osnovne ekonomske funkcije u domenu: 1) **alokacije privrednih resursa,** 2) **redistribucije nacionalnog dohotka**, 3) **stabilnosti nivoa cena i zaposlenosti**, i 4) ostvarivanje dinamičkog privrednog rasta (**razvojna funkcija**).

Alokaciona, redistributivna, stabilizaciona i razvojna funkcija predstavljaju, prema tome, strateške ciljeve i zadatke funkcionisanja ekonomije opšte i zajedničke potrošnje, uključujući se, posredstvom mehanizma javnih rashoda i javnih prihoda, u realne tokove društvene reprodukcije, kao uslove materijalne baze.

2.8.1. ALOKACIONA FUNKCIJA JAVNE POTROŠNJE

S obzirom na to da je **država istovremeno i značajan kupac određenih proizvoda**, na taj način država preko upravljačkih struktura javnih preduzeća utiče na ukupne privredne aktivnosti.[95] Donoseći propise i standarde, zatim mere zaštite prirodne okoline, država stvara pravni sistem kojim diktira određena tehničko-tehnološka unapređenja u proizvodnji ali i veću konkretnost na stranom tržištu.

Pravilo je da se država, **merama poreske politike, najviše meša u tzv. akcizne proizvode i prihode od poreza na promet robe i usluga (PDV)**, jer se tim putem utiče na obim prometa tih proizvoda i istovremeno najbrže, puni budžet(naftini derivati, alkohol,cigarete,i dr.).[96]

Suprotno od uvođenja poreza i akciza, ukoliko država želi da stimuliše potrošnju određenih proizvoda ili želi da zaštiti standard najsiromašnijeg sloja stanovništva, ona uvodi subvencije (hleb, mleko, određene komunalne usluge, i sl.). Međutim, čim se država umeša u regulisanje cena (naročito radi njihovog snižavanja) moraju se obezbediti odgovarajuće kompenzacije proizvođačima (hleba, mleka, komunalnim preduzećima) za razliku između realnih (viših, tržišnih) cena i cena po kojima se proizvodi i usluge, prodaju na osnovu odluke nadležnih državnih organa. Druga mogućnost je da država obezbedi sirovine, repromaterijale za proizvodnju tih proizvoda po nižim cenama (da obezbedi brašno po nižim cenama), itd.

95 J. Stiglic, isto, str. 127 i dalje.

96 Učešće PDV i akciza u punjenju budžeta Srbije za 2012. godinu je oko 80%.



ŽELEZARA SMEDEREVO

Alokaciona funkcija ekonomije javne potrošnje realizuje se kvantitativnim i kvalitativnim dimenzijama javnih rashoda i prihoda u procesu formiranja finansijskog potencijala finansijskih institucija (budžeta i fondova) i distribuiranja finansijskih resursa na planirane i dogovorene društvene (opšte i zajedničke) potrebe. Zadovoljavanjem društvenih potreba, posredstvom finansijskih institucija i fondova, planski se alociraju resursi u pojedinim segmentima društvene reprodukcije, korigujući, pri tome, tržišni mehanizam razmeštaja proizvodnih snaga. Korektivnim dejstvom javnih rashoda i prihoda na alokaciju proizvodnih resursa, koja se efektuira posredstvom tržišta ostvaruje se realokaciona funkcija tzv. društvenog finansiranja. Modifikovanjem ekonomskog položaja određenih organa, grupacija, delatnosti, preduzeća i pojedinaca, društvenim prihodima, s obzirom na to da se redukuje dohodak, akumulacija, likvidnost, samofinansiranje, potrošnja, zarade, imovina i sl. opredeljuju se finansijski resursi za alimentiranje društvenih potreba, odnosno društvenih rashoda.

Država, jedinice lokalne samouprave i **odgovarajući fondovi realizuju alokacionu funkciju privrednih i finansijskih resursa posredstvom javnih rashoda, finansiranjem:**

Izgradnje novih privrednih kapaciteta, proširenje postojećih proizvodnih objekata i otklanjanja tzv. uskih grla u privredi; Modernizacije i rekonstrukcije prioritetnih privrednih objekata i razvojnih programa u društvenoj reprodukciji;Naučnoistraživačkog rada i aplikacije rezultata naučnog istraživanja u vitalnim sektorima;Transfera nove tehnologije i tehničkih inovacija iz inostranstva; Društveno-ekonomske, naučno-obrazovne, kulturno-prosvetne i socijalno-zdravstvene infrastrukture; **Zaštite čovekove životne i radne sredine**; Kupovine robe i usluga iz budžeta i fondova; Opštedruštvenih potreba (društvena uprava, finansiranje jedinica lokalne samouprave, odbrana, dopunska sredstva, rezerve itd.) na svim nivoima (od opštine, preko pokrajine do republike); Zajedničkih potreba (obrazovanje i vaspitanje, nauka, kultura, fizička kultura, socijalna zaštita, dečja zaštita i dečji dodatak, zdravstveno osiguranje, penzijsko-invalidsko osiguranje i zapošljavanje) na svim nivoima fondova.

Međutim, pri analizi alokativne funkcije opšte i zajedničke potrošnje treba odvojiti potencijalne od efektivnih modela alokacije resursa. Jer, na prezentiranoj listi alokacije resursa, posredstvom obima, strukture i dinamike društvenih rashoda, pojedini modaliteti u perspektivi mogu se potpuno preneti na privredu (privredne investicije) i na fondove (ekonomski transferi, ekonomska infrastruktura) i sl., kao što je i problematika finansiranja nerazvijenih područja van konteksta opšte i zajedničke potrošnje.

2.8.2. REDISTRIBUCIONA FUNKCIJA JAVNE POTROŠNJE

Transferom dohotka proizvodnog segmenta društvene reprodukcije u sferi „neproizvodne" potrošnje, kreira se finansijski potencijal finansijskih institucija za alimentiranje

Redistributivna funkcija ekonomije opšte i zajedničke potrošnje ostvaruje se mehanizmima društvenih prihoda i društvenih rashoda.

opšte i zajedničke potrošnje. Društvenim prihodima (porezi, doprinosi, parafiskaliteti, javni dug) ostvaruje se **redistribucija nacionalnog dohotka i akumulacije i koriguje raspodela dohotka** koja se odvija posredstvom tržišnog mehanizma. Fiskalitetima se, prema tome, usklađuje raspodela, a ekonomskim i socijalnim transferima koriguju se nejednakosti pošto se naplate fiskalne obaveze. Oporezivanjem dohodaka privrednog društva, zarada građana, imovine i prihoda od imovine, prometa i drugog, redukuju se fiskalne osnovice (oporezivanje materije) radi zadovoljenja društvenih potreba. Ekonomskim transferima restituišu se likvidnost i raspoloživi dohodak određenih sektora društvene reprodukcije, koji su defavorizovani u tržišnoj konkurenciji i diskriminisani u sistemu privređivanja i dohodovanja, s jedne strane, i koji ekonomski podnose terete inflatornih udara, s druge strane. Ekonomskim transferima ostvaruju se intencije društvene intervencije u funkciji korigovanja postojećih nejednakosti u sistemu raspodele dohotka između primarnih, sekundarnih i tercijarnih delatnosti. Ova redistribucija nacionalnog dohotka ostvaruje se na relaciji od sektora prema sektoru preduzeća. Preraspodela „fiskalnog dohotka", posredstvom transfernih resursa budžetskih institucija, odražava uspostavljanje finansijskih odnosa vertikalnog tipa u domenu finansiranja opštedruštvenih potreba.

Pored **finansiranja opštih društvenih potreba budžetskim institucijama**, **u našem privrednom sistemu egzistiraju i posebno razvojni proizvodni fondovi**, koji svojom prihodnom strukturom i obimom sredstava utiču na preraspodelu nacionalnog dohotka.



NOVI PROIZVODNI PROGRAM: FIAT-ZASTAVA

Doprinosima iz dohotka privrednog društva i doprinosima iz zarada, konstituiše se redistributivna funkcija fondova u funkciji alimentiranja zajedničkih potreba (školstvo, obrazovanje, kultura, nauka, socijalno osiguranje, zdravstvo itd.). Najzad, egzistiraju i transferna finansijska sredstva na relaciji budžeti – fondovi i između samih fondova, koja u osnovi označavaju preraspodelu društvenih prihoda.

2.8.3. STABILIZACIONA FUNKCIJA JAVNE POTROŠNJE

Stabilizaciona funkcija opšte i zajedničke potrošnje **podrazumeva obezbeđenje relativno visokog stepena korišćenja sredstava** (proizvodnih kapaciteta), **relativno stabilnog nivoa cena i zaposlenosti.**

Stabilizaciona funkcija opšte i zajedničke potrošnje sprovodi se u kontekstu stabilizacionih potencija društvenih rashoda radi eliminisanja inflatornih ili deflatornih tendencija. Konjukturne oscilacije u realnim tokovima reprodukcije „napadna" su tačka stabilizacionih (antiinflatornih ili restriktivnih i antideflatornih ili ekspanzivnih) fiskalnih mera, odnosno

kompenzatorskog mehanizma finansiranja, čija osnovna logika može da se iskaže u nekoliko pravila:

1. Ako preovladava **neželjena nezaposlenost**, potrebno je podići nivo platežno sposobne tražnje radi usklađivanja agregatnih rashoda sa vrednošću proizvodnje pri punoj zaposlenosti,
2. Ako **preovladava inflacija**, potrebno je smanjiti nivo efektivne tražnje radi snižavanja agregatne potrošnje do vrednosti proizvodnje merene po tekućim, a ne fiksnim cenama i
3. Ako preovladava **puna zaposlenost i stabilan nivo cena**, potrebno je održati i agregatni nivo novčanih rashoda radi sprečavanja nezaposlenosti i inflacije.

Prvo pravilo implicira soluciju globalnog rasta društvenih rashoda (rashodi za dobra i usluge i ekonomski i socijalni transferi) i redukciju fiskalne presije i agregatnih veličina tražnje. U uslovima silaznih tendencija, povećanje društvenih rashoda obično dovodi do porasta nivoa proizvodnje, a s obzirom na to da se investicije finansirane društvenim rashodima multiplikatorski odražavaju na korišćenje kapaciteta i ponudu dopunske proizvodnje. Globalnim rastom društvenih rashoda restituišu se kupovne snage ekonomskih subjekata i likvidnost.

Redukcijom fiskalne presije i agregatnih ekonomskih veličina (dohotka, akumulacije, investicija, potrošnje, prometa) **uvećava se raspoloživi finansijski potencijal fiskalnih obveznika,** povećavajući stopu samofinansiranja i platežno sposobnu tražnju, pa, prema tome, i apsorpcionu sposobnost tržišta. Sistem deficitarnog finansiranja javnih potreba, posredstvom emisije primarnog novca, često nije kontrabalansirana robnim pokrićem.

Drugo pravilo **stabilizacione funkcije** javne potrošnje, koje karakteriše inflatorno okruženje, implicira obrnuti tok društvenih rashoda i prihoda. **Inflatorna neravnoteža, po pravilu, zahteva smanjenje javnih rashoda u globalu i povećanje koeficijenta fiskalnog opterećenja agregatne tražnje.** U zavisnosti od dominantnih generatora inflacije (inflacija tražnje, inflacija troškova, struktura inflacija, uvezena inflacija) treba koristiti stabilizacioni instrumentarij. Sterilisanje inflatornog monetarnog udara koji je posledica ili preterane emisije kratkoročnih kredita kreditno-monetarnih institucija (monetarna varijanta) ili nepokrivenih investicija (dohodna varijanta) moguće je realizovati redukcijom društvenih rashoda i povećanjem društvenih prihoda (odnosno poreza i doprinosa). Povećanjem fiskalnih stopa (u skali progresivnog modela zahvatanja) i supstitucijom fiskalnih dedukcija **proširenjem fiskalne baze**, preferentniji je metod u opcijama stabilizacione ekonomske politike, s obzirom na to da je u savremenom svetu veoma teško sprovesti politiku „kresanja" društvenih rashoda, prvenstveno iz razloga što se pojedini ekonomski sektori i određene socijalne grupe moraju štititi od inflatorne erozije i što se pojedini oblici u strukturnoj projekciji društvenih rashoda rigidno ponašaju, odnosno što im je različita kvalitativna i kvantitativna osetljivost.



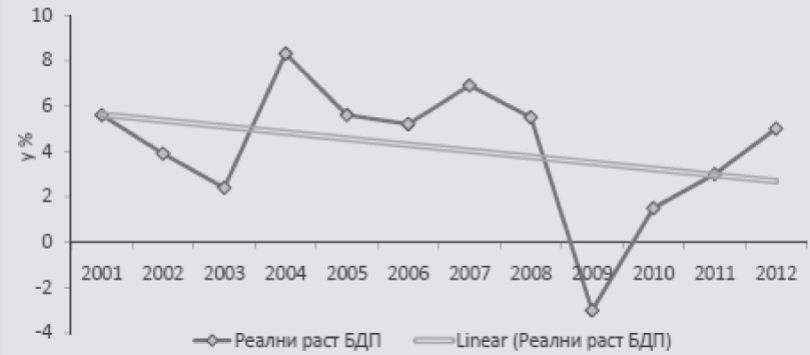
NOVČANICA OD 500 MLRD DINARA ŠTAMPANA KRAJEM 1993. GODINE

U slučaju **inflacije troškova**, koja je inducirana odnosom rasta zarada i produktivnosti rada, stabilizaciona fiskalna politika je pod znakom pitanja. Jer, **svako povećanje fiskaliteta povećava proizvodne troškove firme, koji će se pre ili kasnije ponovo pokriti cena inflatornu spiralu:** zarade vuku troškove, troškovi vuku cene. Fiskaliteti bi bili efikasniji u slučaju postojanja progresivnog fiskalnog zahvatanja zarada i nepostojanja mogućnosti prevaljivanja progresivnog fiskalnog zahvatanja zarada i nepostojanja mogućnosti prevaljivanja fiskalnih tereta na fondove preduzeća. U suprotnom slučaju, direktni fiskaliteti su neprihvatljivi i neefikasni u borbi protiv troškovne inflacije, budući da se rastući trend fiskalne presije, posredstvom povećanog opterećenja dohotka preduzeća i/ili zarada radnika u preduzeću, kontrabalansiraju posredni fiskaliteti (porez na promet i carine) na stabilizacionom frontu.

Najzad, **treće pravilo tzv. kompenzacionog društvenog finansiranja** podrazumeva, u stvari, dinamičku stabilizaciju: **obezbediti ekspanziju tražnje** u proporciji s povećanjem proizvodnih kapaciteta, odnosno harmoničan tok u kretanju efektivne tražnje **i realne ponude** uz relativnu stabilnost cena i punu zaposlenost. Jasno je, na prvi pogled, da se radi o ravnotežnoj stopi rasta, pri nultim inflatornim i deflatornim impulsima.

2.8.4. RAZVOJNA FUNKCIJA JAVNE POTROŠNJE

Razvojna funkcija javne potrošnje podrazumeva stvaranje uslova za harmoničan privredni razvoj (globalni i regionalni) i stimulativno dejstvo na stopu privrednog rasta. Javnim rashodima i prihodima mogu se pomoći razvojni napori dugoročne ekonomske politike. Obimom i strukturom javnih rashoda mogu se, najpre, finansirati investicioni projekti proizvodnog karaktera od nacionalnog značaja i proširivati i modernizovati proizvodni kapaciteti propulzivnih sektora. Ekonomskim kompenzacijama (**dotacije, subvencije, regresi, premije, izvozni primovi**) mogu se podržavati i štititi pojedini ekonomski segmenti (industrija, poljoprivreda, turizam, saobraćaj, građevinarstvo, trgovina). No, time se ne iscrpljuje lista stimulativnih dejstava javnih rashoda na stopu privrednog rasta.



REALNI RAST BDP: OSTVARENA STOPA I DUGOROČNI TREND[97]

97 Izvor: Revidirani memorandum ....2011-2013. str. 13.

Globalnim i selektivnim oslobađanjima, kao i diferenciranim stopama poreza i carina (PDV, porez na dobit, poreza na kapitalnu dobit, carine itd), u domenu oporezivanja finalne potrošnje, može se stimulisati povećano izdavanje za štednju stanovništva, a sve u cilju povećanog investiranja koje obezbeđuje nova radna mesta.

Postoje brojni metodi neposrednih i posrednih fiskaliteta:Stimulisanje akumulacionog potencijala i radnog produktiviteta; Sektorsko usmeravanje investicionih tokova (plasmana); Ubrzano amortizovanje sredstava rada; Diskriminatorsko ili diferencijalno fiskalno zahvatanje dohotka propulzivnih grana i grupacija; Globalna fiskalna oslobađanja i sektorske olakšice; Oslobađanja od poreza na promet i carina tehničko-tehnološke opreme iz uvoza za nerazvijena područja; Stimulisanje izvozne privrede refundiranjem, regresiranjem, subvencionisanjem i selektivnim refinansiranjem; Favorizovanje štednje (dinarske i devizne) sektora stanovništva, itd.

Fiskalno oslobađanje akumulacije, odnosno investicija, ima prvenstveno za cilj da ubrza ritam transformacije monetarnog kapitala i realne faktore rasta.

Diferenciranom fiskalnom presijom između rada i kapitala utiče se na zaposlenost, upotrebu proizvodnih faktora i relativne cene faktora proizvodnje, modifikujući proporciju u kombinaciji i alokaciji faktora u proizvodnoj funkciji. Za nove investicije umanjivanje osnovice poreza na dohodak javlja se kao svojevrsno društveno premiranje investicija.

Tehnika ubrzane amortizacije redukuje period imobilizacije kapitala i kompenzuje buduću depresijaciju vrednosti i osnovnih sredstava. Skraćivanje perioda amortizacije dovodi do odlaganja plaćanja fiskaliteta, a time i do smanjenja sadašnje vrednosti poreza i efektivnog opterećenja. Skraćenje perioda amortizacije obezbeđuje investitoru neposredni porast raspoloživog dohotka, likvidnost i samofinansiranja, pa, sledstveno tome, i ponudu kapitala za udruživanje. Ubrzana amortizacija redukuje eksterno finansiranje i stimuliše sopstvene investicije, uz anticipiranje budućih tokova tehnološko-tehničkog progresa. Konačno, elastičnost u vremenskom rasporedu troškova amortizacije, u kojem poreski obveznik očekuje fluktuaciju poreskih stopa, omogućava mu da izvrši amortizaciju za vreme visokih stopa.

Paralelno sa beneficiranim tretmanom amortizacije, postoje i fiskalna oslobođenja dela dohotka, koji se izdvaja za naučnoistraživački rad, obrazovanje kadrova, inovatorstva i sl. u okvirima preduzeća, što, uz stimulativno izdvajanje dela dohotka i ličnih dohodaka za nauku, kulturu, obrazovanje i zdravstvo posebno deluje na stopu privrednog rasta.

Pored fiskalnih dejstava na globalni privredni razvoj, u nas su **prisutni napori razvojne politike u domenu regionalne harmonizacije privrednog razvoja.**

Fiskalnim oslobađanjem uvezene tehničko-tehnološke opreme od poreza na promet i carina, se podstiču razvojni napori ekonomske politike i nerazvijenim regionima.

Preraspodelom dohotka, posredstvom fiskalnog opterećenja i njegove preraspodele, omogućava se eliminisanje dispariteta, distorzije i jednakog sticanja i raspodele dohotka.

Delovanjem fiskaliteta na spoljnoekonomske (trgovinske) i finansijske transakcije podržava se eksterna ravnoteža (ravnoteža spoljnotrgovinskog i platnog bilansa) i deluje na privredni razvoj.Fiskalnim oslobađanjem i olakšicama stimuliše se uvoz deficitarnih proizvoda (reprodukcioni materijal i oprema) i uvoz roba, koje svojim nižim cenama treba da deluju smirujuće na rast domaćih cena.

„**Te međuzavisnosti između alokacijskih, distribucionih i stabilizacionih aktivnosti države** ne iznenađuju, jer sve te aktivnosti **deluju na tržišni proces** i njegove rezultate... jer (tržište) **simultano** određuje alokaciju i distribuciju."[98]

2.9. POLITIKA UPRAVLJAJA JAVNOM POTROŠNJOM

Funkcije fiskalne politike savremenih privreda preko javnih prihoda i rashoda su sastavni deo sveukupnih funkcija privrednog sistema i ekonomske politike, koje se izvode iz globalne i strukturne projekcije ciljeva i zadataka integralnog sistema proširene društvene reprodukcije. Osnovna funkcija fiskalne politike jeste mobilizacija finansijskih resursa za alimentiranje javnih potreba, odnosno za pokriće javnih rashoda u budžetima teritorijalno-političkih kolektiviteta sa sračunatim efektima na planu alokacije privrednih resursa, redistribucije nacionalnog dohotka, ekonomske i socijalne stabilizacije (stabilan nivo cena, puna zaposlenost i ravnoteža platnog bilansa) i globalnog strukturnog i regionalnog privrednog razvoja.

U svim privredama osećao se tokom poslednje decenije problem bržeg rasta javnih rashoda od rasta društvenog proizvoda. Rastuća dimenzija javnog sektora provocirala je eksploziju javnog duga za iznuđeno pokriće visokih budžetskih deficita.

Porast subvencija javnim uslugama i osiguranja reduciranih cena usluga korisnicima inducirali su rastuću javnu tražnju i porast finansijskih potreba javnih kolektiviteta, jer je javna ponuda zahtevala povećanje javne proizvodnje dobara i usluga. Rastući troškovi proizvodnje, distribucije i alokacije javnih dobara i kolektivnih usluga pridruže rastući trendovi ekonomskih i socijalnih transfera, troškovi i podržavanja nivoa zaposlenosti i podsticanja privrednog rasta, jasno je da je „država blagostanja" neumitno ulazila u duboke i hronične deficite finansirane akceleracijom monetarnog rasta i ekspanzijom domaćeg i inostranog duga. U takvim uslovima, ubrzana inflacija oborila je nivo realnih kamatnih stopa i provocirala smanjenje efektivnog tereta duga, što je davalo iluziju državi da se može dugoročno pokrivati zajmljenjem „bez problema" i korisnicima javnih usluga da se može trošiti povećana količina javnih dobara bez dodajnih poreza. Nagli skok kamatnih stopa otežao je breme javnih dugova države koja se prosto nastanila na prostoru tržišta kapitala. **Subvencije su „najteži" problem u oblasti preraspodele dohotka. Politika subvencionisanja agrara postala je uzrok krize.** Sistem subvencionisanja nije pitanje samo unutrašnje ekonomske politike, već i pitanje odnosa u međusobnoj i međunarodnoj konkurenciji, koje ne trpi derogiranje tržišnih odnosa u okviru internacionalizacije proizvodnje i kapitala. U kontekstu fiskalne politike sa subvencijama je povezana i politika denacionalizacije javnih preduzeća i reprivatizacije državnog vlasništva. Ovaj novootvoreni proces postao je već univerzalan. Napuštanje državne svojine motiviše se njenom neefikasnošću i činjenicom da je u „svako doba" oslonjena na državni budžet, uz to je i faktor kočenja inicijative. Posebno važan motiv rasprodaje državne imovine jesu visoki budžetski deficiti i tendencije nesrazmernog porasta zaduženja države, koja „istiskuje" privatni sektor sa tržišta kapitala.

98 Dieter Brimerhof, Javne financije, sedmo izdanje, prevod, MATE d.o.o Zagreb, 2009. godine, str. 7.

Evropska komisija se založila za veću budžetsku disciplinu i **konvergenciju ekonomskih politika. Akcenat je stavljen na stabilizaciju budžetskih deficita, redukciju javnih rashoda i povećanje javnih prihoda.**

Teoretski posmatrano, programirano deficitarno programiranje (budžetski deficit ex ante) je ekonomski dopustivo ukoliko kontrolisani manjak korespondira debalansu između akumulacije i investicija. Po pravilu, kontrolisano deficitarno finansiranje javne potrošnje u korelaciji sa makroekonomskom politikom stabilizacije, moguće je bez inflatornog udara, što zavisi od stanja i odnosa na robno-novčanom tržištu i mogućnosti brzog interventnog uvoza za smirivanje narasle finalne tražnje preko finansiranja budžetskog deficita. Na isti način deluje i deficitarno finansiranje javne potrošnje kada se dodatni novčani kapital koristi za proizvodne investicije u javnom sektoru ili preko javnog sektora u privredi.Uticaj države na rad javnih preduzeća sa državnim kapitalom ostvaruje se kroz: davanje saglasnosti na formiranje cena; potvrđivanje statuta kao i davanje saglasnosti na statusne promene; postavljanje određeno (većeg) broja članova upravnog odbora, čime posredno utiče na izbor direktora; davanje saglasnosti na smanjenje i povećanje kapitala preduzeća.

Međutim, nije ni privatizacija dala očekivane rezultate. Dovoljno je napomenuti da je oko 100 velikih preduzeća, posle neuspele privatizacije ponovo (ali u znatno gorem stanju nego pre privatizacije) vraćeno u državno vlasništvo.

2.10. ZAŠTO DRŽAVA INTERVENIŠE?

Praksa je potvrdila, naročito tridesetih godina prošlog veka, da je intervencija države neophodna, ali je pitanje mera, instrumenata i vremena dokle država može i treba da interveniše. Marks je rekao jednom prilikom da mere države najčešće deluju „kao beskrajni zavrtanj, nikada ne znate kada se treba zaustaviti", tako da je teško odrediti meru državnog mešanja u privredni život. **Osnovni razlog državnog mešanja u privredne tokove je nesavršenost tržišta**, kako unutrašnjeg a još više međunarodnog (kako ističe A. Smit u „Bogatstvu naroda").

U svom delu „Ekonomija javnog sektora" **J. Stiglic[99] navodi šest vrsta nesavršenosti tržišta, i to:** a) Nesavršena konkurencija, b) Javna dobra, c) Eksterni efekti, d) Nepotpuna tržišta, e) Nesavršene informacije, f) Nezaposlenost i drugi makroekonomski poremećaji.

U zemljama tržišne privrede širom sveta ciklična kretanja su uobičajena pojava, što je praksa odavno potvrdila. U fazama kada jenjava privredna aktivnost, kaže se da se radi o fazi **recesije** (opada zaposlenost, plate i životni standard), a kada dođe do uspona privrednih aktivnosti, kaže se da je u pitanju **prosperitet.**

Pojedina javna dobra država može prepustiti preduzećima da ih izgradi i stavi u eksploataciju sa ili bez naknade (na primer, autoputevi se mogu graditi putem koncesije, Pored napred navedenih pitanja, postoje i drugi, naročito **ekološki problemi**,

Postoje dobra koje svi koriste i privreda i građani, bez obzira na to da li plaćaju ili ne, a to su: saobraćajnice, talasne frekvencije, čist vazduh i dr. koja se jednim imenom zovu javna dobra.

99 J. Stiglic, isto, str. 232.

U SAD postoje tzv. transferne dozvole, kojima se dozvoljava trgovina dozvolama za zagađivanje životne sredine, tako da preduzeća procenjuju u kom procentu će same koristiti te dozvole a koji procenat će (eventualno) ponuditi tržištu transferabilnih dozvola.

o kojima je država dužna, na razne načine, da vodi računa. Propisivanjem određenih standarda (na primer, stepen zagađenosti otpadnih voda, itd), kontrolom primene donetih propisa iz oblasti ekološke zaštite pa sve do finansiranja određenih projekata koji će unaprediti mere zaštite životne sredine. **Ove mere zovu se eksternim efektima** i, po pravilu, radi se o negativnim eksternim efektima (pozitivni eksterni efekti su znatno ređi), a troškovi koji iz njih proističu za treća lica, mogu biti obuhvaćeni tržišnim cenama. Stoga je neophodna intervencija države, bilo putem uvođenja korektivnog poreza, bilo naknadom troškova iz drugih izvora države. U uslovima tržišne privrede blagovremeno raspolaganje pravim informacijama predstavlja neminovnost. Međutim, upravo iz mnoštva informacija veoma teško je doći do onih informacija koje nas interesuju. Stoga dolazi do tzv. **asimetričnih informacija,** jer kupci i prodavci nisu jednako obavešteni o svojstvima proizvoda koji se razmenjuju na tržištu. **Uloga države u tim situacijama je da propiše minimalne higijenske, tehničke i zaštitne uslove pod kojima svaki proces rada mora da se obavlja.** Istovremeno, država na drugoj strani propisuje standarde kvaliteta (namirnica u ishrani - HCCP standard, standarde sigurnosti u građevinarstvu, davanje garancija za određene proizvode i obaveznost servisiranja u garantnom periodu, itd.). Tu spadaju, npr. tehnički standardi EU - EC.

Veliki broj ponuđača i kupaca svih vrsta, a naročito oskudnih, resursa čini pravi ambijent tržišne privrede. Kapitalističkoj privredi, kako smo već napred istakli, imanentan je zakon koncentracije kapitala, koji neminovno dovodi do **monopolisanja tržišta.** U takvim situacijama javljaju se monopolisti koji diktiraju cene proizvoda i usluga u želji da postignu maksimalni profit. Iz našeg skorijeg iskustva imamo primer da je cena prve serije priključaka za mobilni telefon u Srbiji, srdinom devedesih godina XX veka, iznosila blizu 40.000 DEM, a danas je taj iznos zanemarivo mali. Ukoliko se na strani kupovine pojavljuje jedan privredni subjekt (železnica, na primer) u tom slučaju radi se o **monopsonu**.

Po pitanju oblika intervencije, država može na dva načina da postupi protiv monopola: da ga ukine ili da reguliše njegovo ponašanje.

Pod monopolistom se smatra privredni subjekt koji na jednom tržištu u datom trenutku može da podmiri više od 25% potencijalne tražnje za određenim proizvodom ili grupom proizvoda, odnosno uslugom. Otuda jedini „lek" za suzbijanje takvih monopolista jeste uvođenje konkurencije iz inostranstva, što je opet pitanje procene državne ekonomske politike, da li dopustiti konkurenciju i u kojoj meri.

U prvom slučaju država zahteva prestruktuiranje tako što od jednog dođe do formiranja dva ili više manjih preduzeća (primer mobilne telefonije u našoj zemlji). Sredinom 2001. godine vlasti u SAD su pokušale da podele „Microsoft", ali do doga ipak nije došlo. U drugom slučaju država ne zahteva razbijanje velikog preduzeća - monopoliste, ali kontroliše njegovu politiku cena (primer Elektroprivrede Srbije, Pošta Srbije, ŽTP Beograd, itd.).

Ako se radi o zakonskoj regulativi, u praksi se najčešće pominje **Šermanov zakon**[100] (iz 1890. godine) kojim su u SAD zabranjeni svi ugovori ili sporazumi kojima se ograničava konkurencija i stvaraju monopoli, kako u unutrašnjoj tako i u međunarodnoj trgovini.

Sudski organi koji se bave pitanjima suzbijanja ili ograničavanja monopola mogu biti dvojako rešeni: putem redovnih sudova (SAD) ili putem posebnih sudova (Engleska). U oba slučaja sudski organi donose odluke o postojanju ili zahtanjivanju monopolske prakse.

Formiranje posebnih državnih organa je vrlo česta praksa u mnogim državama, što je slučaj i sa našom zemljom **(Antimonoploska komisija u Srbiji)**.

Zabrana monopola, tj. zabrana određene veličine preduzeća, ili zabrane monopolskog ponašanja na tržištu je mnogo složenije sprovesti u praksi. Tipičan primer za ovakav pristup je Engleska, gde je uveden automatizam po kome je svako preduzeće koje učestvuje sa preko 25% u prodaji nekog proizvoda na tapetu države po pitanju monopolskog ponašanja, tačnije Komisije za monopole i menadžere. Ovaj pristup je preuzet i u mnogim drugim državama, pa i kod nas.

Do sada smo govorili o državnoj intervenciji u privredi. Sada treba da se postavi pitanje ko, na osnovu čega, na koji način i **u čije ime donosite i takve odluke.**

U višepartijskom sistemu, kakav je kod nas uveden 1990. godine, postoji određen broj političkih partija - stranaka, koje pojedinačno ili u koaliciji izlaze na izbore. Prilikom izbora građani se odlučuju za određenu stranku - političku partiju (ili koaliciju), čime, praktično, podržavaju program te političke partije. Ona stranka koja osvoji samostalno ili sa koalicionim strankama više od polovine glasova u parlamentu ima pravo da formira vladu.

Pomenimo da Skupština Srbije ima **250 poslaničkih mandata**, što znači da politička stranka, ili koalicija stranaka, koja osvoji najmanje 126 poslaničkih mesta dobija pravo da formira Vladu Srbije za period od četiri godine.

Treba razlikovati tri odvojene **vrste vlasti: zakonodavnu** (Narodna skupština donosi Ustav i zakone - čl. 98. Ustava Republike Srbije), **izvršnu** (vlada izvršava zakone koje je donela Skupština, i donosi podzakonske propise i **sudsku** (sudstvo je potpuno nezavisno).

Kod sva tri oblika vlasti, u demokratskim društvenim sistemima, najčešće je primenjen većinski princip odlučivanja (uglavnom prostom većinom: polovina plus jedan glas). Pri ovakvom načinu odlučivanja mora se imati u vidu jedan paradoks, koji nastaje usled nezaštićenosti manjinskih prava. U teoriji se često citira primer izbora prioriteta od tri potencijalne odluke za trošenje državnih para: **Marks je bio za investiranje u naoružanje** (u drugom planu su bolnice, a u trećem pomoć siromašnima, **Engels za izgradnju bolnice** (u drugom planu je pomoć siromašnima, a u trećem naoružanje) a **Lenjin za pomoć siromašnima** (u drugom planu je naoružanje, a u trećem bolnica). Takvo ponašanje se naziva **tranzitivnost preferencija**.

Izabrana lica moraju da štite interese glasača kao što agenti štite interese principala. Kontrola rada izabranih predstavnika vlasti (neposredno izabranih poslanika u skupštini, posredno izabranih ministara u vladi i sudija u sudovima) je pitanje koje zahteva posebnu analizu. Naime, ne postoje tačno utvrđeni mehanizmi prevremene zamene izabranih predstavnika

100 An act to protect trade and commerce against unlawful restains and monopoliesman antitrust act, U.S. Code, Title 15, 1-7; nazvan po senatoru Džonu Sermanu.

vlasti, ukoliko ne ispune očekivanja građana (kao deo predizbornih obećanja), osim ako oni sami to ne predlože ili ukoliko svojim činjenjem ili nečinjenjem ne izazovu veliki revolt i nezadovoljstvo građana (velika protestna okupljanja građana, velike tj. generalne štrajkove radnika, blokadu puteva, pruga, elektroprivrednih sistema, pošta, aviosaobraćaja, itd.

2.11. JAVNO-PRIVATNO PARTNERSTVO (JPP)

2.11.1. POJAM I JPP I ISTORIJSKI OSVRT

A) Pojam JPP

Javno-privatno partnerstvo se može definisati kao model koji pruža mogućnost javnom sektoru da realizuje određene, prvenstveno infrastrukturne projekte (puteve, mostove, metroe, tunele, i dr.) koje inače usled budžetskih organičenja ne bi mogli da budu realizovani.[101] Upravo ova inicijativa je bila zvanični programkoji je Vlada Velike Britanije inicirala koncept javno-privatnog partnerstva, a u njoj je svrha učešća privatnog sektora ogledala prvenstveno **u obezbeđivanju finansijskih srdstava.** Postoji i **drugo mišljenje** prema kojem prema kojem javno-privatno-partnerstvo omogućava **bolju produktivnost i efikasnost u realizaciji određenih projekata.**

Zajedničko za oba mišljenja je to što JPP povećava fondove namenjenih finansiranju infrastrukture, ali i jačaju efikasnost nabavke dobara i usluga, koje su prethodno bile isključivo u nadležnosti javnog sektora.

> Najčešće se cela javna infarstruktura deli na dva osnovna sektora: privredna infrastruktura, gde se ubrajaju saobraćajnice i komunalna infrastruktura (vodovodi, gradska čistoća, gradske toplane, električna energija i sl), i društvena infrastruktura, gde spadaju bolnice, obrazovanje, nega starih lica, koja je neophodna celom društvu.[102]

Prema tzv. Zelenom papiru Evropske komisije o JPP, uobičajeno je da se za ovakve projekte karakteristični sledeći elementi: dugi rok trajanja partnerstva, uključujući saradnju između javnog i privatnog sektora u raznim aspektima planiranog projekta; izvor finansiranja razvoja projekta ili usluge je privatni sektor, koga veoma često čine kompleksni aranžmani između mnogo aktera; u mnogim komponentama kofinansiran fondovima javnih izvora; alokacija odgovornosti između partnera privatnog sektora (koji učestvuju u oblikovanju, izgradnji, implementaciji i finansiranju projekta) i partnera javnog sektora (koji se primarno koncentriše na definisanje ciljeva sa aspekta javnih politika, kvaliteta usluga i politike cena), alokacija rizika između partnera javnog i privatnog sektora.

101 Slađana G. Sredojević, Javno-privatno partnerstvo, Arhipelag, Beograd, 2010. godine, str. 18.
102 E.R. Yescombe, Javno-privatna partnerstva, prevod Mate, Zagreb, 2010. godine, str.1.

B) Istorijski osvrt

Kada je reč o teoriji i praksi koja se odnosi na JPP, uvek se misli na eksplicitni model javno-privatnog partnerstva koji se razvio u Velikoj Britaniji, Australiji, Kanadi, Južnoj Africi i SAD. Zvanično u Evropi je najčešće u primeni model Velike Britanije. Za razliku od tog modela JPP, koncesije su preovlađujuća forma u Francuskoj, Španiji, Belgiji i Holandiji. Primera radi, **u Holandiji postoji centar JPP znanja kao sabirni centar svih iskustava najbolje prakse**, edukacije stručnjaka koji pomaže vladinim agencijama u implementaciji JPP projekata, dok u Francuskoj ne postoji. Opšta je pojava da se poslednjih decenija u Zapadnoj Evropi JPP sve više uvodi u praksu.[103]

U Francuskoj je prva koncesija odobrena za izgradnju i finansiranje Mediteransko-Atlantskog kanala 1666. godine i Kanala de Brijar 1638. godine, kao mnogi mostovi i tuneli.

Pravi bum JPP nastao je prilikom „procvata izgradnje železnice, kada je polovinom XIX veka u Velikoj Britaniji u aktivnostima izgradnje železnice bilo zaposleno isto toliko ljudi koliko je bilo zaposleno u fabrikama svih ostalih grana industrije zajedno. Međutim, polovina XIX veka kao zlatni period izgradnje železnice predstavlja samo kuliminaciju postepenog učešća privatnog sektora koje je, istorijski posmtrano, počelo znatno ranije. U Velikoj Britaniji naplatne rampe uvedene su na osnovu zakona još 1364. godine.[104]

Prva naplatna rampa u privatnom vlasništvu kompanije iz Pensilvanije 1792. godine bila je u SAD na relaciji Filadelfija - Lankaster. Kasnije se broj takvih kompanija naglo uvećavao, pa su naplatne rampe postavljane i na mostovima.[105]

U Španiji su naplate putarine uvedene tokom XIX veka, a puteve su gradile uglavnom firme u privatnom vlasništvu. Od 1967. do 1976. godine[106] potpisano je 15 koncesija koje su obuhvatale oko 1.500 km auto-puteva. Koncesije su odobravane uglavnom na period do 30 godina.[107] Pomenimo i to da međunarodne finansijske organizacije finansijski podržavaju projekte JPP, a naročito: IFC, IBRD, EBRD, EIB, kao Azijska banka za razvoj.

C) Zašto se treba čuvati monopola?

Uz dobre primere koncesija treba se prisetiti i lošeg iskustva u pojedinim državama. „Prava nevolja stigla je početkom 20. veka kad su privatni monopoli flagrantno iskorišćavali društvo. Frenklin Ruzvelt, tada guverner Njujorka, usredsredio se na proizvođače električne energije. Šesnaest prirodnih monopola kontrolisalo je 92% privatne proizvodnje električne energije 1929. godine. Struju su naplaćivali daleko više od susednih javnih elektrodistribucija u Kanadi. U različitim delovima Evrope, prestupnici su bili vlasnici rudnika uglja, železnica, čeličana ili desetina drugih industrja."[108]

103 S. Sredojević, isto, str. 20.
104 Isto, str. 61.
105 Isto, str. 70.
106 E.R. Yescombe, isto, str.47.
107 Prvi Zakon o koncesijama u Srbiji donet 1990. godine pisan je po modelu koncesija u Španiji
108 Džon Rolston Sol, Propast globalizma, i preoblikovanje sveta, Arhipelag, Beograd, 2011., str. 94.

2.11.2. JPP U SRBIJI

A) Zakon iz 1990. godine

U našem zakonodavstvu, pitanje javno-privatnog partnerstvo nema dugu tradiciju. Pojavilo se u poslednjoj deceniji XX veka, donošenjem Zakon o koncesijama.[109] Na osnovu tog zakona, Vlada Srbije je sa nerezidentom iz SAD (Čikago), posredstvom „**Drina River Bridge Cooperation a.d.**", sa sedištema na Novom Beogradu, zaključila Ugovor o koncesiji za izgradnju mosta na Drini, između Badovinaca (u Mačvi) i Popova (u Semberiji), na rok od 30 godina. Naknada za to je ugovorena u procentu od 2% od vrednosti projeta, sa plaćanjem unapred (vrednost mosta je bila 4,2 mil. USA dolara). Most je građen u vreme najveće hiper-inflacije ikad zabeležene u našoj državi. Taj ugovor ističe 2025. godine, do kada vlasnik mosta ima pravo da naplaćuje mostarinu u visini koju odredi Vlada Srbije. Vlada je bila u obavezi za izgradi prilazni put do mosta da dovede električnu energiju i instalira trafo-satnicu blizu mosta.[110] Nakon isteka toga roka most se vraća u vlasništvo Republike Srbije.



PAVLOVIĆA ĆUPRIJA NA DRINI
KONCESIJA ZA PERIOD 1995-2025.

B) Nova zakonska regulativa o JPP iz 2011.

Krajem 2011. godine, Narodna skupština Republike Srbije donela je **Zakon o javno-privatnom partnerstvu i koncesijama,**[111] po modelu tržišno razvijenih zemalja. Pomenuti zakon navodi[112] da „projekat javno-privatnog partnerstva jest**e projekat koji se izrađuje, predlaže, odobrava i sprovodi po nekom od modela javno-privatnog partnerstva** i čini niz međusobno povezanih aktivnosti, koje se odvijaju određenim redosledom, radi postizanja definisanih ciljeva, u okviru određenog vremenskog perioda i određenih finansijskih sredstava, a koji je u skladu sa predmetnim zakonom odobren kao projekat javno-privatnog partnerstva, sa ili bez elemenata koncesije." Međusobni odnos se reguliše ugovorom o javno-privatnom partnerstvu, gde se kao javno telo može pojaviti državni organ ili ustanova i drugi direktni indirerektni korisnici budžetakih sredstava, zatim javno preduzeće i pravno lice koje obavlja delatnost od opšteg interesa (u većinskom državnom vlasništvu).

Pomenuti zakon utvrđuje načela javno-privatnog partnerstva, a to su: zaštita javnog interesa, efikasnost, transparentnost, jednakog i pravičnog tretmana, slobodne tržišne utakmice, proporcionalnost, zaštita životne sredine, autonomija volje i ravnopravnosti ugovornih

109 Službeni glasnik RS, broj 6/90
110 Po prezimenu graditelja mosta Slobodana Pavlovića, rodom iz Popova, most je nazvan „Pavlovića ćuprija"
111 Zakon je obvjavljen u „Sl. glasniku RS, „ br. 88 od 22.11.2011. godine
112 Član 4. Zakona

strana. Prilikom sprovođenja postupka davanja koncesija, davalac koncesije dužan je da, u odnosu na sve učesnike u postupku primenjuje i načelo slobode kretanja robe, načelo slobode pružanja usluga, načelo zabrane diskriminacije i načelo uzajamnog priznavanja.[113]

Kada već govorimo o putarunama, to je veoma stara kategorija koju grčki filozof Strabon (63-21 god. pre nove ere) pominje u svom delu Geografija, u vreme Rimske uprave i vladavine Cezara Augusta, koji beleži postojanje putarina na prolazu pod nazivom Sent Bernard. **Rimsko carstvo je plemenu Salasi dodelilo koncesiju na putu uz obavezu održavanja prolaza i obezbeđenja putokaza kroz planinski venac.** U srednjem veku putarine su korišćene za izgradnju mostova, pa je tako u finansiranju Londonskog mosta 1.286. godine korišćen sistem naplate putarina.[114]

Javno-privatno partnerstva jeste dugoročna saradnja između javnog i privatnog partnera radi obezbeđivanja finansiranja, izgradnje, rekonstrukcije, upravljanja ili održavanja infrastrukturnih i drugih objekata od javnog značaja i pružanja usluga od javnog značaja, koje može biti ugovorno ili institucionalno.[115]



USPEŠNO JAVNO-PRIVATNO PARTNERSTVO: 56,15% GAZPROM NEFT, 29,88% VLADA SRBIJE, OSTALO MALI AKCIONARI (Stanje na dan 30.09.2011. Izvor: Sajt Kompanije)

Za realizaciju projekata JPP, **od posebne važnosti su i sledeći zakonski propisi:** Zakon o javnoj svojini,[116] Zakon o komunalnim delatnostima,[117] Zakon o javnim nabavkama, i dr.

1) Ugovorno i institucionalno JPP

Međusobna prava i obaveze u realizaciji projekta JPP, sa ili bez elemenata koncesije, ugovorne strane **uređuju javnim ugovorom,** čija je sadržina propisana predemetnim zakonom, kao i posebnim propisima kojima se reguliše pitanje koncesija.

Institucionalno JPP se zasniva na odnosu javnog i privatnog partnera kao članova zajedničkog privrednog društva koje je nosilac realizacije projekta JPP, pri čemu se taj **odnos može zasnivati na osnivačkim ulozima u novoosnovanom privrednom društvu** ili na sticanju vlasničkog udela, odnosno dokapitalizaciji postojećeg privrednog društva.

Osnivačka i upravljačka prava uređuju se slobodno između članova DPN u skladu sa zakonom kojim se uređuje položaj privrednih društava.

2) Koncesije

Koncesija je ugovorno JPP sa elementima koncesije u kome je javnim ugovorom uređeno **komercijalno korišćenje prirodnog bogatstva, odnosno dobra u opštoj upotrebi koja su u**

113 Član 5. Zakona
114 S. Sredojević, isto, str. 60.
115 Članovi 7-10. Zakona
116 „Sl. glasnik RS", br. 72/11
117 „Sl. glasnik RS", br. 88/11

javnoj svojini ili obavljanja delatnosti od opšteg interesa, koje nadležno javno telo ustupa domaćem ili stranom licu, na određeno vreme, pod posebno propisanim uslovima, uz plaćanje koncesione naknade od strane privatnog, odnosno javnog partnera, pri čemu privatni partner snosi rizik vezan za komercijalno korišćenje predmeta koncesije.

Koncesija za javne radove je ugovorni odnos istovetan ugovoru o javnoj nabavci kojim se vrši nabavka radova u skladu sa zakonom kojim se uređuju javne nabavke.

KONCESIJA - JP INFORMATIKA NOVI SAD

Na tenderu JP „Informatike" iz Novog Sada, prijavio se jedino slovenački konzorcijum „Sago",, „E-projekt" i „Riko" sa podizvođačem „Emtel" iz Velike Britanije i „Genyis" iz Holandije. Reč je o finansiranju izgradnje optičke mreže koja će (po modelu javno-privatnog partnerstva) biti u vlasništvu grada, i kojim će 25 godina upravljati gradsko javno preduzeće. Slovenački konzorcijum će u roku od šest godina uložiti 70 miliona evra i po tom osnovu ubirati 75% prihoda od korišćenja mreže. Mrežu će koristiti gradska uprava, škole, biblioteke, zdravstvene ustanove, dečje ustanove i druge gradske institucije i ustanove. Politika, 11. april 2012. str. 10.

Prema odredbama predmetnog zakona, koncesija se može dati radi komercijalnog korišćenja prirodnog bogatstva, odnosno dobra u opštoj upotrebi koja su u javnoj svojini ili obavljanja delatnosti od opšteg interesa, a naročito: 1) za istraživanje i eksploataciju mineralnih sirovina i drugih geoloških resursa; 2) za pojedine delatnosti unutar zaštićenih područja prirode, kao i za korišćenje drugih zaštićenih prirodnih bogatstava; 3) u oblasti energetike; 4) za luke; 5) za javne puteve; 6) za javni prevoz; 7) za aerodrome; 8) u oblasti sporta i obrazovanja; 9) na kulturnim dobrima; 10) za komunalne delatnosti; 11) u oblasti železnica; 12) za komercijalno korišćenje žičara; 13) u oblasti zdravstva; 14) u oblasti turizma; i 15) u drugim oblastima.

3) Rokovi JPP i objavljivanje javnog poziva

Rok na koji se zaključuje javni ugovor određuje se na način koji ne ograničava tržišnu utakmicu više nego što je to potrebno da se obezbedi amortizacija ulaganja privatnog partnera i razuman povraćaj uloženog kapitala, istovremeno uzimajući u obzir rizik koji je povezan sa komercijalnim korišćenjem predmeta ugovora, stim da **ne može biti kraći od pet i duži od 50 godina,** osim kod koncesija.

Postupak dodele javnog ugovora za JPP, sa ili bez elemenata koncesije, pokreće se objavljivanjem javnog poziva na srpskom jeziku i na stranom jeziku koji se uobičajeno koristi u međunarodnoj trgovini.[118] Javni poziv se u istovetnom tekstu objavljuje u „Službenom glasniku Republike Srbije", kao i u sredstvu javnog informisanja koje se distribuira na celoj teritoriji Republike Srbije, na internet-stranici javnog tela i na portalu javnih nabavki, sa navođenjem dana kada je javni poziv objavljen u „Službenom glasniku Republike Srbije".

Javni poziv se, po potrebi, objavljuje u jednom međunarodnom listu i elektronski na internet stranici Tenders Electronic Daily, internet izdanju dodatka Službenom listu Evropske unije, a **obavezno za projekte vrednosti preko pet miliona evra.**

118 Član 22. Zakona

4) Kriterijumi za izbor najpovoljnije ponude i saglasnost na ugovor

Kriterijumi na kojima davalac koncesije zasniva izbor najpovoljnije ponude su: 1) u slučaju ekonomski najpovoljnije ponude sa stanovišta davaoca koncesije, kriterijumi vezani za predmet koncesije, kao što su: kvalitet, visina naknade, cena, tehničko rešenje, estetske, funkcionalne i ekološke osobine, cena pružene usluge prema krajnjim korisnicima, operativni troškovi, ekonomičnost, servisiranje nakon predaje i tehnička pomoć, datum isporuke i rokovi isporuke ili rokovi završetka radova ili 2) najviša ponuđena koncesiona naknada.

Javno telo, pre donošenja odluke o izboru privatnog partnera i zaključenja javnog ugovora, ima obavezu da **nadležnom organu uprave dostavi konačni nacrt javnog ugovora** uključujući priloge koji čine njegov sastavni deo, radi davanja saglasnosti,[119] koju je taj organ dužan da izda u roku do 30 dana.

2.12. PITANJA

1. Šta znate o državnoj vlasti i fiskalnom suverenitetu?
2. Zašto se država definiše kao politička organizacija i monopolista sile?
3. Objasnite teorije o neintervenciji države u privredi i njene zastupnike?
4. Obajsnite tri oruđa državne politike koje navodi Samjuelson?
5. Objasnite shvatanja Dž. Kupera o upravljanju državom preko javnih i monetarnih finansija?
6. Objasnite razliku između mehanicističkog i organističkog gledišta o državi?
7. Šta znate o teoriji Nila Fergusona o javnim finansijama, centralnom bankarstvu i berzama?
8. Objasnite državu blagostanja i navedite njene zastupnike?
9. Objasnite zašto je Kejns osporavan u određenom periodu krajem XX veka?
10. Objasnite suštinu Fridmanove liberalne ekonomske teorije?
11. Objansite ukratko pojam korporativne države?
12. Objasnite osnove državnog intervencionizma u privredi i shvatanje Ričarda Mazgrejeva?
13. Navedite i bjasnite pet osnovnih oblika intervencije države?
14. Navedite i objasnite ekonomske funkcije sistema formiranja javne potrošnje?
15. Objasnite u čemu se sastoji politika upravljanja javnom potrošnjom?
16. Objasnite zašto država interveniše?
17. Objasnite pojam i navedite ukratko istorijat JPP?
18. Objasnite propise i praksu JPP u Srbiji u poslednje dve decenije?

119 Član 47. Zakona o JPP

3.
BUDŽET I BUDŽETSKI SISTEM REPUBLIKE SRBIJE



Nije plemenit onaj ko pomaže siromašnima, već onaj koji ne čini bogate bogatijim.

Konfucije

3.1. CILJ UČENJA

Svrha učenja ovog poglavlja je da budete u stanju da:

- *Razumete kako se preko budžeta upravlja državom,*
- *Znate kada je počelo uvođenje poreza u svetu i u Srbiji,*
- *Znate kada se Srbija počela prilagođavati Evropi u pogledu poreskog sistema,*
- *Znate koja je uloga države u vreme globalizacije i tranzicije,*
- *Znate pojam, odlike i funkcije budžeta,*
- *Znate zašto je budžet najefikasniji instrument ekonomske politike države,*
- *Razumete budžetska načela i principe,*
- *Znate budžetsku proceduru,*
- *Znate kako se razvijao budžetski sistem Srbije tokom XX veka,*
- *Znate osobine budžetskog sistema Srbije na početku XXI veka, posebno nakon izmena izvršenih tokom 2009. godine,*
- *Razumete reforme budžetskog sistema Srbije izvršene u 2001. godini,*
- *Razumete promene u poreskoj politici Srbije u periodu 2001-2003.godine,*
- *Razumete elemente, ciljeve i principe budžetskog sistema Srbije iz 2009.godine,*
- *Razumete razloge donošenja Memoranduma o budžetu, fiskalnoj i ekonomskoj politici u Republici,*
- *Razumete uvođenje programskog budžetiranja,*
- *Znate vrste javnih prihoda i primanja budžeta Republike,*
- *Znate prihode i primanja budžeta autonomne pokrajine i jedinica lokale samouprave,*
- *Znate finansiranje OOSO u Republici,*
- *Znate kako se obavlja revizija javnog sektora i ulogu Državne revizorske institucije.*

3.2. UPRAVLJANJE DRŽAVOM I BUDŽETIRANJE

3.2.1. UPRAVLJANJE DRŽAVOM

Prema prof. Stiglicu „**upravljanje državom je jedno od najznačajnijih javnih dobara**. Svi mi imamo koristi od bolje, efikasnije i odgovornije države. U stvari, »dobra država« poseduje oba svojstva javnih dobara. Iz koristi koje ona pruža, teško je i nepoželjno isključiti bilo kog pojedinca. Ako je država sposobna da ne smanjujući obim svojih usluga bude efikasnija i da smanji poreze, svi imaju koristi."[120]

„Upravljanje državom može se posmatrati iz više uglova. Međutim, **jedan od navažnijih aspekata upravljanja državom je u stvari upravljanje njenim javnim dobrima odnosno sredstvima** i najpre novčanim sredstvima **odnosno budžetom države**. Suština javnih finansija je da jedna grupa ljudi raspolaže i odlučuje kako će se trošiti tuđe pare – novac drugih ljudi."[121]

120 Jozeph E. Stiglitz, Isto, str149.

121 Tanja Petovar, Budžetski proces i budžetska politika u Srbiji, 2005-2008, str 3

U svetu stručnjaci za budžet, obično budžet definišu kao glavni instrument po kome se vidi šta vlada radi, ili šta namerava da radi u jednoj državi. Pod tim šta vlada radi se prvenstveno misli na ciljeve koje vlada, u ime države ostvaruje upravljanjem javnim dobrima države.

Ciljevi smernice ekonomske politike Srbije, prema Revidiranom Memorandumu Vlade Srbije, u periodu od 2011.-2013. godine su:[122]

- makroekonomska stabilnost;
- održavi privredni rast i razvoj konkurentne privrede;
- povećanje zaposlenosti i standarda stanovništva; i
- ravnomerni razvoj Republike.

Državna politika zemlje se najbolje može izraziti kroz budžetski sistem. Nije neuobičajeno da se kaže, da ako hoćete da upoznate jednu zemlju, onda su vam potrebna tri njena dokumenta, a to su: **turistička karta zemlje, ustav i njen budžet.** Nije slučajno značajnu misao izrekao italijanski državnik iz prošlog veka Minghetti:

> „Pokažite mi budžet, pa ću vam reći kakva je politička, ekonomska i društvena struktura države."[123]
> M. Minghetti, bivši premijer Italije

Na osnovu ovih dokumenata se mogu dobiti najvažniji elementi za solidno upoznavanje sistema jedne zemlje. **Kvalitetni propisi su „*condicio sine qva non*" za uspeh bilo koje vlade** u svetu.

Regulatorni okvir je osnovni preduslov za realizaciju svake aktivnosti, ali je posebno važna za javne finansije države zbog značajne multiplikacije direktnih, a naročito indirektnih uticaja lošeg pravnog okvira javnih finansija na ukupnu ekomiju, razvoj i standard njenog stanovništva. Poznato je poređenje da jedan hirurg hirurškom intervencijom na jednom čoveku, dobro izvedenim zahvatom spase sigurne smrti jednog čoveka ili ga ne spase, a od loše budžetske politike države „na tiho" strada mnogo više ljudi, porodica, privrednih subjekata, razvojnih i drugih projekata. Primera za takve budžetske aktivnosti ima naročito u zemljama u tranziciji, koje uspostavljaju odnosno razvijaju nove modele budžetskog sistema, izgrađuju institucije, a skoro svima je zajednička crta- nekvalitetan pravni okvir i loši propisi.

3.2.2. KRATAK ISTORIJSKI OSVRT NA UVOĐENJE POREZA

Vrhovna svojina nad zemljom omogućavala je **vladarima srednjevekovnih država da osnovni državni porez, zemljarinu i glavarinu, ubiraju sa svojih imanja**, bez obzira na to ko je bio neposredni vlasnik zemljišnog poseda. Zemljarina, odnosno glavarina, prikupljana je prvobitno u poljoprivrednim proizvodima (pre svega u žitu) baš kao i naturalna renta, koju su zavisni seljaci plaćali neposrednim vlasnicima zemlje. Kada bi kovani novac došao do ruku širih slojeva stanovništva koje je živelo u unutrašnjosti feudalnih poseda, stekli bi se uslovi da

122 Prema Revidiranom Memorandumu o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2011.-2013. godinu
123 Marko Minghetti, državnik koji je bio dva puta premijer Ujedinjene Italije (1863-64, 1873-76)

vladar pokuša da prikupi osnovni državni porez u novcu.[124] Pomenimo i to da je **u Vizantiji do kraja V veka osnovni državni porez bio zemljarina, i naplaćivan je od seljaka povremeno u kovanom novcu a povremeno u žitu**, u zavisnosti od stanja robno-novčane privrede. **Od VI do XI veka, porez je prikupljan isključivo u kovanom novcu, posle toga opet u novcu ili žitu** u zavisnosti od rodnosti godine. **Denarom se u srednjem veku nazivao srebrni novac u većem delu Evrope.** Značenje dinara kao srebrnog novca uopšte preuzeto je u državi Nemanjića od Mletaka početkom XIII veka. [125]

3.2.3. PRILAGOĐAVANJE FISKALNOG SISTEMA SRBIJE EVROPI KROZ ISTORIJU

Izraz „soće", koji je označavao porez, u Srbiji se pominje prvi put u Svetostefanskoj povelji kralja Milutina. U članu 94. ove povelje, kralj Milutin oslobađa manastirske ljude mnogih dažbina, među njima i soća (zanimljivo, ni danas manastiri ne plaćaju poreze, uključujući i PDV).[126] Soće je služilo srpskim srednjevekovnim vladarima prvenstveno za izdržavanje vojske i gradova. Ovaj porez su plaćali svi zavisni ljudi, bez obzira na to da li su živeli i radili na vladarevim, vlastelinskim ili crkvenim imanjima. Zavisni seljaci plaćali su soće vladaru.[127]

Prvi poreski propis u novijoj istoriji u Srbiji uveo je 1835. godine Miloš Obrenović. Osnovni poreski prihod bio je građanski danak, odnosno glavnica koji je sa malim izmenama 1842. i 1864. godine neposrednih poreza bio u upotrebi punih 50 godina. Poreski sistem je odgovarao vremenu u kojem je zemljište važilo kao gotovo jedini izvor privređivanja, dok je promet bio veoma oskudan. Kasnije je i promet postajao sve obimniji. Po ugledu na evropske zemlje 80-ih godina XIX veka i u Srbiji, je uveden novi sistem neposrednih poreza koji se bio sastavljen od sledećih poreza: 1) na prinos od zemljišta, 2) na prinos od zgrada, 3) na prinos od radnji, 4) na prinos od kapitala datog pod interes i 5) na prinos od ličnog rada i zanimanja. [128] **Ugledavši se na teoriju i praksu razvijenih evropskih zemalja,** Vukašin Petrović, inače tada načelnik Ministarstva finansija, **izradio je novi Zakon o neposrednim porezima, koji je 14. juna 1884.** zamenio poreski sistem ustanovljen u vreme kneza Miloša Obrenovića. Neposredni porezi su podeljeni na:1) porez na zemljište, 2) porez na zgrade, 3) porez na prinos od kapitala (a) izdatog pod interes, b) uloženog u radnje), 4) porez na prihod od ličnog rada i 5) porez na ličnost. [129] Država je morala do oformi svoj fiskalni sistem da bi ojačala za odbranu, jer „**Otadžbinu našu ne mogoše srušiti ni turski fanatizam, ni fizička snaga drugih neprijatelja. Sada se, u ovome vremenu, ne pokoravaju narodi fizičkom silom. Ekonomsko-finansijski putevi pokazali su se kao sigurniji za ovaj cilj.** Nije tajna ni za koga da ima jake težnje u izvesnih država da ovo sredstvo upotrebe i prema Srbiji."[130]

124 Novac u Rimu pojavio se prvi put krajem IV veka p. n. ere, dakle 450. god.posle nastanka Rimske države.

125 V. Radić, Osam vekova srpskog dinara, Narodni muzej, Beograd, 1994.

126 Stojan Novaković, Zakonski spomenici srpskih država srednjeg veka, Državna štamparija Kraljevine Srbije,1912., str. 628.

127 Dragana Gnjatović, Dobri i zli dinari, Jugoslovenski pregled, 1998. str. 36.

128 Dragana Gnjatović, Stari državni dugovi, Ekonomski institut, Jugoslovenski pregled, Beograd, 1991. godine, strana 49.

129 Isto, str. 49-50

130 Vukašin Petrović, „Državni dugovi Srbije", Otadžbina, knjiga VII Državna štamparija, Bgd, 1881. str. 295.

Državni budžet Srbije 80-ih i 90-ih godina XIX veka stalno je bio u deficitu.[131]U Zakonu o budžetu prvi put je uveden član u kojem se državi omogućava korišćenje bonova, odnosno blagajničkih zapisa (do 10% ukupnog budžeta). Do 1883. godine država je mogla da uzima kratkoročne pozajmice samo kod privatnih novčanih zavoda u zemlji i u inostranstvu, ili kod stranih emisionih ustanova. Domaća emisiona ustanova, **Narodna banka Kraljevine Srbije konstituisana je februara, a počela sa radom 2. jula 1884. godine.** U članu 6. Zakona o Narodnoj banci bilo je predviđeno da banka može za račun države da vrši sledeće poslove: eskontovanje i reeskontovanje uputnica Srpske državne blagajne i državnih kupona; davanje zajmova na zalogu srpskih državnih obligacija za koje garantuje srpska država. Počevši sa prvom kratkoročnom pozajmicom od 300.000 dinara, 1883. godine, **država se u 80-im godinama obilato zaduživala kod Narodne banke.** [132]

Godine 1902. donet je Zakon o budžetu, kojim je bilo zabranjeno unositi u račun prihoda bilo kakve nerealne stavke (npr, deponvane kredite), kao i vršiti bilo kakva prekoračenja troškova u odnosu na predviđene rashode, odnosno budžet. I sam kralj Aleksandar Obrenović je smatrao da je zakon previše strog, ali ga je ipak odobrio. Najveću zaslugu u postavljanju državnih računa prihoda i rashoda na realnu osnovu imao je **Lazar Paču**, najpre izvestilac skupštinskog Budžetskog odbora, kasnije ministar finansija. [133]



DR LAZAR PAČU[134]

I u sledećim godinama sve do 1910. godine **državni budžet je umesto ranijeg deficita iskazivao suficit.** I 1911-ta godina završena je budžetskim suficitom od 16,7 miliona dinara, što je podiglo ugled Srbije i povoljnu klimu za eventualno zaduživanje u inostranstvu.[135] Opterećnost državnih prihoda troškovima anuiteta u poslednjoj deceniji XIX i prvoj deceniji XX veka bila u padu, tako da je 39,62% iz 1890. godine, smanjena na 23,98% 1911.godini. [136] U prvoj deceniji XX veka Srbija je imala veoma stabilne, kako ukupne tako i javne finansije, da je čak i u vreme Balkanskih ratova redovno otplaćivala svoje zajmove „...što je još više potenciralo ugled naše države u očima Evrope..."[137]

Zbog Prvog svetskog rata dug Srbije se naglo uvećavao tako da je od 170,0 miliona dinara, koliko je iznosio 1914. godine porastao na 276,0 miliona dinara 1918. godine.[138] Kasniji podaci, posle 1918. godine, se odnose na Kraljevinu SHS. Na stubovima državnih finansija Srbije nastale su državne finansije Države Srba, Hrvata i Slovenaca posle Prvog svetskog rata.[139]

131 Dragana Gnjatović, Stari državni dugovi, Isto, str.46.
132 Isto, str. 48.
133 Isto, str. 87.
134 Rođen 1855, u Čurugu, dr reumatologije, ministar finansija u Vladi Srbije u više navrata, umro 1915.godine u Vrnjcima
135 Isto, str. 94.
136 Isto, str. 103.
137 Lj. St. Kosier, Narodna banka, 1884-1924. str. 474
138 Godišnji izveštaj Kraljevine SHS, Beograd
139 Dragana dr Gnjatović, isto, str. 108.

VERESIJA NIKOME

Kralju Petru I Karađorđeviću trebalo hitno 200.000 dinara. Poslao je sekretara kod ministra Pačua da mu unapred isplati ovu sumu od vladareve plate.

Dr Laza sasluša sekretara, kiselo se osmehne i kaže: „Ne može"!

Zgranutom sekretaru svoju odluku objasnio je ovako: „Umre kralj, ne daj Bože, a smrtan je kao svi mi. Ko će onda da vrati dug državnoj kasi? – Zna se Laza. Ili, političari nateraju kralja da abdicira. Ko će da plati dug? – Opet Laza. Nego brate, da mene ne bi bolela glava, idi ti u Kreditnu zadrugu, oni daju zajam. Znam te pošten si čovek, biću ti žirant na menici, kod njih uzmi tih 200.000 dinara. Ovde ne može! I kvit!

Sekretar se vratio na dvor neobavljenog posla, a i kralj se nije naljutio. (Ivan Grbić)

3.2.4. ULOGA DRŽAVE U VREME GLOBALIZACIJE I TRANZICIJE

Termin „svetski poredak" je banalizovan u poslednje vreme. Ipak, on ne podrazumeva toliko cilj, koliko proces koji svaka generacija mora iznova da savlada.Nijedna generacija ne može izabrati svoj izazov, ali može pokušati da do kraja ostvari mogućnosti koje on nudi.[140]

Prema pojedinim shvatanjima, „**dvadeseti vek je protekao u znaku korenitih socijalnih potresa** ispoljenih i u dinamici svetskog ekonomskog razvitka, susretanju posebnih civilizacija, socijalnih organizacija sa novim uslovima, težeći da im se na neki način adaptiraju ne menjajući svoju socijalnu strukturu."[141]

„**Standardni odnosi konkurencije** koje su proučavali A. Smit, D. Rikardo, K. Marks i drugi klasici ekonomskih nauka, postepeno se **zamenjuju sistemom raspodele svetskog dohotka – to su kartelne saglasnosti velikih korporacija.**

U stvari, na svetskoj sceni nastupa „novo trojstvo": tržište – konkurencija - novac, sa namerom da se uzdigne u vrhovnu vlast koja će vladati poslovima planete, nameću svoja pravila državama i svoje ujednačavajuće norme uprkos kulturalnim vrednostima i identitetu."[142]

Globalizacija nije događaj prirodnog poretka, to je proces koji je stvorio čovek i **zasniva se na ideji da se novcu obezbedi prostor u kome može da se oplođuje**, umnožava na nov način. „Danas se, kao sudbinsko, javlja pitanje kako se prilagođavati globalizaciji a izbeći njene najnepovoljnije efekte i ostavriti, u maksimalnoj meri, napredak vlastotog, posebno malog društva/države. Kako se adaptirati globalnom poretku a da to ne bude recepcija „zapadnog modela", niti gubljenje vlastitog identiteta."[143]

Tranzicija se obično definiše kao promena institucionalnog sistema jedne zemlje, tj. skupa domaćih institucija i povezanih mehanizama koji uokviruju ponašanje pojedinaca i njihovu interakciju, kao što su tržište ili izbori.

140 Henri Kisindžer, Godine obnove, BMG, 2000, str.732.

141 А.М.Ковалев,Человечекоеобшчество,УРСС,Москва, 2008,стр.79

142 Danilo Ž. Marković, Globalistika i kriza globalne ekonomije, Beograd, 2010. Str. 10.-14.

143 Ivica Stojanović,Globalizacija kao civilizacijski izazov, Megatrend univerzitet, Beograd, 2000, str.19

Tranzicija je proces koji se, najvećim svojim delom oslanja na privatizaciju kao temelj promena privrednog sistema. S druge strane razvoj efikasnog korporativnog upravljanja u privatizovanim preduzećima a time i razvoj tržišta kapitala stoji u osnovi procesa tranzicije i privatizacije. Dakle **efikasno korporativno upravljanje i razvoj tržišta kapitala u isto vreme predstavljaju i uzrok i ishodište procesa privatizacije."**[144]

Razvoj tržišta kapitala u zemljama koje su u tranziciji u direktnoj je zavisnnosti sa razvojem dobrog korporativnog upravljanja koje po empirijskim istraživanjima Svetske banke, za svoju posledicu ima: povećanje efikasnosti alokacije kapitala, pad cena kapitala i rast privredne aktivnosti, širi se lepeza izvora finansiranja i raste otpornost na krize, povećava štednju, i smanjuje korupciju.

Sa aspekta korporativne kontrole mnoge zemlje u tranziciji koriste međunarodno priznate principe OECD koji se zasnivaju na četiri osnovna principa (koji se potom operacionalizuju u svakoj konkretnoj zemlji): lična odgovornost, poslovna odgovornost, pravičnost i transparentnost.

Korporativno upravljanje može se definisati kao sposobnost preduzeća da artikuliše dugoročne interese vlasnika u svakodnevnom poslovanju. Ono se zasniva na definiciji i relizaciji vlasničkih prava i zaštiti manjinskih i, naročito, spoljnjih investitora u korporativnoj vlasničkoj strukturi."[145]

Institucionalni sistem obuhvata i politički i ekonomski sistem, pa se stoga mogu razlikovati politička i ekonomska tranzicija. Politička tranzicija u osnovi obuhvata: demokratizaciju, tj. višepartijski sistem i poštene izbore; promenu karaktera države, tj. parlamentarnu demokratiju umesto partijske države; i novu ulogu države, tj. državu sa ulogom ograničenom na zaštitu pravila igre i umerene intervencije, umesto svemoćne paternalističke države. Pojedini autori smatraju da „ekonomska tranzicija obuhvata napuštanje socijalističkog modela ekonomske aktivnosti, pa bilo centralno-planskog, bilo samoupravno-tržišnog, i izgradnju standardnog tržišnog modela sa dominacijom privatne svojine. Ipak, prilikom analize tranzicije trebalo bi imati u vidu činjenicu da je tranzicija multidimenzionalan fenomen i da je ekonomska komponenta samo jedna od više njih."[146]

Širenje aktivnosti korporacija izvan nacionalnih granica, kao prisutna i sve izraženija tendencija, u isto vreme donosi, na primer, i **nove probleme za računovodstveno izveštavanje.** „U tim okvirima, harmonizacija, kao proces usaglašavanja i ujednačavanja različitih računovodstvenih praksi, predstavlja verovatno najaktuelniji i najveći izazov današnjeg računovodstvenog izveštavanja, izazov koji nadilazi dosadašnju praksu raspravljanja o računovodstvenim problemima samo unutar nacionalnih granica."[147]

Globalizacija donosi „svetu ... i **outsorceing,** koji podrzaumeva u suštini izmeštanje poslova van organizacije. To je delegiranje poslova trećoj strani snabdevaču, koji se može nalaziti u

144 Fremond, O. i Capaul, M. The State of Corporate Governance: Experience from Country Assessment, World Bank Polocy research Working Paper 2858, June, 2002.

145 Pero Perić, Kapitalna ulaganja i projektno finansiranje, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Bgd, 2010. str. 33-34

146 Četiri godine tranzicije u Srbiji / Boris Begović ...[i dr.] - Beograd : Centar za liberalno-demokratske studije 2005, Boško Mijatović, str.10

147 Dejan Malinić, Politika dobiti korporativnog preduzeća, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007. str. 419.

istoj zemlji kao outsorcing kompanija, ali i u inostranstvu (najčešće znači **izmeštanje poslova iz jedne organizaciju u drugu organizaciju.**"[148]

3.3. BUDŽET

3.3.1. POJAM I ODLIKE BUDŽETA

U savremenim privredama najveći broj instrumenata ekonomske politike, koje država danas primenjuje, temelji se na politici javnih prihoda i politici javnih rashoda, u skladu sa osnovnim tendencijama u razvoju privrede. Na taj način budžet i budžetska politika postaju gotovo osnovni instrumenti ekonomske, a posebno stabilizacione ekonomske politike. U tom smislu, **budžet je danas najsnažniji instrument razvojne i tekuće ekonomske politike.**

Budžet se najčešće definiše kao sistematski prikaz (šema) prihoda i rashoda neke države za određeno plansko razdoblje, odnosno za jednu budžetsku godinu.[149]

Budžet, zapravo, predstavlja **pravni akt koji donosi najviše zakonodavno telo** u državi (parlament, skupština) u kome se za godinu dana detaljno predviđaju svi javni prihodi i svi javni rashodi, a zatim se prikazuju i namenski raspoređuju po tačno i unapred utvrđenoj budžetskoj strukturi.

Struktura državnog budžeta najčešće je određena društveno-ekonomskim i političkim odnosima u zemlji, odnosno prevashodno zavisi od ustrojstva privrede.

Osnovne karakteristike budžeta su:

a) budžet je **pravni akt od posebne važnosti** koji se donosi po posebnoj proceduri. Pošto ga donosi najviše predstavničko, zakonodavno telo po posebnoj proceduri i u formi zakona, onda budžet ima sve odlike zakona;
b) **budžet je finansijski instrument** i donosi se za vremenski period od godinu dana;
c) **budžet je sistematski prikaz ili plan prihoda i rashoda države za jednu godinu**;
d) **budžet se donosi unapred**, pre početka budžetske godine;
e) **budžet obavezno usvaja** najviše predstavničko telo države (parlament, skupština);
f) **u budžetu svi javni prihodi i javni rashodi detaljno su predviđeni, kako po vrsti, tako i po nameni.** U budžetu se obavezno predviđaju izvori i iznosi pojedinih prihoda;
g) **budžet sadrži i finansijski zakon**, koji se odnosi na izvršenje budžeta;

148 Menadžment internacionalnih odnosa, outsorceing, stratečke alijanse, merdžeri i akvizicije, Nenad Popović, Ondrej Jaško, Sloboda Prokić, Fond „Srpski ekonomski centar, Beograd, 2010. str. 64-65.

149 **Budžetska godina** ne mora da se poklapa sa kalendarskom. Na primer, u Srbiji, Francuskoj, Nemačkoj, budžetska i kalendarska godina se poklapaju, dok u SAD budžetska godina počinje 1. jula i završava se 30. juna sledeće godine. U velikoj Britaniji počinje 1. aprila a završava se 31.marta sledeće godine.

h) **visina i struktura prihoda i rashoda budžeta moraju biti potpuno usaglašene i dinamički raspoređeni**, i to tako da osiguravaju kontinuitet finansiranja javnih potreba.

U savremenoj privredi budžet zbog svojih funkcija dobija veliki značaj. Kroz njega se vrši preraspodela i trošenje velikog dela nacionalnog dohotka i na taj način država preduzima brojne, često i odlučujuće, akcije u razvoju privrede. U zemljama Evropske unije, prosečno učešće javnih prihoda u BDP kreće se oko 40%.

Visoke poreske stope smanjuju želju za radom, štednjom i investiranjem, zato što smanjuju dohodak koji ostaje nakon oporezivanja. Niže poreske stope uvećavaju podsticaj da se radi, štedi i investira, jer je dohodak koji preostaje nakon oporezivanja njihovom primenom - veći.

U finansijskoj literaturi, često se susrećemo sa konstatacijom, da je smanjenje poreskog opterećenja najbolja reforma oporezivanja.

3.3.2. FUNKCIJE BUDŽETA

Budžet u modernoj državi vrši **tri osnovne funkcije**:

1) **Ekonomsku funkciju;**
2) **Političku funkciju; i**
3) **Pravnu funkciju.**

Osnovna funkcija budžeta je svakako njegova **ekonomska funkcija** u razvoju privrede. Ona se sastoji u preciznom i jasnom predviđanju i utvrđivanju javnih rashoda i izvora javnih prihoda, kojima će se ti rashodi pokriti. Savremena država, kroz budžetsku politiku snažno deluje na sve oblike potrošnje, kao i na obim i strukturu ukupne potrošnje. Preraspodelom nacionalnog dohotka kroz budžet, država, manje ili više, deluje na proizvodnju, proizvodno ulaganje kapitala i na investicije. Pored toga značajna je i funkcija budžeta u stabilizaciji privrede (antiinflaciono i antideflaciono delovanje), u alokaciji proizvodnih faktora i sl.

Politička funkcija budžeta proizilazi iz činjenice da budžet, njegov obim i njegova struktura, prevashodno zavisi od društveno-političkog uređenja zemlje. U tom smislu, predlaganje i donošenje budžeta, odobravanje i usvajanje budžeta od strane predstavničkog organa vlasti, kontrola potrošnje vlasti kroz završni račun budžeta, podrazumevaju čitav niz političkih odnosa, koje prezentuju najviši predstavnički i izvršni organi vlasti. Zapravo, kroz budžet se odslikava politička organizacija vlasti i političkog uređenja zemlje. Kroz njega se pokazuje u kojo meri je država socijalna, tj. država blagostanja (što je, na primer, jedan od fiskalnih principa u Nemačkoj).

Budžet ima i **pravnu funkciju**. Celokupna problematika budžeta regulisana je pravom (područje budžetskog prava) i sadržana je u zakonu o budžetu ili u zakonu o državnom računovodstvu. Na taj način posebno je istaknut značaj budžeta u savremenoj državi. Budžet, posebno visina i struktura javnih rashoda obavezan je za izvršnu vlast, koja ga ne može menjati bez odobrenja parlamenta. Pravna funkcija budžeta sadrži u sebi i kontrolnu funkciju parlamenta u vezi sa realizacijom budžeta. Time se, istovremeno, sagledava i zakonitost u korišćenju sredstava iz budžeta.

3.3.3. BUDŽET KAO NAJEFIKASNIJI INSTRUMENT EKONOMSKE POLITIKE

Plaćanje poreza nije sporno. Još je pre 18 vekova najpoznatiji pravnik klasičnog perioda rimskog prava - Ulpijan, utvrdio da su *„In tributis rei publicae neri sunt"*[150] (porezi nervi države), odnosno da „nema države bez poreza", a tri stoleća kasnije u Justijanovom „Corpus Iuris Civillis", sadržana je konstatacija *„Tributorum ratio reipublicae utiliset fisco inferantur"* (**Porezi su korisni i neophodni državi**)[151]

Stoga se nije teško složiti s konstatacijom da su **porezi civilizacijska tekovina**, kao i onom prema kojoj je plaćanje poreza naša sudbina. I, premda su ranije neki teoretičari i političari zastupali ideju o državi bez poreza, danas niko ozbiljan ne postavlja pitanje niti dovodi u sumnju potrebu njihova postojanja i ubiranja.

Zato i ne čudi da je J. Šumpeter savremenu državu nazvao „poreskom državom", želeći da naglasi da su porezi condicio sine qua non postojanja svake savremene države.

3.3.4. BUDŽETSKA NAČELA

Budžetska načela predstavljaju pretpostavku uspešne budžetske politike. Zato je budžetski sistem utemeljen na određenim budžetskim načelima (principima). Samo uz dosledno uvažavanje budžetskih načela, mogu se uspešno ostvariti funkcija budžeta (ekonomska, politička i pravna). U modernim finansijama i budžetskoj politici prihvaćena su sledeća budžetska načela:

1. **Načelo javnosti budžeta.** Podrazumeva da su svi postupci, od predlaganja, preko procedure odobravanja i usvajanja, pa do donošenja budžeta, javni. U celini budžet kao institucija je javan. Objavljuje se u posebnoj publikaciji - službenom glasilu (u Srbiji je to „Službeni glasnik Republike Srbije"). Isto tako, javnost mora biti obaveštena o izvršavanju i kontroli izvršavanja budžeta.
2. **Načelo o veličini budžeta.** Savremena teorija odbacuje rigidne stavove o minimumu budžeta, odnosno o „minimumu„ javnih prihoda i rashoda. Prema njoj, budžet treba da ima onoliko sredstava koliko je potrebno za pokriće sve razvijenijih i raznovrsnijih javnih funkcija i sve većih intervencija države u privredi, u funkciji opšteg razvoja privrede zemlje.
3. **Načelo pokrića budžetskih rashoda.** U savremenoj ekonomskoj teoriji, ovo načelo podrazumeva pokriće javnih rashoda ne samo porezima kao redovnim izvorima javnih sredstava, na čemu je posebno insistirala klasična teorija budžeta, već i primenom javnih zajmova (javnih dugova). Na taj način se ovo načelo uključuje u temelje tekuće aktivne anticiklične politike.
4. **Načelo budžetskog pluralizma,** zapravo, znači napuštanje klasičnog načela budžetskog načela i uvođenje više paralelnih budžeta (budžet države, pokrajine, grada, opštine i sl.), što je posledica sve većeg i razvijenijeg državnog intervencionizma u privredi.

150 Stojčević Dragomir i Romac Ante, Dicta et regulae iuris, Latinska pravna pravila, izreke i definicije, Savremena administracija, Beograd, 1984. str. 222.

151 Isto, str. 522

5. **Načelo potpunosti budžeta** znači da se svi prihodi i rashodi u budžetu nužno moraju prikazivati u bruto iznosima, bez prebijanja iznosa, prikrivanja, smanjivanja i sl. To je posebno važno sa aspekta preglednosti budžeta i njegove kontrole.
6. **Načelo budžetske klasifikacije (specifikacije)** pretpostavlja da svi prihodi i svi rashodi predviđeni u budžetu budu utvrđeni sa svim svojim specifičnostima, odnosno da bude izvršena njihova specifikacija. Mimo toga ne sme biti ni prihoda ni rashoda.
7. **Načelo jednogodišnjosti budžeta** znači da je budžet strogo vezan za određeno vreme, po pravilu za godinu dana.
8. **Načelo realnosti budžeta** zahteva realno iskazivanje predviđenih (planiranih) i izvršenih (ostvarenih) prihoda i rashoda.
9. **Načelo budžetske ravnoteže** u klasičnom smislu („zlatno pravilo" budžeta) znači da ukupna masa javnih rashoda odgovara ukupnoj masi redovnih javnih prihoda u toku budžetske godine. U današnjim uslovima malo je država u svetu koji to pravilo poštuju.

Načelo budžetske ravnoteže u klasičnom smislu - „zlatno pravilo„ budžeta.

3.3.5. BUDŽETSKA PROCEDURA

Budžetska procedura, pored funkcija i načela, predstavljaju bitan elemenat, jer obuhvata sve poslove u vezi sa budžetom.

Budžetska procedura obuhvata četiri osnovne faze, i to:

1) **izradu budžeta** (budžetska inicijativa, planiranje prihoda, planiranje rashoda i izrada predloga budžeta);
2) **donošenje budžeta** (usvajanje budžeta od strane parlamenta-skupštine);
3) **izvršavanje budžeta** (korišćenje sredstava budžeta) i
4) **kontrola budžeta** (redovna budžetska kontrola i završni račun budžeta).

Izrada budžeta se poverava nadležnom organu za pitanja budžeta (uglavnom je to posao ministarstva finansija) i to se naziva „budžetska inicijativa".

Korisnici budžetskih sredstava pripremaju predračun rashoda na osnovu metodologije i elemenata iz zakona - a sačinjava se po namenama.

Pripremljeni predlog usklađuje se najpre sa planiranim ukupnim obimom (opštim bilansom) rashoda, koja se upoređuje sa strukturom rashoda iz prethodne godine.

Kada organ nadležan za poslove budžeta usaglasi rashode sa državnim organima, priprema nacrt budžeta i podnosi ga vladi, a nakon usaglašavanja na vladi predlog se podnosi parlamentu - skupštini na usvajanje.

Organ nadležan za poslove budžeta priprema „Nacrt zakona o budžetu" koji vlada prihvata i podnosi parlamentu - skupštini na razmatranje i usvajanje (usvajaju ga poslanici prostom većinom glasova, uz mogućnost podnošenja amandmana na podneti predlog zakona o budžetu). Po istom postupku-proceduri usvajaju se i budžeti lokalne samouprave.

Donošenje budžeta vrši se po proceduri koja je propisana za donošenje zakonskih akata.

Ukoliko u toku godine dođe do značajnijih odstupanja od planiranih prihoda i rashoda pripremaju po istoj proceduri vrši se rebalans budžeta.

U slučajevima kada ne postoje uslovi za donošenje zakona o budžetu, vlada je ovlašćena da donese **akt o privremenom finansiranju za period od tri meseca** (a izuzetno još za tri meseca). Iznosi prihoda i rashoda iz privremenog finansiranja uključuju se u ukupan budžet za tekuću godinu, prilikom izglasavanja zakona o budžetu.

Izvršavanje budžeta započinje od dana usvajanja budžeta i sastoji se iz dva dela: uplatom izvornih prihoda i isplatom iz budžeta, jer se ne sme isplatiti više iz budžeta nego što je u njega uplaćeno.

Obveznici poreza, taksa, naknada i drugih javnih prihoda vrše uplatu svojih obaveza na posebne račune koji su propisani podzakonskim propisima (koje donosi ministar finansija) o obavezi uplaćivanja određenih prihoda budžetu republike, opština, grada, budžetskih fondova i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja. U tom aktu posebno je regulisano sledeće:

1) prihodi koji se dele između budžeta republike i budžeta opštine, odnosno grada;
2) prihodi koji pripadaju budžetu republike;
3) prihodi budžeta opština, odnosno gradova i ostalih korisnika javnih prihoda;
4) prihodi organizacija socijalnog osiguranja;
5) prihodi budžetskih fondova;
6) raspoređivanje prihoda.

Izvršavanje budžeta u delu izvršavanja rashoda vrši ministarstvo nadležno za poslove finansija, uz poštovanje osnovnog pravila da funkcija naredbodavca i računopolagača budu u potpunosti razdvojene.

Izvršavanje rashoda počinje od pomenutog ministarstva tako što naredbodavac utvrđuje zakonski ili drugi osnov za prenošenje sredstava državnom organu ili organizaciji. Nadležni organ vrši konačnu isplatu sredstava i odgovoran je za namensko trošenje sredstava. U svakom državnom organu ili organizaciji postoji takođe naredbodavac, odnosno računopolagač koji utvrđuje osnov i način isplate za svaku konkretnu poziciju budžeta.

Kontrola budžeta - završni račun budžeta predstavlja kontrolu budžetske godine koja (u Srbiji) počinje 1. januara a završava se 31. decembra odnosne godine. Nacrt završnog računa sastavlja ministarstvo nadležno za poslove budžeta (finansija), takođe u formi zakona. Nacrt zakona se dostavlja vladi do kraja februara naredne godine za prethodnu godinu, a vlada dostavlja predlog zakona skupštini na razmatranje i usvajanje.

Opšti deo završnog računa budžeta sadrži: ukupan iznos planiranih i ostvarenih prihoda; ukupan iznos planiranih i izvršenih rashoda; sredstva izdvojena u stalnu rezervu; način pokrivanja deficita; raspored ostvarenog viška prihoda.

U završnom računu budžeta se daje planirani i izvršeni raspored sredstava po namenama i korisnicima. U bilansu stanja sredstava iskazuju se nepokretne i pokretne stvari kojima organi republike raspolažu, kao i pregled neizmirenih obaveza. Uz završni račun budžeta republike daje se i pregled utrošenih sredstava posebnih računa i budžetskih fondova. Završni račun budžeta republike usvaja se po istoj proceduri koja se primenjuje pri donošenju zakona o budžetu.

U Republici Srbiji budžetsku kontrolu vrši Budžetska inspekcija. Budžetska inspekcija vrši kontrolu upotrebe budžetskih sredstava za finansiranje javnih rashoda kao i kontrolu poslovanja korisnika sredstava budžeta. Reviziju vrši nadležna Državna revizorska institucija.

3.4. BUDŽETSKI SISTEM SRBIJE

3.4.1. RAZVOJ SISTEMA TOKOM XX VEKA

Srbija je na početku XX veka, odnosno **1910. godine, donela „Zakon o državnom računovodstvu„**, koji je u osnovi predstavljao prvi sistemski zakon za državne finansije i koji je bio primenjivan i u novoformiranim državama (Kraljevina Srba, Hrvata i Slovenaca i Kraljevina Jugoslavija), sve do početka Drugog svetskog rata. O srpskoj istoriji javnih finansija postoji relativno mali broj napisa. U većini savremenih država **budžetski sistem se zasniva na postojanju državnog budžeta i posebnih fondova za finansiranje penzija, zdravstva i nezaposlenih, kao i o finansiranju lokalne samouprave**. Tako svaki budžetski sistem sadrži skup svih propisa, institucija i odnosa u sistemu budžetskog finansiranja.[152]



SKUPŠTINA REP. SRBIJE - BEOGRAD

Domaći budžetski posleratni sistem (od 1944. do sada) prošao je kroz deset faza i to:

- Prva faza od 1944. do 1946. Period obnove zemlje;
- Druga faza 1947-1951 – Prvi petogodišnji plan;
- Treća faza 1952-1959 – početak decentralizacije državnih funkcija;
- Četvrta faza – 1960-1964 – Period garantovanja prihoda budžetima;
- Peta faza 1965-1970-Period Privredih reformi; Šesta faza – 1971-1990 – Amandmani na Ustav SFRJ iz 1974.godine;
- Sedma faza – 1991-1992- Prelazni period – formiranje SRJ;
- Osma faza 1993-2003- Period SRJ;
- Deveta faza – 2004 - 2005 – Period DZ Srbija i Crna Gora;
- Deseta faza – period posle 2006. godine – Srbija samostalno formira svoj budžetski sistem.[153]

Savremeni budžetski sistem Republike Srbije uveden je početkom XXI veka, tačnije od 2001. godine i još uvek se usavšava, u cilju hrmonizacije sa EU.

152 Pavlović Đorđe, Budžetski sistem Republike Srbije, Zavod za unapređenje poslovanja, Bgd, 2009. str. 9.
153 Isto, str. 21

3.4.2. BUDŽETSKI SISTEM NA POČETKU XXI VEKA

Budžetski, tačnije poreski sistem koji je u Republici Srbiji bio na snazi pre 2001. godine, može se sažeti kroz sledeća obeležja:

1) Stari poreski sistem bio je netransparentan. U njemu se nalazilo **235 različitih poreza**, taksa, doprinosa i naknada, uvedenih zakonima i podzakonskim aktima; postojalo je 20-ak namenskih dažbina za vanbudžetsko finansiranje određenih javnih rashoda; tokom 90-ih godina XX veka širio se krug poreskih olakšica i posebnih režima oporezivanja itd.

Stari poreski sistem bio je netransparentan. U njemu se nalazilo 235 različitih poreza, taksa, doprinosa i naknada, uvedenih zakonima i raznim podzakonskim aktima.

2) Stari poreski sistem je bio **nestabilan.** Poreeski propisi izuzetno često su menjani, ne retko održavajući značajna lutanja u poreskoj politici. U domenu poreza na promet, **broj poreskih stopa uvećan je sa dve na sedam, uvedena su tri prireza pored standardnog poreza**, a lista poreskih oslobođenja neprestano se širila.
3) Poreski sistem bio je **nejednoobrazan**. Primera radi, standardna stopa poreza na promet za određene proizvode bila je uredbom Vlade prepolovljena, pojedini poslodavci uživali su privilegije da doprinose za socijalno osiguranje mogu obračunavati na 50% propisane osnovice; **Republička uprava javnih prihoda imala je diskreciono ovlašćenje da nekim poreskim obveznicima odobri odlaganje plaćanja poreza** itd.
4) Poreski sistem bio je **nepravičan.** Horizontalna jednakost bila je **narušena brojnim izuzecima od opšteg režima oporezivanja**, propisivanim ne samo putem zakona, nego i **kroz uredbe**. Otuda su poreski obveznici koji su uredno izmirivali svoje poreske obaveze mogli steći utisak da se u ovoj zemlji ne isplati poštovati zakon.
5) Poreski sistem bio je **previše centralizovan. Lokalne vlasti bile su gotovo u potpunosti zavisne od spremnosti republičke vlasti da im transferiše određeni deo prihoda od poreza na promet i poreza na zarade**. Stope onih poreza koji su tretirani kao lokalni (npr. poreza na imovinu) određivane su republičkim zakonom.[154]

O lošem budžetskom sistemu najbolje govori sledeći podatak: prema Završnom računu budžeta Republike **za 2000,** koji je usvojen u Skupštini Srbije, **ukupno izvršenje budžeta** za navedenu godinu **bilo je oko 32,0 mlrd. dinara**, **a preko specijalnih računa je izvršeno rashoda od oko 19,0 mlrd. dinara**, što čini **ukupan bilans Završnog računa budžeta Republike za 2000. godinu od oko 51,0 mlrd. dinara**.[155]

Završni račun budžeta Republike za 2000. godinu bio je 51,0 mlrd dinara, od čega se 19,0 mlrd izvršavalo preko specijalnih računa.

Republika Srbija, zbog problema sa nedostajućim izvorima sredstava za finansiranje redovnih rashoda budžeta Republike, **pribegavala je dodatnim uvođenjem specijalnih javnih**

154 Popović Dejan, Poreska reforma u Srbiji, 2001- 2003.. Ekonomski institut, Beograd, 2004. strana 7.
155 Zakon o Završnom računu budžeta Republike Srbije za 2000. godinu

dažbina na određene vrste proizvoda ili usluga sa namenskim rashodima (**naknada na duvan - za isplatu penzija, na pivo - za obnovu zemljotresom pogođenog Kolubarskog okruga, na mobilne telefone - za isplatu dečjeg dodatka i sl.**). To, umesto zakonima, sprovodi uredbama Vlade, u kojima propisuje i otvaranje specijalnih računa pri Ministarstvu finansija za svaku dažbinu posebno, što je prilično urušilo integritet budžetskog sistema. Tadašnji sistem nije bio daleko od poznate izreke: „Oporezivanje bez parlamentarizma je tiranija."[156]

3.4.3. BUDŽETSKI SISTEM UVEDEN 2001. GODINE

Početkom 2001. godine, Narodna skupština usvojila je sledeće zakone: Zakon o porezu na promet, Zakon o akcizama, Zakon o porezu na upotrebu, držanje i nošenje dobara, Zakon o porezu na finansijske transakcije, Zakon o porezima na imovinu, Zakon o porezu na dohodak građana, Zakon o porezu na dobit preduzeća i Zakon o porezu na fond zarada. Donošenjem Zakona o budžetskom sistemu, uspostavljanjem jasnih pravila u budžetskom postupku, ustanovljavanjem trezora, uspostavljanjem sistema interne budžetske kontrole i osnova interne budžetske revizije, usvajanjem Zakona o javnim nabavkama i drugim merama, u Srbiji je započeto upravljanje javnim rashodima u skladu sa zahtevima koji se postavljaju u svim državama u tranziciji.[157]Novi poreski sistem počivao je na sledećim fiskalnim oblicima:

1) **Porez na dobit preduzeća** uveden je na poslovni rezultat svih pravnih lica, uključujući i društva lica. Stopa poreza na dobit preduzeća u početku je postavljena na nivo **od 20%,** a broj poreskih olakšica bitno su smanjene.
2) **Porez na dohodak građana** postavljen je kao mešovit sistem (ceduralni porezi plus komplementarni globalni godišnji porez), pri čemu je 99,8% - 99,9% poreskih obveznika - fizičkih lica bilo podvrgnuto isključivo ceduralnom oporezivanju. Na ceduralnom nivou svaka vrsta prihoda bila je u početku podvrgnuta poreskoj stopi od 20%**,** sa izuzetkom zarada, koje su oporezivane **po stopi od 14%.**
3) **Porez na promet** obuhvatao je dve komponente:
   - ***porez na promet proizvoda***, koji je predstavljao jednofazni nekumulativni porez na promet, uveden u maloprodaji, osim u slučaju prometa duvanskih proizvoda, alkoholnih pića i kafe, koji su oporezovani svojevrsnim „mini" PDV, i naftnih derivata, koji su podvrgnuti jednofaznom porezu u stadijumu proizvodnje, odnosno uvoza; i
   - ***porez na promet usluga,*** koji predstavlja kumulativni svefazni porez na promet.

   U oba slučaja **poreska stopa iznosila je 20%.**
4) **Akcize** su u početku uvedene na naftne derivate, duvanske proizvode, alkoholna pića, kafu, alkohol-etanol, osvežavajuća bezalkoholna pića, luksuzne proizvode (od zlata, srebra, dragog kamenja, bisera, krzna i kože gmizavaca) i kuhinjska so. Stope su im specifične i podložne kvartalnoj indeksaciji stopom rasta cena na malo; jedino su luksuzni proizvodi podvrgniti ad valorem stopama.

156 James Otis (2011) Encyclopedia Britannica.http.//www.britannica.com
157 Popović Dejan, Poreska reforma u Srbiji, Isto, str, 2.

5) **Porez na finansijske transakcije** u početku je uveden po proporcionalnoj stopi od 0,45% na plaćanja koja su išla preko Zavoda za obračun i plaćanja (ZOP).
6) **Porez na fond zarada od (maksimalno) 3,5%,** uveden je kao porez čiji prihodi u potpunosti pripadaju lokalnim budžetima.
7) **Doprinosi za socijalno osiguranje**. Zadržano je prethodno rešenje po kome poslodavac i zaposleni snose podjednaki teret po ovom osnovu. **Zbirna stopa doprinosa snižena je sa 26,6% na 16,3% bruto zarade.** Kao novina uvedeno je pravilo da se doprinosi obračunavaju najviše **do limita jednakog petostrukoj prosečnoj bruto zaradi u Republici**: na svaki dinar zarade preko tog limita plaćaju se samo porez na zarade (14%) i porez na fond zarada (3,5%).
8) **Porez na imovinu** sastojao se iz dve komponente - porez na nepokretnosti (koji daje 91,5% ukupnih prihoda od poreza na imovinu) i poreza na akcije na ime i udele (koji daje 8,5% ukupnih prihoda od poreza na imovinu, uz određena umanjenja.
   Stope poreza na nepokretnosti su progresivne, uz određeni poreski kredit.
9) **Porez na nasleđe i poklon** uveden je po progresivnim stopama: do 200.000 dinara - 3% a preko tog iznosa 5%, uz određene izuzetke.
10) **Porez na prenos apsolutnih prava** plaćalo je lice koje prodaje nepokretnost, pravo intelektualne svojine, udele u pravnom licu, hartije od vrednosti, trajno pravo korišćenja gradskog građevinskog zemljišta ili prava gradnje na njemu, polovno motorno vozilo ili plovni objekat i dr. **Poreska stopa je postavljena na 5%, ranije 3%,** osim u slučaju transfera udela u pravnom licu i HoV i, koja je ostala 0,3%.
11) **Porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara:** plaćaja na upotrebu motornih vozila, mobilnih tlefona, čamaca, jahti, vazduhoplova, na držanje i nošenje oružja. Stope su specifične: za motorna vozila i plovila zavisno od zapremine motora, za vazduhoplove zavisno od broja sedišta itd. Poreski kredit dat je za svaku godinu starosti objekta stim što ne može preći od 30%, odnosno 40% odnosno 50%. Porez na mobilne telefone plaćao se i na pri-pejd i na post-pejd pretplatu.[158]

3.4.4. PROMENE U PORESKOJ POLITICI U PERIODU OD 2001-2003. GODINE

U ovom periodu, sažeto rečeno, izvršene su sledeće promene:

1) **Uveden je jednokratni porez na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečene iskorišćavanjem posebnih pogodnosti (**pripadnici vlasti iz prethodnog perioda koji su ostvarili specijalne privilegije, kao što su: krediti iz primarne emisije novca, čija je otplata erodirana zbog visoke inflacije; pravo na kupovinu deviza za dinare po zvaničnom kursu, i sl.) Stope jednokratnog poreza su progresivne, od 30% i 90%. Ovaj porez je žestoko ktitikovan od strane potencijalnih poreskih obveznika.
2) **Donet je novi Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji:** koji je počeo da se primenjuje od 1.1. 2003, uveo je radikalno novi pristup u administriranju. Celokupan postupak naplate i kontrole javnih prihoda integrisan kod **Poreske uprave**

158 Popović Dejan, Poreska reforma u Srbiji, Isto, str. 18.

- u sastavu Ministarstva finansija i ekonomije. Poreska uprava dobila je ovlašćenje da sprovodi prinudnu naplatu dospelih a neplaćenih poreza iz celokupne obveznikove imovine, dok se ranije oslanjala prvenstveno na blokadu njegovog računa.

3) **Smanjen je porez na dobit preduzeća:** Od 1.1. 2003. stopa poreza na dobit preduzeća snižena je **sa 20% na 14%**.U regionu stope poreza na dobit[159] 2003. bile su: Bugarska 15%, Hrvatska 20%, Makedonija 15%, Rumunija i Slovenija, 25%.
4) **Uvedena je nova stopa poreza na dohodak građana:** Stope ceduralnih poreza na prihode od samostalne delatnosti i na katastarski prihod od poljoprivrede i šumarstva snižene su sa 20% na 14% počev od 1.1. 2003, dok se viša zakonska stopa (20%) primenjuje na dohodak od kapitala (dividende, kamate, prihode od autorskih prava, zakupnine i kapitalne dobitke). Viša stopa važila je i na ugovor o delu i privremenom i povremenom radu,prihode članova omladinskih/studentskih zadruga i sl.
5) **Izvršene su promene kod poreza na promet:** Postepeno se širila lista poreskih oslobođenja bez ograničenja a neke s oročenim dejstvom.
6) **Smanjen je broj akciznih proizvoda:** Podaci za tri godine od 2001. do 2003, ukazuju na to da na tri grupe akciznih proizvoda - naftne derivate, duvanske proizvode i alkoholna pića - naplaćuje se 97% prihoda od akciza, te da svi ostali akcizni proizvodi u suštini nisu dovoljno izdašni. Već od početka 2002. ukinuta je akciza na kuhinjsku so, a od sredine 2003. akciza na luksuzne i ostale proizvode.
7) **Smanjen je porez na finansijske transakcije:** Tokom 2003. godine umesto degresivnih (0,41do 0,22%) uvedena je proporcionalna stopa od 0,22%.
8) **Povećani su doprinosi za socijalno osiguranje:** Od 1. jula 2003. uvećane su stope za 0,5 procentih poena - i zaposlenog i poslodavca. Otuda su **obe zbirne stope doprinosa za obavezno socijalno osiguranje sada 16,8% umesto ranijih 16,3%, što je imalo za posledicu povećanje ukupnog fiskalnog tereta na zarade (14%).** Do 30. juna 2003. godine **na 1 dinar neto zarade** (deo koji zaposleni nosi kući) **plaćalo se o,72 dinara poreza i doprinosa**. Pošto je stopa doprinosa za PIO uvećana, ukupan fiskalni teret na 1 dinar neto zarade povećan je na počev **od 1. jula 2003. godine na 0,74%.**

   Na jedan dinar zarade ukupan fiskalni teret od 1. jula 2003. godine bio je 0,74%.
9) **Integracija sive ekonomije:**U uslovima kada se razmere sive ekonomije procenjuju na oko **40% BDP,** u prvi plan moraju da dođu mere sa ciljem da se ona integriše u oficijelne privredne tokove. Pored izgradnje kapaciteta različitih inspekcijskih službi, čini se da treba prihvatiti inicijativu da se pruži svojevrsna amnestija onim poslodavcima koji u određenom periodu prijave neprijavljene radnike. [160]
10) **Poreska uprava dobila je novu ulogu:** Pošto je od 1.1.2003. ustanovljen pravni okvir za novu ulogu Poreske uprave i pošto je doneta većina podzakonskih propisa, stvorene su pravne pretpostavke za odlučnije mere da bi se obezbedilo potpunije poštovanje obaveza iz poreskopravnog odnosa. Sredinom 2003. bilo je oko 300.000 poreskih

159 European Tax Handbook, IBFD, Amsterdam, 2003.
160 Popović Dejan, Poreska reforma u Srbiji, Isto, str. 67.

obveznika koji su podnosili mesečne poreske prijave za poreze po odbitku, s tim što je njih 1.000 najvećih platilo 50,6% ukupno naplaćenih prihoda.

11) **Pripremljen je Zakon o PDV: a** početak primene PDV pomeren za 1.1.2005.

12) **Ostale važnije novine u budžetskom sistemu Srbije:** Novine koje su u prvoj etapi transformacije javnih finansija, naročito usvajanjem novog Zakona o budžetskom sistemu uvedene, su sledeće:
   - ukinuti su svi specijalni računi i uveden bruto princip budžeta i obezbeđena uplata svih javnih prihoda, preko prolaznih uplatnih računa za svaki obilik, isključivo na jedan uplatni redovni račun budžeta Republike;
   - zakonima su utvrđene vrste poreza i jedinstvena poreska stopa;
   - obezbeđeno je računovodstveno jedinstveno praćenje i izveštavanje o svim prihodima budžeta Republike kroz redovni račun budžeta;
   - obezbeđena uredna isplata plata i ličnih primanja u oblasti socijalnih davanja;
   - ukinuto izvršavanje rashoda budžeta kompenzacijama;
   - centralizovano zaduživanje na teret budžeta u Ministartsvu finansija;
   - deficit fondova OOSO centralizovani u budžetu Republike;
   - ukinuti svi poslovni računi direktnih budžetskih korisnika (sem retkih izuzetaka), a sva plaćanja preuzeo budžet Republike;
   - pored bruto sistema u prihodima budžeta uveden bruto sistem i u isplati plata (ukinute neoporezive naknade–regres za godišnji odmor, naknada za ishranu i sl.);
   - uvedeno usklađivanje sa GFS Metodologijom u iskazivanju prihoda/rashoda budžeta;
   - ustanovljena nova Metodologija i pravila u pripremi i donošenju budžeta (izrada Memoranduma o budžetu za narednu i sledeće dve godine, budžetski kalendar i sl.);
   - uvođenje Trezora kao nove institucije u upravljanju javnim finansijama (finansijsko planiranje, upravljanje gotovinom, kontrolu rashoda i sl.);
   - uvođenje novih pravila o zaduživanju i izdavanju garancija na teret budžeta;
   - utvrđena obaveza uvođenja novog sistema kontrole i revizije (interna kontrola kod budžetskoh korisnika, budžetska inspekcija i revizija);
   - uvedeni novi principi i pravila usaglašavanja sa Međunarodnim budžetskim računovodstvom i izveštavanjima;
   - uvedena nova pravila za pripremu i usvajanje završnog računa budžeta;
   - izrađen novi Kontni plan za budžet;
   - priprema neophodne informatičke baze i kadrova za automatsko praćenje prihoda i rashoda budžeta, odnosno jedinstveno i ažurno izveštavanje.

3.5. ELEMENTI, CILJEVI I PRINCIPI NOVOG BUDŽETSKOG SISTEMA SRBIJE IZ 2009. GODINE

Prema Zakonu o budžertskom sistemu, **budžetski sistem Srbije čine**:[161]

a) Budžet Republike Srbije (i AP),

b) Budžeti lokalne vlasti i

c) Finansijski planovi organizacija za obavezno socijalno osiguranje.

Integritet budžetskog sistema obezbeđuje se zajedničkim pravnim osnovom, jedinstvenom budžetskom klasifikacijom, upotrebom jedinstvene budžetske dokumentacije za izradu nacrta budžeta, srednjoročnih i finansijskih planova, jedinstvenim sistemom budžetskog računovodstva, jedinstvenim kriterijumima za budžetsku kontrolu i reviziju, prenosom statističkih izveštaja i podataka sa jednog nivoa budžeta na drugi i principima na kojima se zasniva budžetski postupak.

Budžetski sistem **treba da ostvari sledeće ciljeve**, i to:[162]

1) **ukupnu fiskalnu održivost i kontrolu**, koja podrazumeva sprovođenje politika bez značajnih izmena u konsolidovanom bilansu sektora države, uz sveobuhvatnu kontrolu ukupnih budžetskih sredstava, kroz uspostavljanje ograničenja na rashode i izdatke koji su zagarantovani zakonom, kako ukupno, tako i na nivou korisnika budžetskih sredstava;
2) **alokacijsku efikasnost,** koja podrazumeva mogućnost uspostavljanja prioriteta unutar budžeta, raspoređivanje sredstava u skladu sa prioritetima Vlade unutar budžeta, kao i mogućnost prenosa sredstava sa manje produktivnih na više produktivne prioritete;
3) **tehničku ili operativnu efikasnost** koja podrazumeva korišćenje budžetskih sredstava i mogućnost njihove primene sa što nižim troškovima.

Budžetski sistem obezbeđuje sveobuhvatne i relevantne informacije o radu Vlade.

Prioritetni budžetski ciljevi u pripremi i izvršenju budžeta su i makroekonomska stabilnost, niska inflacija, ekonomski razvoj, podsticanje regionalnog razvoja i smanjenje finansijskog rizika Republike Srbije.

Budžetski prihodi i primanja koji pripadaju Republici, odnosno lokalnoj vlasti, raspoređuju se i iskazuju po izvorima u budžetu. Budžetski rashodi i izdaci Republike, odnosno lokalne vlasti određuju se po pojedinačnoj nameni u budžetu. **Budžetski prihodi i primanja moraju biti u ravnoteži sa budžetskim rashodima i izdacima**.

Narodna skupština Srbije donosi zakon o budžetu Republike Srbije.

Skupština lokalne vlasti donosi odluku o budžetu lokalne vlasti.

Prilikom pripreme i izvršenja budžeta moraju se poštovati principi efikasnosti, ekonomičnosti, efektivnosti, javnosti, potpunosti, tačnosti i jedinstvene budžetske klasifikacije.

161 Član 3. Zakona o budžetskom sistemu, „Sl. glasnik RS". br 54/2009.

162 Član 4. Zakona

Finansijski plan organizacije za obavezno socijalno osiguranje donosi nadležni organ organizacije za obavezno socijalno osiguranje, u skladu sa zakonom i drugim propisom, uz saglasnost Narodne skupštine.

Konsolidovani račun trezora Republike Srbije i konsolidovani računi trezora lokalne vlasti čine sistem konsolidovanog računa trezora, koji se vodi kod Narodne banke Srbije. Ministar, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije, odnosno lice koje on ovlasti, otvara podračune korisnika javnih sredstava koji su uključeni u konsolidovani račun Trezora Srbije, odnosno u konsolidovani račun Trezora lokalne vlasti.

U okviru podračuna obavezno se posebno vode: sredstva izdvojena budžetom, odnosno finansijskim planom organizacije za obavezno socijalno osiguranje; sopstveni prihodi koje direktni i indirektni korisnik budžetskih sredstava, odnosno organizacija za obavezno socijalno osiguranje ostvaruje, u skladu sa zakonom, kao i sopstveni prihodi drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora.

3.6. MEMORANDUM O BUDŽETU I EKONOMSKOJ I FISKALNOJ POLITICI U REPUBLICI SRBIJJI

3.6.1. OBAVEZA DONOŠENJA MEMORANDUMA

Uobičajena je praksa u zemljama Evropske unije, kao i na nivou EU u celini (27 zemalja), da se budžet kao i ekonomska i fiskalna politika donosi za period od najmanje tri godine, ali i za duži vremenski period. U Zakonu o budžetskom sistemu uvodi se obaveza izrade trogodišnjih projekcija budžeta Republike.[163]

Da bi se budžetski rashodi u većoj meri stavili u funkciju usvojenih strateških ciljeva i politika planira se ubrzani prelaz na **programski budžet.** Programski budžet, kroz merenje efekata određenih programa, doprineće poboljšanju kvaliteta usluga koje pruža državni sektor. Tako je od 2010. godine, sa primenom od 2011. godine, uvedena praksa da Vlada Srbije donosi Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za narednu godinu sa projekcijama za naredne dve godine.[164]

Krajem 2010. godine Vlada Srbije donela Memorandum o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2011. godinu sa projekcijama za 2012. i 2013. godinu.

Memorandum sadrži:1) srednjoročne projekcije makroekonomskih agregata i indikatora; 2) srednjoročne projekcije fiskalnih agregata i indikatora; 3) ciljeve i smernice ekonomske i fiskalne politike Vlade za srednjoročni period za koji se donosi Memorandum; 4) ostale ekonomske politike i strukturne reforme sa posebnim naglaskom na njihovim fiskalnim implikacijama; 5) konsolidovani budžet države; 6) srednjoročne prioritete javnih investicija; 7) pregled prioritetnih oblasti finansiranja i predloženih novih politika; 8) srednjoročni okvir

163 Član 31. Zakona
164 Član 109. Zakona

rashoda budžeta Republike sa sveobuhvatnim obimom sredstava rashoda po budžetskim korisnicima za budžetsku godinu i naredne dve fiskalne godine; 9) procenu i kvantifikaciju fiskalnih rizika i potencijalnih obaveza;10) strategiju za upravljanje javnim dugom Republike Srbije, u periodu za koji se donosi Memorandum.[165]

Revidirani Memorandum sadrži i pregled nenamenskih i namenskih transfera iz budžeta Republike pojedinačno za svaku jedinicu lokalne samouprave i OOSO.

3.6.2. FISKALNI OKVIR ZA PERIOD 2011. DO 2013. GODINE

Revidirani Memorandum o i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2011. godinu sa projekcijama za 2012. i 2013. godinu, u **smernicama fiskalne politike** sadrži opredelenje da „postavljeni srednjoročni makroekonomski ciljevi podrazumevaju usredsređenost fiskalne politike kao ključne komponente makroekonomske politike na:

- primenu fiskalnih pravila sadržanih u izmenama Zakona o budžetskom sistemu;
- smanjivanje fiskalnog deficita i njegovo neinflatorno finansiranje;
- nisko i stabilno poresko opterećenje privrede, uz jačanje poreske discipline;
- čvrsto ograničenje tekuće javne potrošnje;
- povećanje javnih investicija;
- jačanje finansijske discipline u javnim preduzećima na republičkom i lokalnom nivou.

Visok budžetski deficit i javni dug, prouzrokvan opštom finasijskom i ekonmskom krizom, karakteriše veći deo deo država EU, kao i Srbije. Međutim, za navedeni trogodišnji period bilo je **planirano povećanje BDP a smanjenje fiskalnog deficita**, i to:

u % BDP

	2011.	2012.	2013
Fiskalni deficit	-4,1	-3,2	-2,3
Realna stopa rasta BDP	+3,0	+4,0	+4,5

Revidiranim Memorandumom je utvrđena **Projekcija ukupnih prihoda i donacija** u periodu 2011.- 2013, u ukupnom BDP, proizvodi, i to:

165 Član 34. Zakona

Projekcija ukupnih prihoda i donacija 2011-2013.

u % BDP

	2011	2012	2013
Јавни приходи (1 + 2 +3)	38,8	38,2	37,3
1. Текући приходи (1.1 + 1.2)	38,7	38,1	37,2
1.1 Порески приходи (1.1.1 + ... + 1.1.7)	33,7	33,3	32,6
1.1.1 Порез на доходак грађана	4,3	4,2	4,2
1.1.2 Порез на добит предузећа	1,1	1,2	1,2
1.1.3 Порез на додату вредност	10,4	10,4	10,3
1.1.4 Акцизе	5,2	5,3	5,1
1.1.5 Царине	1,2	0,9	0,7
1.1.6 Остали порески приходи	1,4	1,3	1,3
1.1.7 Доприноси за обавезно социјално осигурање	10,1	10,0	9,9
1.2 Непорески приходи	5,0	4,8	4,6
2. Капитални приходи	0,0	0,0	0,0
3. Донације	0,1	0,0	0,1

Извор: МФИН

Iz navedenih podataka može se zaključiti da je planirana blaga tendencija smanjivanja učešća javnih prihoda u BDP zemlje sa 38,8% u 2011. godini na 37,3% u 2013. godini, i drugo, da PDV i doprinosi za obavezno socijalno osiguranje predstvljaju najveću stavku u ukupnim javnim prihodima, po 10%, odnosno oko 20% zajedno BDP.

Rashodi konsolidovanog sektora države-ekonomska klasifijacija

u % BDP

	2011	2012	2013
Јавни расходи (1 + 2 + 3)	42,9	41,4	39,5
1. Текући расходи (1.1 + ... + 1.6)	38,6	37,0	35,2
1.1 Расходи за запослене	9,4	8,8	8,2
1.2 Куповина роба и услуга	7,2	7,2	7,0
1.3 Отплата камата	1,5	1,5	1,6
1.4 Субвенције	2,5	2,4	2,2
1.5 Социјална помоћ и остали трансфери становништву	17,6	16,8	15,9
1.6 Остали текући расходи	0,5	0,4	0,3
2. Капитални расходи	3,5	3,7	3,7
3. Нето буџетске позајмице	0,8	0,7	0,7

Извор: МФИН

Iz napred navedenih podataka može se zaključiti sledeće: prvo, **planirano je smanjenje procenta rashoda konsolidovanog sektora države prema ekonomskoj klasifikaciji prema PDP sa 42,9% u 2011. na 39,5% u 2013. godini,** za koliko je planirano smanjenje ukupnih

tekućih rashoda, sa 38,6% , na 35,2%; drugo, kod tekućih rashoda **najveći procenat smanjenja** planiran je kod rashoda **za zaposlene, sa 9,4% na 8,2%, i kod socijalne pomoći** i ostalih transfera stanovništvu, **sa 17,6% na 15,9%.**

Slična struktura je i **po funkcionalnoj klasifikaciji**, gde je najizrazitije **smanjenje** planirano na poziciji **„socijalna zaštita", sa 17,5% na 15,6%.**

Prema Revidiranom Memorandumu, **ukupni rashodi budžeta Republike i limiti za rashode,** imaju tendenciju stalnog rasta uz konstantan budžetski deficit (osim 2011. godine, za koju nije bio planiran deficit), što se može videti iz sledeće tabele.

Ukupni rashodi budžeta i limiti za rashode

u mlrd dinara

	2011 август	2011 децембар	2012	2013
Укупни приходи буџета	690,5	726,4	780,7	831,5
1. Порески приходи	652,5	677,2	728,6	777,3
2. Непорески приходи	38,0	49,2	52,1	54,2
Укупни расходи буџета	793,2	846,9	875,8	901,2
- Отплата камата	41,0	45,6	53,0	59,4
- Средства резерви	3,0	2,0	2,0	2,0
= Укупно расположиво за расходе буџета	749,2	799,3	820,8	839,8
Лимити укупних расхода буџета	765,5	799,3	822,6	841,7
Расположива/недостајућа средства	**-16,3**	**0,0**	**-1,8**	**-1,9**

Извор: МФИН

Prikazani podaci pokazuju da ukupni rashodi budžeta Republike treba da se uvećaju sa 846,9 mlrd na kraju 2011. na 901,2 mlrd dinara 2013.godine .[166]

3.6.3. MOGUĆI REFORMSKI PRAVCI U NAREDNOM PERIODU

Memorandumom su planirani mogući reformski pravci u narednom periodu:

- **Povećanje opšte stope PDV**, a sniženje stope PDV za pojedine proizvode;
- **Smanjenje ili ukidanje stope doprinosa** za neki od postojećih oblika obaveznog socijalnog osiguranja;
- **Progresivno oporezivanje zarada** uz povećanje neoporezivog cenzusa;
- **Izmene u obračunu osnovice za godišnji porez** na dohodak građana;
- **Izmene zakona o porezu na dobit preduzeća**, prvenstveno u delu podsticaja i olakšica.

Imajući u vidu da se ekonomski odnosi sa inostranstvom zasnivaju na otvorenoj, izvozno orijentisanoj privredi i aktivnom uključivanju u međunarodne ekonomske tokove, carinski sistem i politika biće koncipirani u skladu sa navedenim načelima, s ciljem povećanja konkurentne sposobnosti privrede na svetskom tržištu i privlačenja stranih investicija. U planu je dalja harmonizacija propisa u oblasti carine sa propisima EU i pravilima STO. Liberalizacija

166 Napomena: Rashodi budžeta Republike za 2012. godinu su planirani u iznosu od oko 940,0 mlrd dinara.

carinske zaštite u odnosu na uvoz robe poreklom iz Evropske Unije odvijaće se kroz primenu Prelaznog Sporazuma o trgovini i trgovinskim pitanjima između Srbije i EU, u skladu sa dinamikom koja je predviđena tim sporazumom. Potpuna liberalizacija trgovine očekuje se 2014. godine.

3.7. UVOĐENJE PROGRAMSKOG BUDŽETIRANJA

Zakonom o budžetu Republike Srbije za 2008. godinu,[167] prvi put, pet direktnih korisnika sredstava budžeta svoje finansijske planove[168] za navedenu godinu iskazalo je po programskom modelu budžeta. To su: Ministarstvo zdravlja; Ministarstvo za državnu upravu i lokalnu samoupravu; Ministarstvo prosvete; Ministarstvo trgovine i usluga; Ministarstvo vera.

Prelaskom na programski model budžeta, pojam aproprijacije vezuje se za određeni program, odnosno projekat i tako će se i izvršavati u budžetu.

Jedan od prioriteta jeste i jačanje funkcija Uprave za trezor, kroz obezbeđivanje tačnih i verodostojnih informacija o izvršenju planiranih ciljeva i izlaznih rezultata korisnika budžetskih sredstava u okviru programskog modela budžeta, odnosno izgradnja kapaciteta za praćenje, procenu i izveštavanje o uspešnosti izvršenja programskog modela budžeta.

Programski model pripreme budžeta ne zamenjuje postojeći model, već ga unapređuje. Za razliku od dosadašnjih modela, programski model prikazuje u koje svrhe se sredstva troše, kako je takva potrošnja povezana sa Vladinim prioritetima, kakvi rezultati se ostvaruju i na koji način se postignuto može izmeriti, prikazati u izveštajima i objaviti. Priprema budžeta po programskom modelu nije alternativni način izrade budžeta, već progresivan, moderan pristup upravljanju javnim finansijama.

U svetu, priprema budžeta po programima postaje sve više rasprostranjena praksa u upravljanju i planiranju javnih finansija. Danas sve više zemalja prikazuje i izvršava budžet koristeći neku vrstu programskog modela. Pri ovome treba biti veoma obazriv, jer programski model budžetiranja podrazumeva visoko razvijen celokupan budžetski sistem, institucije, ingerencije i dobro obučen kadar i odgovarajuću informatičku podršku u toku celog procesa.

U Sloveniji je programski proces budžetiranja u stvari treći deo budžeta koji u osnovi ima razvojnu liniju nezavisno od budžetiranja klasičnih javnih rashoda za funkcije i obaveze državnog aparata Slovenije (opšti i posebni deo budžeta).

167 Zakon o budžetu Srbije za 2008. godinu, „Službeni glasnik RS", broj 123/07

168 Šezdesetih godina XX veka gospodin Robert Meknamara koji je došao na čelo Ministarstva odbrane uveo je sistem planiranje, programiranje budžetiranje, PPB sistem po kojem se za svaki uloženi dolar iz budžeta morao dobiti povraćaj makar jednog dolara iz poreskih prihoda. Osnovna logika i osnovni zahtev ekonomije je da makar ne izgubite, da za jedan dati dolar dobijete u budžet ponovo dolar. Zatim 1964. godine je Lindon Džonson zatražio da sve federalne agencije i organi primene taj sistem, ali mi ne želimo da primenimo tu vrstu formule zato što bi kontrolom efikasnosti upotrebe para iz budžeta vlast morala da prizna svoju nemoć.

3.8. VRSTE JAVNIH PRIHODA I PRIMANJA U SRBIJI

3.8.1. JAVNI PRIHODI I PRIMANjA

Javni prihodi i primanja, kao i njihova visina, uvode se republičkim zakonom, odnosno odlukom skupštine lokalne vlasti u skladu sa republičkim zakonom. Odredbama Zakona o budžetskom sistemu Srbije, kao **javni prihodi** utvrđeni su:

1) porezi;
2) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje;
3) naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa;
4) takse;
5) samodoprinos;
6) donacije i transferi;
7) ostali javni prihodi.

Primanja države su:

1) primanja od prodaje nefinansijske imovine;
2) primanja od zaduživanja;
3) primanja od prodaje finansijske imovine, i to:
   (1) primljene otplate glavnice datih zajmova,
   (2) primanja od prodaje hartija od vrednosti,
   (3) primanja od prodaje akcija i udela.

A) Vrste poreza

Zakonom se može uvesti:

1) porez na dodatu vrednost;
2) akcize;
3) porez na dohodak građana;
4) porez na dobit preduzeća;
5) porez na imovinu;
6) porez na nasleđe i poklon;
7) porez na prenos apsolutnih prava;
8) porez na upotrebu, držanje i nošenje određenih dobara;
9) porez na međunarodnu trgovinu i transakcije (carine);
10) drugi porez, u skladu sa posebnim zakonom.

B) Takse kao izvor javnih prihoda

Pod taksama se u finansijskoj teoriji podrazumevaju prihodi koji predstavljaju novčani ekvivalent za usluge koje čine javni organi ili druga javno-pravna tela fizičkim ili pravnim

licima. Iz izloženog se može zaključiti da se **takse javljaju kao protivnaknade za izvršene usluge od strane javno-pravnih tela,** za razliku od poreza koji predstavlja obavezu davanja koje država ubira silom svog fiskalnog suvereniteta, bez direktne protivnaknade ili protivučinidbe.

Zakonom se mogu uvesti sledeće takse:

1) administrativne;
2) sudske;
3) komunalne;
4) registracione;
5) boravišna;
6) za posebne proizvode i aktivnosti.[169]

Prihodi od svih vrsta taksa pripadaju budžetu Republike, osim dela komunalnih taksa koji pripadaju budžetima lokalnih javno-pravnih kolektiva-opštinama, odnosno gradovima.

C) Naknade

Zakonom se mogu uvesti sledeće naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa:

1) naknade za vode;
2) naknade za šume;
3) naknade za puteve;
4) naknade za zemljište;
5) naknada za ribarska područja;
6) naknada za korišćenje turističkog prostora;
7) naknada za korišćenje prirodnog lekovitog faktora;
8) naknada za korišćenje mineralnih sirovina;
9) naknade za zaštitu životne sredine;
10) naknada za korišćenje vazduhoplovnog prostora;
11) naknada za korišćenje radio frekvencija i tv kanala;
12) turistička naknada;
13) druge naknade, u skladu sa posebnim zakonom.

Sredstva ostvarena od naknada koriste se u skladu sa zakonom kojim se te naknade uvode.

D) Doprinosi za obavezno socijalno osiguranje

Doprinosi su posebna vrsta namenskih javnih prihoda koji se na osnovu navedene obaveze ubiraju od fizičkih i pravnih lica.[170]

Doprinosi imaju izvesne sličnosti s porezima i taksama. Porezima su slični po prinudnosti plaćanja i po tome što se sastoje u novčanim davanjima.

169 Član 25. Zakona
170 Član 26. Zakona

Taksama su slični po tome što se radi o nekoj ličnoj koristi koja se očekuje bilo neposredno ili posredno, već prilikom plaćanja doprinosa.

Sistem socijalnog osiguranja u Republici Srbiji baziran je na sistemu socijalnog osiguranja koji je u primeni razvijenih tržišnih zemalja: **za penzijsko i invalidsko osiguranje, za zdravstveno osiguranje i osiguranje za slučaj nezaposlenosti**.

E) Ostali javni prihodi

Ostalim javnim prihodima smatraju se:[171]

1) prihodi od kamata;
2) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini;
3) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave;
4) prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi i organizacije Republike Srbije, odnosno organi, organizacije i službe lokalne vlasti;
5) prihodi od novčanih kazni izrečenih u krivičnom, prekršajnom i drugom postupku koji se vodi pred državnim organom i oduzeta imovinska korist u tom postupku;
6) prihodi od novčanih kazni izrečenih u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom skupštine lokalne vlasti i oduzeta imovinska korist u tom postupku;
7) naknade za organizovanje igara na sreću;
8) drugi javni prihodi utvrđeni zakonom.

F) Primanja od prodaje nefinansijske imovine

Primanjima od prodaje nefinansijske imovine smatraju se:

1) primanja od prodaje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini;
2) primanja od prodaje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave;
3) primanja od prodaje ostalih osnovnih sredstava;
4) primanja od prodaje zaliha;
5) primanja od prodaje dragocenosti;
6) primanja od prodaje prirodne imovine.

G) Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine

Primanjima od zaduživanja i prodaje finansijske imovine smatraju se:

1) primanja od domaćeg zaduživanja;
2) primanja od inostranog zaduživanja;
3) primanja od prodaje domaće finansijske imovine;
4) primanja od prodaje strane finansijske imovine.

171 Član 19. Zakona

3.8.2. ISKAZIVANJE SOPSTVENIH PRIHODA

Kao sopstveni prihodi budžetskih korisnika i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, u aktu o budžetu, odnosno finansijskom planu, iskazuju se javna sredstva i prihodi koje korisnici ostvare svojom aktivnošću, odnosno prodajom roba i vršenjem usluga, u skladu sa zakonom.[172] Vlada, može propisati uslove, kriterijume i način korišćenja sredstava od prihoda koje korisnici budžetskih sredstava ostvare svojom aktivnošću, odnosno prodajom robe i vršenjem usluga.

3.9. BUDŽETIRANJE U REPUBLICI SRBIJI

3.9.1. BUDŽETIRANJE REPUBLIKE

Za finansiranje nadležnosti Republike Srbije, **budžetu Republike Srbije pripadaju javni prihodi i primanja**, i to:[173]

1) **porezi u delu utvrđenom zakonom:**
   (1) porez na dodatu vrednost,
   (2) akcize,
   (3) porez na dohodak građana,
   (4) porez na dobit preduzeća,
   (5) porez na upotrebu, držanje i nošenje određenih dobara;
   (6) porez na međunarodnu trgovinu i transakcije (carine).
2) **takse:**
   (1) republičke administrativne takse;
   (2) sudske takse;
   (3) registracione takse;
3) **naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa -shodno zakonu;**
4) **donacije i transferi;**
5) **ostali javni prihodi:** prihodi od kamata; prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini, koje koriste državni organi i organizacije i Vojska Srbije; prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi i organizacije Republike; prihodi od novčanih kazni izrečenih u krivičnom, prekršajnom i drugom postupku koji se vodi pred nadležnim državnim organom i oduzeta imovinska korist u tom postupku; prihodi od koncesione naknade u skladu sa zakonom; drugi prihodi utvrđeni zakonom;
6) **primanja:** primanja od prodaje nepokretnosti u državnoj svojini, ako zakonom nije drukčije određeno; primanja od prodaje pokretnih stvari u državnoj svojini

172 Član 22. Zakona
173 Član 23. Zakona

koje koriste državni organi i organizacije; primanja od prodaje republičkih robnih rezervi; primanja od zaduživanja; primanja od prodaje finansijske imovine; druga primanja utvrđena zakonom.

3.9.2. BUDŽETIRANJE POKRAJINA

Za finansiranje nadležnosti autonomnih pokrajina, **budžetu autonomne pokrajine pripadaju javni prihodi i primanja**, i to:

1) **deo prihoda od poreza na dobit preduzeća** ostvarenog na teritoriji autonomne pokrajine u skladu sa zakonom;
2) **deo prihoda od poreza na dohodak građana** - poreza na zarade ostvarenog na teritoriji autonomne pokrajine u skladu sa zakonom;
3) **pokrajinske administrativne takse**;
4) **naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa** u skladu sa zakonom;
5) **donacije i transferi**;
6) **ostali javni prihodi:** prihodi od kamata; prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnih/pokretnih stvari u državnoj svojini, koje koriste organi autonomne pokrajine; prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini AP; prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi AP; prihodi od novčanih kazni izrečenih u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom skupštine AP i oduzeta imovinska korist u tom postupku; prihodi od koncesija; drugi prihodi utvrđeni zakonom;[174]
7) **primanja:** primanja od prodaje nepokretnih/pokretnih stvari u državnoj svojini koje koriste organi AP; primanja od prodaje nepokretnosti u svojini AP u skladu sa zakonom; primanja od prodaje pokretnih stvari u svojini AP koje koriste njihovi organi ; primanja od prodaje pokrajinskih robnih rezervi; primanja od zaduživanja; primanja od prodaje finansijske imovine; druga primanja utvrđena zakonom.

3.9.3. FINANSIRANJE JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE

Za finansiranje nadležnosti jedinice lokalne samouprave, **budžetu jedinice lokalne samouprave pripadaju javni prihodi i primanja**, i to:[175]

1) **porezi u delu utvrđenom zakonom:** porez na dohodak građana; porez na imovinu; porez na nasleđe i poklon; porez na prenos apsolutnih prava;
2) **takse**: lokalne administrativne takse; lokalne komunalne takse; boravišna taksa;
3) **naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa** u skladu sa zakonom;
4) **samodoprinos**;
5) **donacije i transferi**;
6) **ostali javni prihodi**: prihodi od kamata; prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini, koje koristi JLS,

174 Član 24. Zakona
175 Član 25. Zakona

odnosno njihovi organi, organizacije i službe i indirektni korisnici njenog budžeta; prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini JLS; prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi, organizacije i službe JLS; prihodi od novčanih kazni izrečenih u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom skupštine JLS i oduzeta imovinska korist u tom postupku; prihodi od koncesija; drugi prihodi utvrđeni zakonom;

7) **primanja**: primanja od prodaje nepokretnosti u svojini JLS; primanja od prodaje pokretnih stvari u državnoj svojini koje koriste organi, organizacije i službe JLS; primanja od prodaje pokretnih stvari u svojini JLS koje koriste njihovi organi, organizacije i službe; primanja od prodaje robnih rezervi; primanja od zaduživanja; primanja od prodaje finansijske imovine; druga primanja utvrđena zakonom.

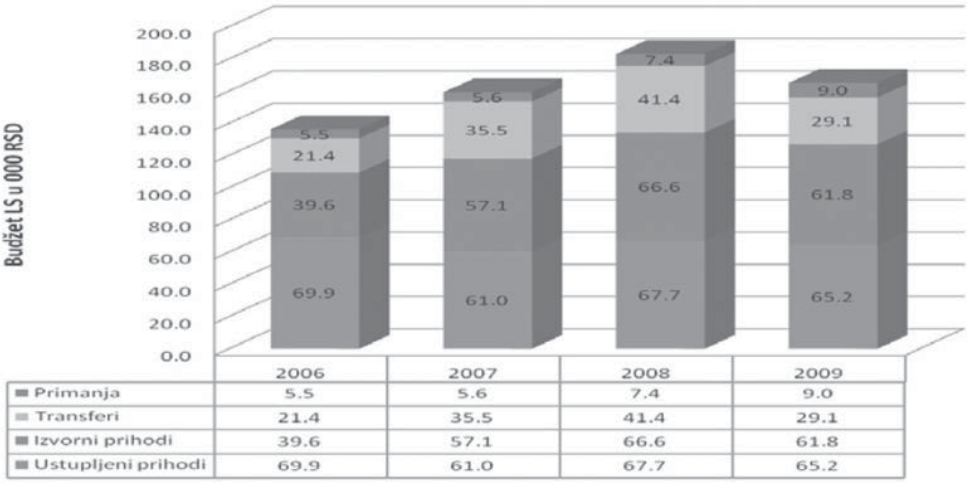
Statutom grada utvrđuje se deo od navedenih prihoda koji pripada budžetu gradske opštine, a koji budžetu grada. Elementi sistema lokalnih javnih prihoda uređuju se Zakonom o finansiranju lokalne samouprave.[176]

Samodoprinos je lokalni javni prihod i uvodi se na osnovu slobodno izražene inicijative i odluke samih građana budućih obveznika. Uvode ga gradovi, opštine, mesne zajednice, delovi naselja i sl. Uvođenje samodoprinosa vrši se u skladu sa Zakonom o finansiranju lokalne samouprave gde se definišu obveznici - građani, osnovica (prihodi građana) i oslobađanje o od obaveze plaćanja samodoprinosa (ne mogu se uvoditi na primanja građana koja se ne oporezuju).

Tendencija ka većem procentu izvornih prihoda JLS. Prema zvaničnim podacima OECD, u zemljama članicama te organizacije oko 70%, jedinice lokalne samuprave obezbeđuju prihode iz sopstvenih izvora. U Srbiji je, u poslednjih nekoliko godina, takođe, prisutna tendencija da lokalna samouprava ostvaruje sve veći procenat finansiranja iz izvornih prihoda, ali je procentualno ušešće daleko ispod navedenog procenta OECD. To pokazuju i podaci iz sledećeg grafikona, gde je od 2006. godine iznos sopstvenih izvornih prihoda sa 39,6 mlrd dinara, u 2008. godini povećan na 66,6 mlrd dinara. Istina u 2009. godini je zabeležen blagi pad ali je ipak zadržan prilično visok nivo, i nalazi se na nivou ustupljenih prihoda, dok transferi imaju znatno manje učešće u ukupnim prihodima i primanjima JLS.

176 „Službeni glasnik RS", br. 62/06, koji je u primeni od 1. januara 2007. godine

Struktura budžeta JLS od 2006-2009. godine[177]



To je u skladu sa Evropskom poveljom o lokalnoj samoupravi.

X

X X

Za budžetske sisteme Crne Gore, Republike Srpske i BiH važi isto što je rečeno za budžetski sistem Srbije, jer je obezbeđivanje javnih prihoda za finansiranje javnih rashoda utvrđeno propisima o budžetskom sistemu koji su harmonizovani sa standardima EU.[178]

Ruzveltov Nju Deal je oporavio Ameriku. Predsednik Ruzvelt je nakon Velike depresije, koja je počela 1892.i kulminirala 1933. godine krahom američke berze, izradio program koji je između ostalog ukinuo socijalnu pomoć i dao poslove ljudima (logično, umesto da daje male pare ljudima koji ne rade, on im je dao poslove za ne tako velike pare i obnovio puteve, sagradio bolnice, mostove.... i na taj način povećao efektivnost ekonomije unutar zemlje u globalu, i izgradjnom bolnica i zgrada stvorio nove poslove.

3.9.4. FINANSIRANJE ORGANIZACIJA OBAVEZNOG SOCIJALNOG OSIGURANJA

Zakonom o obaveznom socijalnom osiguranju, se uvode doprinosi za obavezno socijalno osiguranje, i to za:

1) penzijsko i invalidsko osiguranje;
2) zdravstveno osiguranje;
3) osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

177 *Brnjas, Z., Sistemi finansiranja lokalne samouprave u Srbiji –Stanje i perspektive, str. 217, u Izazovi i perspektive strukturnih promena u Srbiji - Strateški pravci ekonomskog razvoja i usklađivanje sa zahtevima EU, evid. br. 179015, Ministarstvo za nauku i tehnološki razvoj Republike Srbije, od 2011.*

178 Dinka Antić, op. cit. str. 282-283.

Obveznici doprinosa su:

1) Osiguranici - a njih čine:
   a) lica koja se nalaze u stalnom radnom odnosu;
   b) lica koja samostalno obavljaju privrednu delatnost kao osnovno zanimanje;
2) Poslodavci - sva pravna i fizička lica koja imaju zaposlene.

Osnovicu kako za zaposlene tako i za poslodavce čini:

1) zarada, odnosno plata i druga lična primanja;
2) naknade zarade, odnosno plate za vreme privremene sprečenosti za rad koje isplaćuje poslodavac, porodiljskog odsustva, kao i za vreme plaćenog odsustva;
3) naknada zarade, odnosno plate za vreme korišćenja prava na prekvalifikaciju i dokvalifikaciju, čekaju na raspoređivanje i sl.

Za lica koja se upućuju na rad u inostranstvo i koja su zaposlena u Srbiji kod stranih i međunarodnih organizacija, posebno se propisuju (periodično i u apsolutnom iznosu).

Za obavezno socijalno osiguranje Zakonom o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje se uvode doprinosi za socijalno osiguranje.

Doprinosi za socijalno osiguranje plaćaju se: iz ličnih i drugih prihoda osiguranika; na isplaćena lična primanja.

3.10. REVIZIJA JAVNOG SEKTORA

3.10.1. PRAVILA LIMSKE DEKLARACIJE

Smatra se da su osnovna pravila revizije javnog sektora definisana u **„Limskoj deklaraciji„, koja odobrena 1977. godine u Limi (Peru)** na IX INTOSAI Konkresu. Limska deklaracija je osnovni dokument, koji sadrži pravila za reviziju javnog sektora, što je trebalo da bude osnov za razvoj državne revizije u svim državama koje uvode ovu vrstu revizije. Deklaracija sadrži kratka pravila koja su jasno napisana, tako su lako upotrebljiva i direktno usmerena na javni sektor, pa se ona otuda i smatra kao „*magna karta*„ državne revizije. Prema ovoj deklaraciji, državna revizija je deo regulatornog sistema svake države čiji je osnovni cilj utvrđivanje odstupanja od prihvaćenih standarda i principa zakonitosti, efikasnosti i ekonomičnosti, tako da državna revizija može da vrši prethodnu reviziju (ispituje administrativne i finansijske aktivnosti pre nego što se oni i izvrše) i naknadnu reviziju (revizija koja se vrši posle izvršenja finansijskih transakcija, koja je u osnovi prava revizija, bez obzira na to da li je prethodna revizija izvršena).[179]

Posebni deo Limske deklaracije je nezavisnost državne revizije, gde se posebno ističe da revizija može izvršiti svoje zadatke, samo ako je pri vršenju revizije nezavisna i zaštićena od bilo čijeg uticaja (politika, ugledni pojedinci, informativna glasila, javnost i sl). Pošto je državna revizija nezavisna, to su i zaposleni, kao i revizori nezavisni, a i na finansiranje ne može da utiče izvršna vlast. Na taj način su državnoj reviziji data velika ovlašćenja kako u ispitivanju, tako i u saopštavanju rezultata nalaza revizije. Da bi se u potpunosti obezbedila nezavisnost

179 Đorđe Pavlović isto, str. 60.

državne revizije, **Deklaracijom su definisana i osnovna pravila** i to:

- Revizorske metode;
- Minimalne zahteve kvalifikovanosti revizorskih kadrova;
- Obavezu međunarodne razmene iskustava i znanja;
- Izveštavanje;
- Reviziju naredbodavaca i računopolagača;
- Poresku kontrolu;
- Elektronsku obradu podataka;
- Reviziju javnih poslova i ugovora;
- Reviziju subvencionisanih institucija i drugih korisnika javnih sredstava;
- Reviziju međunarodnih organizacija.

Za državu su najznačajniji standardi revizije javnog sektora, koji su u osnovi kriterijumi, odnosno merila za ocenu državnih revizorskih izveštaja. Insistira se na fer prezentaciji finansijskih izveštaja, što predstavlja izraz mišljenja revizora, kao minimum zahteva za revizorsku obavezu. Pošto ne postoje uniformisani standardi za vršenje državne revizije, jer su nacionalni zakoni o državnoj reviziji različiti, otuda su u upotrebi tri vrste revizorskih standarda za javni sektor. **Ovi standardi su u osnovi baza za formiranje revizorskih standarda, svake države** koja uvodi ove standarde, a to su:

- Revizorski standardi za javni sektor koje uspostavlja Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI);
- Opšteprihvaćeni standardi revizije za javni sektor (Generally Accepted Government Auditing Standards–GAGAS) koje je uspostavila Računovodstvena kancelarija SAD;
- Međunarodni standardi revizije koje je uspostavio Odbor za međunarodne standarde revizije (IAASB), tj. Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants – IFAC).

Koliko su važni standardi revizije javnog sektora, toliko su važni i etički kodeksi u reviziji javnog sektora. Osnovna premisa etičkog kodeksa je postavljanje detaljnih etičkih zehteva pred revizore javnog sektora, odnosno vrednosti i principe kojima bi trebalo da se rukovode u svome radu. Prema revizorskim standardima, osnov za primenu etičkih zahteva na osnovu kojih se postavljaju etička pravila u konkretnoj državi su IFAC-ov i INTOSAI etički kodeks.

Etički kodeks IFAC-a je **jedna od najvažnijih uloga Međunarodnih standarda revizije, usmeren na očuvanje javnog interesa**. Da bi standardi revizije ispunili svoju ulogu, oni moraju da budu okrenuti korisnicima, gde važnu ulogu imaju odredbe kodeksa profesionalne etike. Kodeks profesionalne etike najtransparentniji deo regulative revizije, upravo iz razloga njegove okrenutosti ka javnosti. Principi i pravila ponašanja definisani u kodeksu profesionalne etike revizora sračunati su da u najvećoj mogućoj meri zadovolje zahteve koje javnost postavlja pred profesiju kao celinu.

U svom radu, revizor mora da poštuje etički kodeks koji propisuje vrednosti i principe kojima bi trebalo da se rukovodi. Na osnovu opštepropisanog etičkog kodeksa, a u skladu sa državnim uređenjem i drugim propisima, svaka država treba da donese sopstveni etički kodeks. Prema etičkom kodeksu, ponašanje revizora treba uvek da bude besprekorno, tako

da svako odstupanje od profesionalnog ponašanja revizora stvara sumnju u pouzdanost i kompetetnost revizije. Za revizora javnog sektora je vrlo važan i obrazovni profil, koji je propisan standardima i kodeksom, a istovremeno da poznaje računovodstvene standarde, standarde revizije, finansijsko poslovanje i druge bitne informacije koje su važne za subjekt revizije. Isto tako je važno i to da revizori moraju stalno da se edukuju, usavršavaju svoje sposobnosti i da razvijaju veštine i tehnike „prepoznavanja„ najvažnijih podataka i činjenica koje su važne za revizioni nalaz.

***Etički kodeks INTOSAI* - je usmeren na revizora kao pojedinca**, kao i na sve druge koji rade za državnu reviziju. Ovaj kodeks takođe zahteva primerno ponašanje revizora, što daje poverenje u njegov rad. Istovremeno etički kodeks ima za cilj da se uspostavi poverenje i kredibilitet državne revizije. Od revizora se zahteva da prihvati i primeni zahteve INTOSAI kodeksa. Ovi zahtevi se odnose na: poštenje, nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost, profesionalnu tajnost, kompetentnost.

Svaki od ovih etičkih zahteva je opisan, tako da to istovremeno predstavlja okvir za ponašanje revizora. Poštenje je stavljeno na prvo mesto i od njega se polazi, što znači da revizor mora biti apsolutno pošten u vršenju revizije, poštujući standarde profesionalnog ponašanja. Revizor mora da bude nezavisan, objektivan i nepristrasan, što treba da ispoljava kako u svom nastupu, tako i u postupku izveštavanja, a bitno je da očuva i svoju političku neutralnost. Profesionalna tajnost naglašava da revizor ne sme da otkrije informacije neovlašćenim licima, koje je dobio u toku revizije. Kompetentnost je važan epitet etičkog kodeksa koji mora da ima revizor, jer je dužan da primenjuje visoke profesionalne standarde u vršenju revizije. U praksi savremenih država postoje različiti oblici organizovanja državne revizije. U Srbiji reviziju javnog sektora obavlja Državna revizorska institucije.[180]

3.10.2. DRŽAVNA REVIZORSKA INSTITUCIJA SRBIJE (DRI)

A) Osnivanje i subjekti revizije

Reviziju budžeta u Srbiji obavlja Državna revizorska institucija,[181] koja je **osnovana Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji**.[182]

Sredstva za rad DRI obezbeđuju se u budžetu Republike, a poslovni prostor, opremu i sredstva neophodna za rad DRI obezbeđuje Vlada.

Subjekti revizije su: 1) direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike, AP i JLS u skladu sa propisima kojima se uređuje budžetski sistem i sistem javnih prihoda i rashoda; 2) organizacije obaveznog socijalnog osiguranja; 3) budžetski fondovi osnovani posebnim zakonom ili podzakonskim aktom; 4) Narodna banka Srbije u delu koji se odnosi na korišćenje javnih sredstava i na poslovanje sa državnim budžetom 5) javna preduzeća, privredna društva i druga pravna lica koje je osnovao direktni odnosno indirektni korisnik javnih sredstava; 6) pravna lica kod kojih direktni odnosno indirektni korisnici imaju učešće u

180 Đorđe Pavlović, isto, str. 63.

181 Član 92. Zakona o budžetskom sistemu

182 Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, „Sl. glasnik RS", br. 101/05.

kapitalu odnosno u upravljanju; 7) pravna i fizička lica koja primaju od Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti dotacije i druga bespovratna davanja ili garancije; 8) subjekti koji se bave prihvatanjem, čuvanjem i korišćenjem javnih rezervi; 9) političke stranke; 10) korisnici sredstava EU, donacija i pomoći međunarodnih organizacija; 11) ugovorna strana u vezi sa izvršenjem međunarodnih ugovora; 12) drugi subjekti koji koriste sredstva i imovinu pod kontrolom i na raspolaganju Republike, AP i JLS ili OOSO.

B) Poslovi DRI

U okviru svoje nadležnosti, **Institucija obavlja sledeće poslove:** 1)planira i obavlja reviziju, u skladu sa zakonom; 2)donosi podzakonske i druge akte radi sprovođenja zakona; 3) podnosi izveštaje u skladu sa odredbama zakona; 4)po potrebi i u skladu sa svojim mogućnostima, pruža stručnu pomoć Skupštini, Vladi Republike i drugim državnim organima, ali da se ne umanjuje nezavisnost DRI; 5)može da daje savete korisnicima javnih sredstava; 6) može da daje preporuke za izmene važećih zakona; 7)usvaja i objavljuje standarde revizije u vezi sa javnim sredstvima koji se odnose na izvršavanje revizijske nadležnosti Institucije; 8) utvrđuje program obrazovanja i ispitni program za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor, organizuje polaganje ispita za sticanje revizorskih zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor i vodi Registar lica koja su stekla ova zvanja; 9)utvrđuje kriterijume i vrši nostrifikaciju stručnih zvanja iz nadležnosti DRI stečenih u inostranstvu; 10)sarađuje sa međunarodnim revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblastima koje se odnose na računovodstvo i reviziju u okviru javnog sektora.

C) Predmet revizije

Predmet revizije su: 1)primanja i izdaci u skladu sa propisima o budžetskom sistemu; 2) finansijski izveštaji, finansijske transakcije, obračuni, analize i dr. subjekata revizije; 3)pravilnost poslovanja subjekata revizije u skladu sa zakonom i dr. propisima; 4)svrsishodnost raspolaganja javnim sredstvima u celosti ili u određenom delu; 5)sistem finansijskog upravljanja i kontrole budžetskog sistema i sistema ostalih organa i organizacija koje su subjekt revizije DRI; 6)sistem internih kontrola, interne revizije, računovodstvenih i finansijskih postupaka kod subjekta revizije; 7)akta i radnje subjekta revizije koje proizvode finansijske efekte na primanja i izdatke korisnika javnih sredstava, imovinu države; 8) pravilnost rada organa rukovođenja, upravljanja i drugih odgovornih lica nadležnih za planiranje i nadzor poslovanja korisnika javnih sredstava; 9) druge oblasti predviđene posebnim zakonima.

DRI može revidirati akt o proteklom, tekućem, kao i o planiranom poslovanju korisnika javnih sredstava. Akt DRI može da bude akt, koji je propisan zakonom ili poseban računovodstveni iskaz, odnosno izveštaj, koji korisnik javnih sredstava mora da sastavi na zahtev DRI.

D) Organizacija DRI

Institucija **ima predsednika Institucije, potpredsednika, Savet, revizorske službe i prateće službe**. Delokrug i način obavljanja poslova službi DRI, unutrašnja organizacija i

sistematizacija radnih mesta bliže se uređuju aktom DRI, koji na predlog predsednika DRI donosi Savet.

Savet je najviši organ DRI. Savet je kolegijalni organ. Savet ima pet članova, i to: predsednika, potpredsednika i tri člana.Predsednik Saveta je istovremeno predsednik DRI.

U Zakonu o DRI navedenie su funkcije koje nisu spojive sa članstvom u Savetu (funkcija u državnom organu, u organima JLS ili nosioca javnih ovlašćenja i funkcijom u političkim strankama ili sindikatima, itd).

Predsednika, potpredsednika i članove Saveta bira i razrešava Skupština, većinom glasova, na predlog nadležnog radnog tela Skupštine. Nakon izbora, predsednik, potpredsednik i članovi Saveta polažu zakletvu pred Skupštinom koja glasi: „Zaklinjem se na odanost Republici Srbiji. Obećavam da ću poštovati Ustav i zakone. Zaklinjem se čašću da ću svoju dužnost obavljati nezavisno, pošteno i nepristrasno i da neću zloupotrebljavati svoje nadležnosti."

Član Saveta bira se na period od pet godina. Izabrani članovi Saveta mogu biti izabrani najviše dva puta.

„Bitan uslov, da sve aktivnosti i mere od izbora profesionalnog i kompetentnog tima revizora, koji radeći po zahtevima profesionalne etike, računovodstva i revizije, preko nadzora revizijskog tima na terenu i u ofi su, do primene najsavremenijih postupaka i tehnika revizijskog rada, treba da rezultiraju u postizanju dovoljno relevantnih revizijskih dokaza koji će kao baza poslužiti za formiranje i izražavanje adekvatnog ili ispravnog revizijskog mišljenja." [183]

Predsednik Institucije je generalni državni revizor i rukovodilac u Instituciji.

Za vrhovnog državnog revizora može biti imenovano lice koje ispunjava opšte uslove za rad u državnim organima, koje poseduje univerzitetsko obrazovanje i naziv ovlašćeni državni revizor prema zakonu. Smatra se da odgovarajuće iskustvo za funkciju vrhovnog državnog revizora poseduje ono lice koje ima najmanje 10 godina radnog iskustva, od čega najmanje osam godina na poslovima koji su povezani sa nadležnostima Institucije.

Vrhovni državni revizor za svoj rad odgovara predsedniku Institucije. Aktom Institucije se određuje broj vrhovnih državnih revizora koje ima Institucija.

Poslove revizije obavljaju **državni revizori.** Revizorska zvanja su: državni revizor i ovlašćeni državni revizor. Revizorska zvanja stiču se u skladu sa predmetnim zakonom kao i sa međunarodnom praksom edukacije revizora.

Sertifikat za revizorsko zvanje državni revizor može steći lice koje ispunjava sledeće uslove: ima stručno znanje za obavljanje poslova revizije u skladu sa zakonom; poseduje odgovarajuće radno iskustvo; položilo je ispit za zvanje državnog revizora.

Institucija izdaje sertifikate za revizorska zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor.

Institucija ima **revizorske i prateće službe.**

Rukovodioce službi imenuje predsednik Institucije.

Institucija u postupku revizije može angažovati spoljne stručnjake, radi obavljanja određenih poslova iz svoje nadležnosti, ukoliko revizija zahteva posebno specijalističko znanje kojim Institucija ne raspolaže.

183 *Stanišić Milovan, Metodologija revizije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009. str. 5.*

Spoljni stručnjak može biti fizičko ili pravno lice.

Za spoljnog stručnjaka Institucije može biti imenovan i strani državljanin, koji je priznati stručnjak u oblasti od značaja za izvršavanje poslova iz nadležnosti Institucije.

E) Obavljanje revizije

Institucija obavlja svoju revizionu nadležnost **u skladu sa opšteprihvaćenim načelima i pravilima revizije i u skladu sa odabranim međunarodno prihvaćenim standardima revizije.**

„Kompetentno i stručno mišljenje je preduslov za revizorski posao, a poslovi revizije su elitni ekspertski poslovi u oblasti računovodstva, finansija, planiranja, kalkulacija, itd. a revizori rade sa povećanom profesionalnom pažnjom koja u takvom stepenu nije karakteristična za druge stručne poslove."[184]

Institucija obavlja reviziju na osnovu godišnjeg **programa revizije**, koji je dužna da usvoji pre kraja godine za narednu kalendarsku godinu.

Subjekt revizije dužan je da revizorima stavi na raspolaganje sve tražene podatke i dokumenta, uključujući i poverljive podatke i dokumenta koji su neophodni za planiranje i izvršenje revizije. Nakon obavljenih postupaka revizije, DRI sastavlja nacrt izveštaja o izvršenoj reviziji, koji dostavlja subjektu revizije i odgovornim licima za period na koji se revizija odnosi. U revizionom izveštaju DRI daje mišljenje o poslovanju revidiranog. Subjekt revizije, ili odgovorno lice, ima pravo da podnese obrazložen prigovor na nacrt izveštaja o izvršenoj reviziji, u roku od 15 dana od dana uručenja nacrta.

Ako je reč o teškom kršenju obaveze dobrog poslovanja DRI o tome obaveštava Skupštinu. Ako je reč o teškom kršenju obaveze dobrog poslovanja ili u slučaju kršenja predmetnog zakona, DRI takođe, upućuje poziv za razrešenje odgovornog lica i obaveštava javnost.

F) Izveštavanje

Institucija izveštava Skupštinu podnošenjem: godišnjeg izveštaja o svom radu; posebnih izveštaja u toku godine; izveštaja o reviziji završnog računa budžeta Republike, završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike. DRI izveštava skupštine lokalnih vlasti o revizijama koje se odnose na subjekte revizije koji su u njihovoj nadležnosti. Izveštaji se istovremeno dostavljaju i Skupštini. DRI je dužna da do 31. marta tekuće godine podnese Skupštini godišnji izveštaj o svom radu za prethodnu godinu.

184 M. Stanišić, Isto, str. 4.

3.11. PITANJA

1. *Šta znate o upravljanju državom, i koja je uloga budžeta u tome?*
2. *Navedite i objasnite kratak istorijat o uvođenju poreza i način naplate?*
3. *Objasnite kako se prilagođavao fiskalni sistem Srbije Evropi kroz istoriju?*
4. *U čemu se satoji uloga države u vreme globalizacije i tranzicije?*
5. *Objasnite u čemu se sastoji novo trojstvo: tržište-konkurencija-novac, na početku XXI veka?*
6. *Objasnite pojam i odlike budžeta?*
7. *Navedite i objasnite funkcije budžeta i objasnite zašto je budžet najefikasniji instrument ekonomske politike države?*
8. *Navedite i objasnite budžetska načela?*
9. *Navedite i objasnite budžetsku proceduru?*
10. *Objasnite kako se razvijao budžetski sistem Srbije tokom XX veka?*
11. *Navedite i objasnite odlike budžetskog sistema Srbije na početku XXI veka?*
12. *Navedite i objasnite fiskalne oblike uvedene u Srbiji 2001. godine?*
13. *Navedite i objasnite promene u poreskoj politici Srbije 2001-2003.?*
14. *Navedite elemente, ciljeve i principe budžetskog sistema iz 2009. godine?*
15. *Navedite i objasnite elemente Memoranduma o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici?*
16. *Šta znate o programskom budžetiranju u Srbiji?*
17. *Navedite vrste javnih prihoda i primanja u Republici po grupama?*
18. *Navedite izvore budžetiranja Republike Srbije?*
19. *Navedite izvore budžetiranja AP?*
20. *Navedite izvore budžetiranja JLS?*
21. *Navedite izvore finansiranja OOSO u Republici?*
22. *Šta znate o reviziji javnog sektora, i objasnite ulogu DRI?*



4.
JAVNI PRIHODI

Adversa magnos probant.
Teškoće pokazuju velikane.

4.1. CILJ UČENJA

Svrha učenja ovog poglavlja je da budete u stanju da:

- *Znate kakva je međuzavisnost između države i javnih prihoda,*
- *Znate osnovne karakteristike javnih prihoda i definiciju fiskalnog sistema,*
- *Znate zašto je danas u primeni poreski pluralizam a ne poreski monizam,*
- *Znate međunarodne klasifikacije javnih prihoda, posebno OECD i MMF i koja se od njih primenjuje u Srbiji,*
- *Znate osnovne klasifikacije poreza prema raznim kriterijumima i poreske oblike,*
- *Znate strukturu javnih prihoda i primanja u Srbiji i njihovu pripadnost po nivoima vlasti: Republika, AP, lokalna samouprava,*
- *Znate kako se obezbeđuju prihodi za organizacije obaveznog socijalnog osiguranja u Republici,*
- *Razumete strukturu konsolidovanog bilansa javnih prihoda Republike,*
- *Znate pojam i osobine poreza i elemente oporezivanja,*
- *Znate da navedete načela i principe oporezivanja od eminetnih autora,*
- *Znate pojam, vrste i posledice poreske evazije i moguća rešenja problema,*
- *Znate da objasnite vezu između poreske evazije i pranja novca, kao i međunarodnu i domaću regulativu iz te oblasti,*
- *Znate pojam i vrste prevaljivanja poreza,*
- *Znate razliku između poreza na imovinu u statici i poreza na imovinu u dinamici,*
- *Znate da objasnite u koje grupe su razvrstani porezi na imovinu, prema domaćim propisima,*
- *Znate da objasnite šta znači ceduralni, šta sintetički a šta mešoviti porez na dohodak,*
- *Znate da navedete sve vrste prihoda građana prema propisima Srbije,*
- *Znate izuzetke od oporezivanja dohotka građana koji se primenjuju u svim vrstama poreza,*
- *Znate regulativu Srbije o oporezivanju dobiti pravnih lica (rezidenata i nerezidenata) u Srbiji,*
- *Znate ulogu stalne poslovne jedinice u obavljanju delatnosti u Srbiji za nerezidenta,*
- *Znate kako poslovna jedinica iskazuje dobitke, gubitke, kako teče stečajni postupak i likvidacija,*
- *Znate da objasnite poreske podsticaje, oslobođenja, podsticaje i poreske kredite,*
- *Znate da objasnite eliminisanje dvostrukog oporezivanja i međukompanijske dividende,*
- *Znate da objasnite grupno oporezivanje, transferne cene i utanjenu kapitalizaciju,*
- *Znate na šta se odnosi porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara, i kako se plaća,*
- *Znate koja je uloga carina bila kroz istoriju a koja danas u fiskalnoj i ekonomskoj politici,*
- *Znate da navedete takse i naknade kao javne prihode i njihovu pripadnost,*
- *Znate izvore finasiranja lokalne samuprave, ko raspisuje samodoprinos,*
- *Znate ulogu doprinosa za finansiranje OOSO, i sisteme finansiranja PIO osiguranja,*
- *Znate šta obuhvata poreski postupak i poreska administracija i inovacije u toj oblasti.*

4.2. OPŠTE O JAVNIM PRIHODIMA

4.2.1. POJAM I ZNAČAJ JAVNIH PRIHODA

Plaćanje poreza i drugih javnih dažbina nije sporno. Još je pre 18 vekova najpoznatiji pravnik klasičnog perioda rimskog prava - Ulpijan, utvrdio da su „porezi nervi države", odnosno da „nema države bez poreza", a tri stoleća kasnije u Justijanovom „Corpus Iuris Civillis", sadržana je konstatacija „Porezi su korisni i potrebni državi"[185] Danas, premda je tako bilo i ranije, nesporno je da su za postojanje i uspešno funkcionisanje države potrebna i odgovarajuća sredstva kako bi njima finansirala aktivnosti mere na čije izvršenje je država ovlašćena na osnovu ustava, zakona i drugih propisa. Ta sredstva savremena država ostvaruje u najvećem delu (sa 80 i više posto) ubiranjem poreza. Zato i ne čudi da je J. Šumpeter savremenu državu nazvao „poreskom državom", želeći da naglasi da su porezi *condicio sine qua non* postojanja svake savremene države-civilizacijska tekovina.

Javni prihodi predstavljaju novčanu obavezu koju su, pod pretnjom prinude, dužna da uplaćuju pravna i fizička lica u korist države, lokalne samouprave i određenih državnih fondova obaveznog socijalnog osiguranja za podmirivanje opštedruštvenih potreba. Javni prihodi uz javne rashode, predstavljaju osnovne institucije javnih finansija.

I u Dušanovom zakoniku se pominje obaveza plaćanja poreza - soće, od strane svih stanovnika, pola u žitu a pola u perperu dinara.[186] Ko ne plati sledio je zatvor i dupla kazna.

4.2.2. KARAKTERISTIKE JAVNIH PRIHODA I NJIHOVO UBIRANJE

Javni prihodi predstavljaju prihode koje ubira država u cilju izvršavanja zadataka iz njenog domena - podmirivanje opštedruštvenih potreba. Javne prihode možemo definisati kao transakcije koje povećavaju neto imovinu države na svim nivoima vlasti, uz istovetno smanjenje kupovne moći preduzeća i građama.

185 Romac, A. La tinske pravne izreke ,"Globus", Zagreb, 1982. str. 610.

186 *Đorđe Bubalo, Dušanov zakonik, Zavod za udžbenike i Službeni glasnik, 2010. str. 223-224.*
Član 197. Zakonika glasio je :"Dohodak carski-soće, i namet i harač-da daje svaki čovek: kabao žita, polovina čistog, a polovina neprečišćenog ili perperu dinara. A rok je tome žitu da se usipa (u žitne jame) na Mitrovdan, a drugi rok je Božić.Ako li vlastelin ne da soće u tim rokovima, taj da se sveže na carskom dvoru i da se drži dok ne plati dvostruko. Dušanovo carstvo je trajalo od 1349. do 1371. godine.
Naziv perpera preuzet je iz vizantijske fiskalne teminologije gde je označavao osnovni zlatni novac. U Srbiji (kao i u susednim zemljama) korišćena je isključivo kao obračunska jedinica s vrednošću 12 srebrnih dinara.

Javni prihodi imaju sledeće karakteristike:

1) Ubiraju se u novcu,
2) Ubiraju se strogo u skladu sa zakonom,
3) Ubiraju se redovno godišnje,
4)Trošenje prihoda ne dovodi u pitanje postojeću imovinu,
5) Služe podmirivanju potreba koje imaju opšti karakter.

U Srbiji je, kao i u drugim zemljama, za ubiranje javnih prihoda ovlašćena Uprava za trezor (Trezor), koja se nalazi u sastavu Ministarstva finansija Republike Srbije.

4.2.3. DEFINICIJA FISKALNOG SISTEMA

Skup svih propisa koji regulišu oblast javnih prihoda i javnih rashoda i institucija koje su odgovorne za njegovo sprovođenje mogu se nazvati fiskalnim sistemom jedne zemlje. O tome je potrebno dati šire objašnjenje.Termin fiskalni sistem potiče iz anglosaksonske literature, kao sinonim za poreski i budžetski sistem. **U kontinentalnom delu Evrope, naročito u francuskoj literaturi, fiskalni sistem označava samo sistem javnih prihoda, odnosno poreski sistem.**

Pod fiskalnim sistemom u klasičnom smislu podrazumeva se celokupnost svih dažbina koje država prinudnim putem naplaćuje od fizičkih i pravnih lica, kao i celokupnost pravnih propisa, kojim je to regulisano, radi alimentiranja javnih potreba.

„U metodološkom pogledu fiskalni se sistem može posmatrati sa tri aspekta:

a. institucionalnog (pravnog),
b. funkcionalnog (ekonomskog) i
c. političkog."[187]

Institucionalni (pravni) aspekt podrazumeva zakonsko regulisanje pojedinih oblika javnih prihoda i načine finansiranja pojedinih javnih potreba.

Funkcionalni (ekonomski) aspekt pretpostavlja definisanje osnovnih zadataka fiskalnog sistema u okviru konkretnog privrednog sistema. Pored svoje originalne funkcije da služi za prikupljanje sredstava za ostvarivanje funkcija države, fiskalni sistem sve više se koristi i za ostvarivanje drugih, ekonomskih, socijalnih, demografskih i političkih ciljeva.

Politički aspekt fiskalnog sistema odnosi se na konzistentnost njegove institucionalne osnove i funkcionisanja njegovog mehanizma sa osnovnom političkom koncepcijom i orijentacijom društveno-ekonomskog sistema, čiji je sastavni deo.

Fiskalni sistem, inače, predstavlja deo šire celine finansijskog sistema, u koji spadaju monetarno-kreditni sistem, devizni sistem, bankarski sistem, sistem osiguranja, itd.

187 Jurković Pero, Fiskalni sistem, Privredni sistem, Informator, Zagreb, 1977. str. 261.

4.2.4. PORESKI MONIZAM I PORESKI PLURALIZAM

Poreski sistem je vrlo značajan podsistem ekonomskog sistema. Svaki poreski sistem je rezultat: razvojnog (ili istorijskog), društveno-ekonomskog, političkog sistema i ciljeva koji se žele postići određenim poreskim sistemom. Poreski sistem se stalno menja i usavršava, prilagođavajući se društveno-ekonomskim sistemima, postajući istorijska kategorija.

Poreske sisteme, prema broju instrumenata u kojem se mogu pojaviti javni prihodi, delimo na: poreski monizam i poreski pluralizam.

Poreski monizam je takav poreski sistem koji **predviđa samo jedan, i to jedinstveni porez** (Single tax Sistem). Praksa je pokazala da poreski monizam **nije moguće sprovesti.** Kada bi postojao takav porez, on bi morao biti sve veći, da bi mogao da osigura sredstva za vrlo velike rashode moderne države.[188] Njime se ne bi mogli obuhvatiti svi poreski subjekti i objekti oporezivanja. Pored toga, porez ne bi bio dovoljno izdašan. Brzo bi se postigla gornja granica oporezivanja. **Defraudacija poreza** bi morala, takođe, biti veća što je porez viši, kao i državna administracija koja će kontrolisati i utvrđivati poreske osnove i naplatu poreza. To bi dovodilo i do teškoća u naplaćivanju poreza i velike prinude. Dakle, osnovna slabost ovog sistema je: nužnost postojanja vrlo visokih poreskih stopa i poreske presije; nedovoljna sredstva; velika evazija poreza i teškoća u vezi s utvrđivanjem i ubiranjem poreza.

Poreski pluralizam je sistem sastavljen od **više poreskih oblika, instrumenata, grupa** i dr. Danas je to **dominantan oblik poreskog sistema.** U sistem više poreskih oblika, instrumenata i grupa moguće je **kombinovati poresku politiku**, posebno **direktnog poreza na dohodak**, često i tako da se siromašniji slojevi manje oporezuju, u odnosu na više dohodne grupe. S druge strane, pojedini poreski obveznik, koji eventualno izbegne plaćanje jednog poreza, lako potpadne pod drugi oblik oporezivanja, čime je učinak poreske politike znatno veći.

U sistemu pluralizma i više poreskih oblika lako je sprovoditi **elastičniju politiku stimulaciju određene grane**, oblasti, delatnosti, već prema potrebama društveno-ekonomskog razvoja. Isto tako, veći broj poreskih oblika osigurava elastičnije uvođenje ili ukidanje poreza, a poreski teret čini znatno snošljivijim. Ovaj sistem sve više dobija na značaju razvojem ekonomsko-političkih, socijalnih i drugih ciljeva oporezivanja, uz već poznati čisto fiskalni cilj. Tako složeni i odgovorni ciljevi u privrednom razvoju ne bi se mogli ostvariti primenom isključivo jednog jedinstvenog poreskog oblika.

Pluralističke poreske sisteme čine dve velike grupe direktnih i indirektnih poreza.

U direktne poreze spadaju: 1) Porez na imovinu, 2) Porez na dohodak i 3) Porez na dobit.

U indirektne poreze spadaju: 1) PDV, 2) Akcize, 3) Carine, 4) Trošarine i 5) Monopolski porezi.

188 Zanimljivo je napomenuti razmišljanja američkih ekonomista o kojima piše J. Stiglic u knjizi „Ekonomija javnog sektora", da, kada bi danas bio uveden samo jedan porez, to bi mogao da bude porez na energiju.

4.2.5. KLASIFIKACIJE JAVNIH PRIHODA

A) Međunarodne klasifikacije javnih prihoda

U svetu postoje četiri klasifikacije javnih (poreskih) prihoda, a to su:

1) Klasifikacija OECD, ustanovljena 1971.godine i smatra se jednom od najpotpunijih klasifikacija poreskih oblika koji se susreću u savremenim tržišnim ekonomijama.
2) Klasifikacija UN - (SNA);
3) Evropski sistem integrisanih računa (ESA);
4) Klasifikacija MMF (Government Finance Statistics - GFS klasifikacija).

Klasifikacija OECD, pod porezima podrazumeva i u klasifikaciju uključuje sva obavezna plaćanja državi za koja se ne dobija direktna naknada niti protivuvrednost.

U poreska primanja države ne uključuju se kazne koje nisu vezane za izbegavanje plaćanja poreza, odnosno davanje kredita državi.

Prema ovoj klasifikaciji svi porezi svrstani su svrstani u šest osnovnih grupa (koje se dele na više podgrupa).

Osnovne grupe poreza, prema klasifikaciji OECD - a su sledeće:

1) Porez na dohodak, profite i kapitalne dobitke;
2) Doprinosi za socijalno osiguranje;
3) Porezi na fond plata i radnu snagu;
4) Porezi na imovinu;
5) Porezi na dobra i usluge;
6) Ostali porezi.

GFS klasifikaciju javnih prihoda sačinio je MMF bazira se na principu fakturisane realizacije, čime se primanja evidentiraju vremenski ranije nego što je slučaj kod principa naplaćene realizacije.

GFS klasifikacija u suštini obuhvata tri vrste prihoda:

1) Tekuće prihode,
2) Prihode od prodaje nefinansijske imovine i
3) Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine.

Prema toj klasifikaciji prihodi su razvrstani kako sledi:

1) Porezi,
2) Doprinosi,
3) Donacije i transferi,
4) Ostali prihodi.

ORGANIZACIJA ZA EKONOMSKU SARADNJU I RAZVOJ - PARIZ[195]

189 Članice: Australija, Austrija, Belgija, Kanada, Čile, Češka Republika, Danska, Estonija, Finska, Francuska, Nemačka, Grčka, Mađarska, Island, Irska, Izrael, Japan, Koreja, Luksemburg, Meksiko, Holandija, N. Zeland, Norveška, Poljska, Portugal, Slovačka Republika, Slovenija, Španija, Švedska, Švajcarska, Turska, Engleska i SAD, ukupno 34 članice. Konvencijija o osnivanju OECD usvojena 14.12.1960. godine

B) Primena klasifikacije u Srbiji

U Srbiji su u Kontnom planu za budžetski sistem tekući prihodi obuhvaćeni klasom 700.000. Ova klasa obuhvata sedam kategorija koje se dalje dele u odgovarajuće grupe. U okviru grupa postoje sintetička konta koja su razrađena kroz analitička i subanalitička konta. Radi se o sledećim kategorijama tekućih prihoda:

1) Porezi (710 000),
2) Socijalni doprinosi (720 000),
3) Donacije i transferu (730 000),
4) Drugi prihodi (740 000),
5) Memorandumske stavke za refundaciju rashoda (770 000),
6) Transferi između korisnika na istom nivou (780 000),
7) prihodi iz budžeta (790 000).

Pored tekućih prihoda, evidentiraju se, ali u okviru posebnih klasa, i prihodi od prodaje nefinansijske imovine (klasa 800 000), kao i primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine (klasa 900 000).[190]

4.2.6. KLASIFIKACIJE POREZA

Klasifikacije poreza veoma su brojne, i zasnivaju se na različitim kriterijumima.

Osnovne podele su:

1) Neposredni (porez na dobit, na zarade, i sl) i posredni porezi (PDV, akcize isl);
2) Objektni (realni-prihod na dohodak, i sl) i subjektni (personalni, na primer umanjenje poreske osnovice za izdržavanog člana domaćinstva, i sl.) porezi;
3) Analitički (porez na svaku zaradu) i sintetički (na ukupnu godišnju zaradu) porezi;
4) Opšti (nedestinirani) i namenski (na primer, registracija vozila) porezi;
5) Pretpostavljeni (poreska osnovica se utvrđuje na osnovu pretpostavke) i faktički (na osnovu stvranih prihoda) porezi;
6) Ad valorem (po vrednosti) i specifični (na primer, po poklici cigareta, i sl) porezi;
7) Porez na zarađene prihode (zarada) i na prihode od investicija (kamata, dividendi);
8) Redovni (ubiraju se svake godine) i vanredni (s vremena na vreme) porezi;
9) Periodični (npr. tromesečno na stan) i neperiodični (prihod autorstva i sl.) porezi;
10) Centralni (npr. PDV, akcize) i lokalni (npr. porez na imovinu građana) porezi, što zavisi od teritorijalne organizacije države;
11) Klasifikacija OECD, ustanovljena 1971, koja se smatra jednom od najpotpunijih klasifikacija poreskih oblika koji se susreću u savremenim tržišnim ekonomijama.[191]

190 Raičević Božidar, Javne finasije, Ekonomski fakultet, 2007. str. 83. i dalje

191 Dejan Popović, redaktor, Nove tendencije u javnim finansijama i finasijskom pravu, Zbornik u spomen profesora Miroslava Petrovića, Pravni fakultet, Beograd,, 1998. str. 66 do 86

Od svih napred navedenih vrsta poreskih prihoda svakako su **najvažniji redovni i vanredni (neredovni) javni prihodi.**

Neredovni javni prihodi spadaju u prihode koji obično nemaju veći značaj i ubiraju se uglavnom u vanrednim okolnostima u dva osnovna oblika:

1) posebni (dodatni) javni prihodi,
2) javni zajam i javni dug.

Vanredne okolnosti. U vanrednim okolnostima (rat, zemljotres i poplave većih razmera, druge elementarne nepogode - oluja, grad, vulkani) savremena država uvodi vanredne izvore prihoda, da podmiri vanredne rashode.

Vanredni prihodi se mogu podmiriti iz različitih izvora (ratna odšteta, reparacije, primarna emisija, pokloni i sl.) ili putem uvođenja vanrednih poreza (povećanjem postojećih poreskih stopa, uvođenjem jednokratnih poreza, porez na ratnu dobit i sl.)

Javni zajam i javni dug-kredit je u kriznim godinama sve više korišćeni vanredni javni prihod i predstavlja korišćenje unapred dela javnih prihoda budućih generacija.

Državne ustanove i državna preduzeća mogu biti osnovani na nekomercijalnoj ili komercijalnoj osnovi, a razlozi njihovog osnivanja mogu biti trojaki: osnivanje iz finansijskih razloga, u cilju ostvarivanja prihoda; osnivanje iz ekonomskih razloga u sektoru u kome ne postoji interes privatnog sektora; prihodi iz socijalno-političkih razloga, kada država želi da se ostvari određene populacione, odnosno zdravstvene ciljeve.

Najvažniji vanredni prihodi (primanja) su javni dug i javni zajam.

4.2.7. PORESKI OBLICI

Postoje uglavnom tri grupe poreskih oblika, a to su:

1) porezi od imovine, 2) porezi od prihoda, 3) porezi iz rashoda.

Porezi od imovine. Ovi porezi mogu biti na imovinu u statici i u dinamici.

Porezi od prihoda. Objektni i subjektni porezi (od prihoda građana i iz prihoda korporacija).

Porezi iz rashoda mogu biti na: 1) potrošnju, 2) fiskalni monopoli, 3) carine.

4.3. STRUKTURA JAVNIH PRIHODA I PRIMANJA U REPUBLICI

4.3.1. REDOVNI JAVNI PRIHODI I PRIMANJA

U Srbiji, javni prihodi i primanja i njihova visina uvode se zakonom, odnosno odlukom skupštine lokalne vlasti (grada, opštine) u skladu sa zakonom.[192]

Prema odredbama Zakona o budžetskom sistemu, u Republici mogu da budu uvedeni sledeći javni prihodi i primanja:[193]

192 Član 13. Zakona o budžetskom sistemu Srbije
193 Član 14 istog Zakona.

- **Javni prihodi:** porezi; doprinosi za obavezno socijalno osiguranje; naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa; takse; samodoprinos; donacije i transferi; ostali javni prihodi.
- **Primanja države mogu biti:** od prodaje nefinansijske imovine; od zaduživanja; od prodaje finansijske imovine (primljene otplate glavnice datih zajmova, od prodaje hartija od vrednosti, od prodaje akcija i udela); druga primanja.

U Republici, shodno odredbama Zakona, **mogu da budu uvedeni sledeći porezi:** PDV; akcize; porez na dohodak građana; porez na dobit preduzeća; porez na imovinu; porez na nasleđe i poklon; porez na prenos apsolutnih prava; porez na upotrebu, držanje i nošenje određenih dobara; carine; drugi porez, u skladu sa posebnim zakonom.

Zakonom je dozvoljeno uvođenje **sledećih vrsta taksi u Republici:** administrativne; sudske; komunalne; registracione; boravišna; za posebne proizvode i aktivnosti.

Zakon dozvoljava **uvođenje naknada za korišćenje dobara od opšteg interesa i, to naknada:**za vode; za šume; za puteve; za zemljište; za ribarska područja; za korišćenje turističkog prostora; naknada za korišćenje prirodnog lekovitog faktora; za korišćenje mineralnih sirovina; za zaštitu životne sredine; za korišćenje vazduhoplovnog prostora; za korišćenje radio frekvencija i tv kanala; turistička naknada; druge naknade, shodno zakonu .

Zakon propisuje uvođenje **tri vrste doprinosa, i to za:** penzijsko i invalidsko osiguranje; zdravstveno osiguranje; osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

4.3.2. OSTALI JAVNI PRIHODI I PRIMANJA

U ostale javne prihode i primanja, spadaju: porez na prenos apsolutnih prava; primanja od prodaje nefinansijske imovine i od zaduživanja i prodaje finansijske imovine; iskazivanje sopstvenih prihoda.

Javnim prihodima od poreza na prenos apsolutnih prava smatraju se: prihodi od kamata; od davanja u zakup/ korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini i svojini AP i JLS; koje svojom aktivnošću ostvare organi i organizacije na svim nivoima vlasti; od novčanih kazni; koncesiona naknada; drugi javni prihodi utvrđeni zakonom.

Primanjima od prodaje nefinansijske imovine[194] smatraju se: primanja od prodaje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini; od prodaje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini AP i JLS; od prodaje ostalih osnovnih sredstava; od prodaje robnih rezervi; primanja od prodaje dragocenosti; od prodaje prirodne imovine; druga primanja utvrđena zakonom.

Primanjima od zaduživanja i prodaje finansijske imovine smatraju se: od zaduživanja na domaćem i inostranom tržištu; od prodaje finansijske imovine na domaćem i na inostranom tržištu; druga primanja utvrđena zakonom.

Kao sopstveni prihodi budžetskih korisnika i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, u aktu o budžetu, odnosno finansijskom planu, iskazuju prihode koje korisnici ostvare svojom aktivnošću, odnosno prodajom roba i vršenjem usluga.

194 Član 20. istog Zakona

4.4. PRIPADNOST JAVNIH PRIHODA U SRBIJI

4.4.1. PRIHODI ZA FINANSIRANJE NADLEŽNOSTI REPUBLIKE

Za finansiranje nadležnosti, budžetu Republike pripadaju javni prihodi i primanja:[195]

1) **porezi u delu utvrđenom zakonom:** PDV; akcize; porez na dohodak građana; na dobit preduzeća; porez na upotrebu, držanje i nošenje određenih dobara; carine; drugi porez;
2) **takse:** republičke administrativne takse; sudske takse; registracione takse; takse za specijalne proizvode i aktivnosti;
3) naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa u skladu sa zakonom;
4) donacije i transferi;
5) **ostali javni prihodi:** prihodi od kamata; prihodi od davanja u zakup/ korišćenje nepokretnosti i pokretnih državnih stvari, koje koriste državni organi i Vojska Srbije; prihodi organa i organizacija Republike; prihodi od kazni; prihodi od koncesiija; drugi prihodi;
6) **primanja:**od prodaje nepokretnosti u državnoj svojini; od prodaje pokretnih državnih stvari koje koriste državni organi i organizacije i Vojska Srbije; od prodaje republičkih robnih rezervi, od prodaje dragocenosti, od prodaje prirodne imovine, od zaduživanja, od prodaje finansijske imovine; druga primanja utvrđena zakonom.

Iz podataka koji slede može se sagledati kojim tempom se povećava iznos javnih prihoda i javnih rashoda za poslednjih dvanaest godina, uz stalni budžetski deficit.

PORAST PRIHODA I RASHODA BUŽETA SRBIJE 0D 2000-2012.GODINE[196]

u mld RSD

Godina	Prihodi	Rashodi	Deficit
2000.	31,550	32,702[203]	- 1,152
2004.	329,325	374,639	- 45,314
2008.	639,600	654,429	-14,829
2012.	824,480	940,157	-115,676

195 Član 23. istog Zakona

196 Podaci preuzeti iz „Službenog glasnika Repubike Srbije" za odnosne godine

197 U ovaj iznos nije uključen iznos od 19,0 mlrd dinara koji je evidentiran na posebnim računima, tako da su ukupni rashodi bili oko 51,0 mlrd dinara

4.4.2. PRIHODI ZA FINANSIRANJE NADLEŽNOSTI POKRAJINA

Za finansiranje nadležnosti AP, budžetu AP pripadaju javni prihodi i primanja, i to:[198]

1) **deo prihoda od poreza na dobit preduzeća** ostvarenog na teritoriji AP;
2) **deo prihoda od poreza na dohodak građana**-poreza na zarade ostvarenih u AP;
3) **drugi porez ili deo poreza** u skladu sa posebnim zakonom;
4) **pokrajinske administrativne takse**;
5) **naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa**;
6) **donacije i transferi**;
7) **ostali javni prihodi**: prihodi od kamata; prihodi od davanja u zakup, pokretnih i nepokretnih stvari koje pripadaju AP; prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi AP; prihodi od novčanih kazni koje pripadaju AP; prihodi od koncesione naknade; i dr.
8) **primanja:** primanja od prodaje nepokretnosti/pokretnih državnih stvari koje koriste organi AP; primanja od prodaje pokretnih stvari u svojini AP; primanja od prodaje pokrajinskih robnih rezervi; od prodaje prirodne imovine;od zaduživanja; od prodaje finansijske imovine; druga primanja utvrđena zakonom.



SKUPŠTINA AP VOJVODINE - NOVI SAD

4.4.3. PRIHODI ZA FINANSIRANJE NADLEŽNOSTI LOKALNE SAMOUPRAVE

Za finansiranje nadležnosti, budžetu JLS pripadaju javni prihodi i primanja:[199]

1) **porezi u delu utvrđenom zakonom:** porez na dohodak građana; porez na imovinu; porez na nasleđe i poklon; porez na prenos apsolutnih prava; drugi porezi;
2) **takse:** lokalne administrativne takse; lokalne komunalne takse; boravišna taksa;
3) naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa u skladu sa zakonom;
4) samodoprinos;
5) donacije i transferi;
6) **ostali javni prihodi:** prihodi od kamata; prihodi od davanja u zakup imovine JLS; prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi JLS; prihodi od novčanih kazni, koje pripadaju JLS; prihodi od koncesione naknade; drugi propisani prihodi;



JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE

198 Član 24. Zakona
199 Član 25. Zakona

7) **primanja:** od prodaje nepokretnosti u državnoj svojini ili svojini JLS; od prodaje pokretnih stvari u svojini JLS; od prodaje robnih rezervii od prodaje dragocenosti; od prodaje prirodne imovine, od zaduživanja i od prodaje finansijske imovine; i druga primanja.

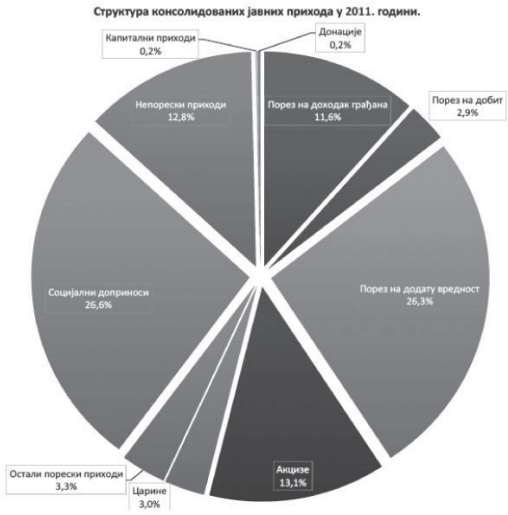
Statutom grada utvrđuje se deo napred navedenih prihoda koji pripada budžetu gradske opštine, a koji budžetu grada.

4.4.4. PRIHODI ZA FINANSIRANJE ORGANIZACIJA ZA OBAVEZNO SOCIJALNO OSIGURANJE (OOSO)

Za finansiranje prava iz oblasti penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja i osiguranja za slučaj nezaposlenosti, OOSO pripadaju sledeći javni prihodi i primanja, i to:[200] **1) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje; 2) donacije i transferi; 3) ostali prihodi i primanja u skladu sa zakonom.**

4.4.5. KONSOLIDOVANI BILANS JAVNIH PRIHODA

Zbir svih javnih prihoda i primanja, na svim nivoima vlasti, uključujući i doprinose za OOSO, u jednoj kalendarskoj (budžetskoj) godini iskazuje se u **konsolidovanom bilansu javnih prihoda**. Stavljanjem u odnos svih javnih prihoda, prema BDP zemlje može se sagledati stepen fiskalnog opterećenja privrede i građana u toj godini (stavljanjem u odnos na BDP za 2011. godini dobije se oko 45%). Prema podacima Ministratsva finansija, prikazanim u Biltenu javnih finansija od decembra 2011. godine, može se videti da su **ukupni javni prihodi i primanja u 2011. iznosili 1,302.508 miliona dinara,** a da je struktura bila sledeća:



200 Član 26. istog Zakona

KONSOLIDOVANI BILANS JAVNIH PRIHODA U 2011. GODINI[201]

Vrsta prihoda - primanja	iznos u mil. dinara	učešće u %
1. Socijalni doprinosi	346.573,6	26,6
2. Porez na dodatu vrednost	342.4457	26,3
3. Akcize	170.949,1	13,1
4. Neporeski prihodi	166.901,0	12,8
5. Porez na dohodak građana	150.824,4	11,6
6. Ostali poreski prihodi	43.542,7	3,3
7. Carine	38.804,7	3,0
8. Porez na dobit	37.806,0	2,9
9. Kapitalni prihodi	2.014,7	0,2
10. Donacije	2.646,4	0,2
U K U P N O:	1,302.508	100%

Iz iznetih podataka može se zaključiti da najveće učešće u konsolidovanom bilansu javnih prihoda i primanja za 2011. godinu otpada na socijalne doprinose - 26,6% i prihode od PDV - 26,3%, i da samo na ove dve stavke otpada preko 50% ukupnih prihoda.

4.5. POREZI

4.5.1. DEFINICIJA I OSOBINE POREZA

Porez je osnovni javni prihod koji država ubira za finansiranje javnih rashoda na svim nivoima vlasti, ili u ekonomskoj i socijalnoj sferi.

Porezi postaju snažno sredstvo kojim se deluje na procese proizvodnje, raspodele, potrošnje, investicija, demografske faktore, izvoz - uvoz i niz drugih privrednih agregata.

Porez ima sledeće osobine:

1) Porez je **javni prihod** koji se plaća u novcu za zadovoljavanje rashoda od opšteg društvenog interesa.
2) Porez je **prinudno davanje** koje se naplaćuje kroz finansijsku prinudu države;
3) Porez je davanje poreskih obveznika **bez direktne protivnaknade** što je usko vezano za nepovratnost poreza;
4) Porez je **derivativni prihod,** jer on nije rezultat ekonomske aktivnosti države već izveden, tj. prikupljen od privrede i građana u budžet na osnovu državne vlasti.

Porez kao instrument fiskalne politike postaje **jedan od osnovnih instrumenata stabilizacione politike**, posebno u pravcu borbe protiv inflacije, s obzirom na to da deluje na sužavanje novčane tražnje na tržištu i na uspostavljanje robno-novčane ravnoteže.

201 Biltena javnih finansija, decembar 2011. izdaje Ministarstvo finasija

4.5.2. ELEMENTI OPOREZIVANJA

Oporezivanje nacionalnog dohotka je vrlo složen ekonomski, finansijski, socijalni i politički problem. To zahteva da se problematika oporezivanja raščlani na određene elemente kojima se sprovodi i čije izučavanje olakšava izražavanje celokupne problematike poreza. Poreska terminologija je skup naziva koji se upotrebljavaju u oporezivanju.

Svi elementi oporezivanja dele se na: lične i materijalne.

Lični elementi oporezivanja odnose se na fizička lica i pravna lica koja imaju aktivnu ili pasivnu ulogu u oporezivanju.

Materijalni elementi se odnose na područja finansijskih tokova u procesu oporezivanja i zahvatanju dohotka.

U lične elemente oporezivanja se obično svrstavaju sledeći:

1) **Poreska vlast** se odnosi na: javno-pravna tela u čiju se korist naplaćuje porez; organi koji razrezuju i naplaćuju porez. Prvo se često identifikuje s fiskalnim suverenitetom, a drugo se odnosi na administraciju koja ima zadatak da, na osnovu propisa, razrezuje i naplaćuje porez. Time definiše **poreski suverenitet** -kod nas ga imaju društveno-političke zajednice.
2) **Poreski obveznik** ili poreski subjekt je fizička ili pravna lica koja je obavezna da snosi poreski teret. **Pasivni** poreski subjekt je fizičko ili pravno lice koje mora plaćati porez. **Aktivni** poreski subjekt je država, odnosno neka niža društveno-politička zajednica koja ima pravo da razrezuje i naplaćuje porez.
3) **Poreski platilac** je, dakle, ono lice koje stvarno plaća porez u nameri da ga kasnije prevali na nekog drugog. Slučaj je čest kod indirektnih poreza, odnosno carina. Uvoznik plaća carinu, ali u nameri da je kroz cenu prevali na kupca robe.
4) **Poreski destinatar** je lice koje konačno stvarno snosi poreski teret, bez obzira na to da li je istovremeno i poreski obveznik. Na primer, kod plaćanja carine uvoznik je poreski platilac i obveznik, ali mu je omogućeno da iznos carine uključi u prodajnu cenu i prevali na kupce, tako da kupci plaćaju carinu – čime postaju poreski destinatari.

U materijalne elemente oporezivanja ubrajamo sledeće:

1) **Poreska osnovica** – vrednost koja služi za utvrđivanje poreske obaveze, i to najče šće u visini dohotka kod neposrednih poreza, odnosno vrednost robe i usluga kod posrednih.
2) **Poreska stopa** – broj novčanih jedinica koje se ubiru od poreske osnovice. Obično se izražava u procentu, a izuzetno u fiksnom iznosu, na primer 10% od ostvarenog godišnjeg ukupnog prihoda ili 5% od vrednosti uvezene robe.
3) **Poreska tarifa** – sistematizovan pregled poreskih jedinica i poreskih stopa.
4) **Poreski objekt** ili predmet oporezivanja – svako ekonomsko stanje koje zakonodavcu daje pravo i osnovu da uvede, na primer, imovina, dohodak, prinos na neke delatnosti, prenos imovine, nasleđe i pokloni, akcije na berzama i dr.
5) **Proporcionalna metoda oporezivanja**–primena iste poreske stope na svaki iznos.

6) **Progresivna metoda oporezivanja** – primenjuje se kada je povećanje poreske stope sve veće – porastom poreske osnovice. Poreska stopa raste brže od porasta osnovice.
7) **Degresivna metoda oporezivanja** – stopa se brže smanjuje od poreske osnovice.
8) **Restitucija poreza**–postupak vraćanja viška plaćenog/pogrešno ubranog poreza.
9) **Prinudna naplata** – mera koja se preduzima nad poreskim obveznikom koji nije platio porez ni posle poreske opomene.
10) **Poreske olakšice** – smanjenja poreza koja se vrše smanjenjem poreske osnovice, smanjenjem stope ili nekim drugim korekcijama, na primer, broj izdržavane dece, oslobađanje fiksnog dela poreske osnovice, odbijanje troškova u izradi projekata i sl.
11) **Zastarevanje poreza**–nastupa posle određenog perioda (obično pet godina).

4.6. NAČELA I PRINCIPI OPOREZIVANJA

4.6.1. NAČELA ADAMA SMITA

Još od Adama Smita ekonomisti su se bavili istraživanjem funkcionisanja poreskog sistema i pokušavali da utvrde načela na kojima bi se poreski sistem trebalo da zasniva. Ta načela su oni izvodili iz funkcija poreskog sistema u ukupnom društvenog i privrednom uređenju u zemlji. U svom najznačajnijem delu *Bogatstvo naroda* još davne 1776. godine Smit je istakao svoja **četiri poznata poreska načela** koja glase:

„**Prvo,** pripadnici svake države treba da doprinose izdržavanju vlade, koliko god je moguće, **srazmerno svojim mogućnostima**.

Drugo,porez koji je svako obavezan da plati **treba da bude određen**,a ne samovoljan.

Treće, Svaki porez treba da se **ubira u vreme ili na način** na koji je najverovatnije da će **poreskom obvezniku biti najzgodnije** da ga plati.

Četvrto, svaki porez treba da bude tako obračunat da izvuče iz džepova i zadrži izvan džepova naroda što je **moguće manje** iznad i povrh onoga što unosi u državnu kasu.

Očigledna pravednost i korisnost napred navedenih načela preporučila ih je, više ili manje, pažnji svih naroda."[202]



JUSTICIJA: RIMSKA BOGINJA PRAVDE I PRAVEDNOSTI[205]

202 Smit Adam, Bogatstvo naroda, Istraživanje prirode i uzroka bogatstva naroda, MASMEDIA, Zagreb, prevod, 2007. godine, Deo „O porezima", .strana. 786-789.

203 Rimljani su imali jednu boginju prava i pravednosti - Iustitia- dok su Grci imali dve boginje: Dika-boginja pravednosti i Temida-boginja prava, ili zakonitog poretka, Izvor Vikipedia

Pravednost, pa tako i pravednost u oporezivanju, osnovni je postulat čijem ostvarenju treba da teži svaka država. Još je Platon isticao da pravednost ima „najviše mesto u hijerarhiji vrlina", i da je **„idealna država upravo ostvarenje ideji pravednosti**."[204]

Za načelo pravednosti u oporezivanju može se reći da je pranačelo - majka svih načela na kojima treba graditi sistem oporezivanja

Opravdano je primećeno da se još od Pitagore, a posebno od Aristotela „pravednost svodila na jednakost. I zaista, pravednost je jedan ideal koji se odnosi na jednakost u raspodeli. Objašnjenje pojma pravednosti sastoji se u značenju u smislu pojma jednakosti-**ako znamo što je jednakost znaćemo i šta je pravednost**".[205]

4.6.2. VAGNEROVA NAČELA

Više od sto godina kasnije nemački teoretičar **Adolf Vagner** formulisao je svoja poreska načela i svrstao ih, takođe, u četiri grupe:

1) **Finansijsko-političko načelo** (izdašnost poreza; elastičnost poreza);
2) **Ekonomsko-političko načelo** (izbor poreskog izvora; vođenje računa o učincima posrednih poreza);
3) **Socijalno-političko načelo** (opštost poreza; ravnomernost poreza);
4) **Poresko-tehničko načelo** (određenost poreza; ugodnost; jeftino ubiranje poreza).

Iako su mnogo preciznija i potpunija, Vagnerova načela su u osnovi na liniji Smitovih. Međutim, ona nisu mogla preskočiti vreme u kojem su nastala, tj. još uvek su veran odraz klasične finansijske doktrine.[206]

4.6.3. MASGREJVIJEVI ZAHTEVI

Koliko su ipak njihovi prethodnici bili duboko prodrli u suštinu poreske problematike pokazuje bračni par Masgreiv u svojoj knjizi *Javne finansije u teoriji i praksi* kada ističu sedam zahteva koje treba da ispuni „dobar" poreski sistem. S tim u vezi oni kažu:

1) **priliv poreskih prihoda** treba da bude **zadovoljavajući**;
2) **raspodela poreskog tereta treba da bude ravnomerna**. Svako treba da plati svoj deo poreske obaveze u skladu sa načelom jednakosti;
3) ono što je važno u ovom kontekstu **nije samo mesto na koje se porez razrezuje nego i ko ga konačno snosi;**
4) porezi koje treba birati tako **da se minimizira uplitanje u donošenju ekonomskih odluka** koja omogućuje uspešno funkcionisanje tržišta, mora se minimizirati „mrtvi teret oporezivanja";
5) **struktura poreskog sistema** treba da olakša korišćenje fiskalne politike **za ostvarivanje stabilizacionih i razvojnih ciljeva**;

204 Babić D. Pravednost, pravičnost i pravo, „Pravni vjesnik" br. 2 Osijek, 1987. str. 151.
205 Popović Dejan, isto, str. 152-153.
206 Wagner Adolf , Finanzwissenschaft, Leipzig, 1890.

6) poreski sistem treba da omogući **pravično i neproizvoljno ubiranje poreza** koje će biti razumljivo poreskim obveznicima;
7) **troškovi naplate** i izmirenja poreskih obaveza treba da budu **što niži** i u skladu sa ostvarenjem ostalih ciljeva.[207]

4.6.4. STIGLICOVIH PET POŽELJNIH PRINCIPA SVAKOG PORESKOG SISTEMA

Porezi su neizbežno bolni. Stoga ne iznenađuje to što je utvrđivanje poreskog sistema oduvek bilo predmet velikih nesuglasica. Najjednostavnije rečeno, većina ljudi bi volela da se njihovi porezi smanje. Prilikom odlučivanja o najboljem načinu za ubiranje potrebnog prihoda, države su tražile neke opšte principe.

Istorija oporezivanja prepuna je **primera distorzivnih efekata,** navodi dalje, Stiglic. Zbog poreza koji je u Britaniji u 17. veku uveden na prozore, **gradile su se kuće bez prozora**.

Oni utiču ne samo na nivo investicija u firmama, već i na način investiranja. Čini se da je mnogo **povoljnije da čovek uloži trud u smanjenje svojih poreza, nego u izradu boljih projekata**, ili veću proizvodnju, mišljenje je Stiglica.Primena poreza kao što je porez na plate, ili na prinos od kapitala, menja ravnotežu u privredi, navodi Stiglic. **Porez na kamatu može da smanji ponudu štednje**, a vremenom i kapitalni stok; ovo sa svoje strane može da smanji produktivnost radnika i njihove zarade. Te indirektne reperkusije poreza nazivaju se efektima opšte ravnoteže koji imaju značajne distributivne posledice, ponekad u pravcu koji je potpuno suprotan nameri zakonodavca. Porez na kapital može da smanji ponudu kapitala, a time i da poveća prinos od kapitala; u nekim slučajevima, ovakav porez u stvari može da poveća stepen nejednakosti.[208]

Postoji, prema Stiglicu, pet principa »dobrog« poreskog sistema:

1. Ekonomska efikasnost: poreski sistem ne bi trebalo da ometa efikasnu alokaciju resursa.
2. Jednostavnost u administrativnom pogledu: poreski sistem bi trebalo da bude jednostavan i relativno jeftin za sprovođenje.
3. Fleksibilnost: poreski sistem treba da bude sposoban da na izmenjene ekonomske okolnosti lako odreaguje (u nekim slučajevima automatski).
4. Politički odgovoran: poreski sistem treba da bude formulisan tako da pojedinci mogu da provere šta plaćaju i procene koliko tačno taj sistem odražava njihove preference.
5. Pravičnost: poreski sistem mora pravično da se odnosi prema različitim pojedincima.

4.6.5. PRINCIP STRUČNOSTI PORESKE VLASTI

Za uspešno funkcionisanje sistema oporezivanja, navodi prof Popović „potrebno je postojanje stručno osposobljene, dobro organizovane, savremeno opremljene poreske službe u kojoj

207 Musgrave R.A, i A.T. Peakock (eds): Classic in the Theory of Public Finance, IEA, McMillan, London, 1985.p.168-177.

208 Stiglic Jozef, Isto, str. 464-465.

rade adekvatno obrazovani i motivisani (dobro plaćeni i cenjeni), savesni i pošteni poreski službenici koji će odgovorno obavljati složene i izuzetno osetljive poslove razreza i naplate poreza kao i kontrole ubiranja. Poreski službenici ne smeju se ponašati kao neka vlast, nego moraju učiniti sve da obavezu plaćanja za poreske obveznike učine što je moguće ugodnijom, jer nema tog poreskog obveznika koji je „sagorio od želje" da se radi plaćanja poreza liši dela svoje ekonomske snage. Tačnije, **plaćanje poreza nikada nije bilo ugodno za poreske obveznike, i da treba učiniti sve da bi ono bilo što manje neugodno.**"[209]

Zanimljivo je pomenuti da u Nemačkoj pri zaposlenju zaposleni predaju poslodavcu poresku knjižicu u koju upisuje sve isplate zaposlenom na osnovu kojih se obračunava i plaća porez.

Kada je u pitanju stučnost i kompetentnost poreskih vlasti treba istaći SRN gde je za školovanje kadrova za finansije pre 60 godina osnovana Savezna finansijska akademija.[210]

Niži porezi, izvesno je, garantuju veću poresku disciplinu. Leferova hipoteza praktično verifikuje našu tezu o današnjem „teškom„ oporezivanju i našu predikciju na svođenje fiskalnog opterećenja na standardni optimum od 25-35% za zemlje u razvoju i od 25-45% za industrijski razvijene zemlje.„[211]

4.7. PORESKA EVAZIJA

4.7.1. POJAM I VRSTE

Poreska evazija predstavlja radnje i propuštanja novih radnji, koje poreski obveznik preduzima radi izbegavanja plaćanja poreza u slučaju kada poreski obveznik oceni da je njegova poreska obaveza i stopa poreskog opterećenja previsoka. Zbog toga se često odlučuje na defraudaciju, reskirajući pri tome i kaznu.

„Evazija često bitno deformiše ostvarivanje ciljeva poreske politike i praktično anulira jedan od napora da se oporezivanjem postigne visok stepen racionalnosti, celishodnosti, pravičnosti i efikasnosti."[212]

Poreska evazija se može javiti u dva oblika, i to kao: zakonske ili dopuštene i nezakonske ili nedopuštene.

1) **Zakonska poreska evazija** je ona kod koje **poreski obveznik** određenim radnjama ili propuštanjem radnji **ne dolazi u sukob sa zakonom**. Niko, na primer, nije primoran da kupuje cigarete, te ako ih ne kupi, što nije kažnjivo, neće platiti ni porez, koji je uključen u njihovu cenu. Na ovaj način se često i ocenjuje da li je **poresko opterećenje previsoko**. Ukoliko je **evazija** veća od poreskih prihoda,oporezivanje je previsoko.

209 D. Popović, Isto. str 35

210 Opširnije vidi na sajtu: www.bundesfinanceakademie.de

211 Komazec Slobodan, Ristić Žarko, Javne finansije, Izdaje VPŠ, Beograd 2001. godine str. 268.

212 Petrović Miroslav, Značaj i aktuelnost poreske politike u savremenim uslovima„ „Oporezivanje i poresko pravo", Beograd, juni 1989.godine, str. 25.

Zakonska evazija može biti: **namerna i nenamerna.**

Namerna poreska evazija je kada poreski obveznik preduzima neke radnje ili propuštanje u nameri da ne plati porez najčešće kod direktnih poreza. Ako, na primer, poreski subjekt, **izmeni mesto poslovanja**, da bi izbegao plaćanje poreza – radi se o namernoj poreskoj evaziji. Do zakonite poreske evazije dolazi i kada se smanji potrošnja proizvoda koji su se visoko oporezivali. Na primer, kada se smanji potrošnja cigareta i pića, da bi se kroz potrošnju izbeglo plaćanje poreza.

Nenamerna zakonska poreska evazija nastaje kada poreski obveznik preuzima određene radnje ili propušta radnje, ali ne zbog toga da bi izbegao plaćanje preza, već iz drugih razloga. Tada se radi o nenamernoj evaziji poreza. Na primer, **ako potrošač cigareta prestane pušiti** (iz zdravstvenih razloga), on je izbegao i plaćanje poreza, ali on toga nije svestan, pa zato kažemo da se radi o nenamernoj evaziji poreza.

2) **Nezakonita evazija** nastaje kada se **poreski obveznik**, zbog izbegavanja plaćanja preza, **sukobljava sa zakonom** ili drugim pravnim propisima koji regulišu ovu materiju.

   Postoje dva oblika nezakonite evazije:

   a) **Utaja ili defraudacija – kada poreski obveznik uopšte ne prijavi ili netačno prijavi elemente za razrezivanje poreza** i time poreske organe dovede u zabludu o poreskoj snazi obveznika. Ukoliko poreski obveznik ostvari deset miliona dinara, a prijavi pet miliona, radi se o delimičnoj defraudaciji. Međutim, ukoliko je ostvario deset miliona, a nije prijavio prihode, radi se o potpunoj defraudaciji.

   b) Kontrabanda ili krijumčarenje – kada se roba krišom, dakle, nezakonito prebacuje preko granice (i time izbegava plaćanje carine, PDV ili akciza i drugih oblika posrednih poreza). Obično se radi o **indirektnim porezima**. Kažnjava se zaplenom robe, novčano ili lišavanjem slobode, ili kumulativno, u težim slučajevima.

Prema tome, u situaciji kada je neko identifikovan i zadužen porezom, njegovo protivpravno delanje zakonom se kvalifikuje kao kažnjiva radnja u vidu poreskog prekršaja, privrednog prestupa u oblasti poreza i krivičnih dela poreske utaje i kontrabande.[213]

4.7.2. POSLEDICE EVAZIJE I MOGUĆA REŠENJA PROBLEMA

Poreskom evazijom se remeti planirani budžet države. Ukoliko se planiraju rashodi, na primer, u visini deset milijardi, odnosno poreski prihodi u istoj visini, a ostvari se prihod, zbog evazije, samo u iznosu od osam milijardi, jasno je da ostaju samo tri mogućnosti: smanjiti visinu javnih rashoda na nivou prikupljenih sredstava; uvesti nove poreze ili povećati poresko opterećenje, da bi se prikupila potrebna sredstva.

„Sprega između poreske administracije i svih organa (državnih, sudskih i sl.) koji su ovlašćeni da vrše registraciju fizičkih i pravnih lica u ulozi privrednih subjekata, je nužna pretpostavka za funkcionisanje ekonomskog i finansijskog sistema u savremenoj zemlji."[214]

213 Popović Dejan, redaktor, Nove tendencije u javnim finansijama i finansijskom pravu, Zbornik u spomen profesora Miroslava Petrovića, Pravni fakultet, 1998. Beograd, str. 112.

214 Petrović Miroslav, Obveznik poreza iz dobiti, oporezivanje dobiti preduzeća, Beograd, 1990. str. 99...

Posebno pogubno dejstvo na poreski moral u našim uslovima ima tolerantan i „zaštitnički" stav organa vlasti prema nekim „zaštićenim kategorijama obveznika" čime se postiže suprotan efekat u izgrađivanju inače nerazvijene poreske svesti na ovim prostorima... Nisu retki primeri neprimenjivanja odnosno nedoslednog primenjivanja poreskih propisa ... ne mali deo odredbi zakonskih propisa ... praktično je ostao na nivou deklarativne norme."[215]

Ekonomski efekti evazije poreza ogledaju se u remećenju jednakosti uslova poslovanja na tržištu kroz snižavanje troškova proizvodnje onih privrednih subjekata koji uspevaju da izbegnu poresku obavezu. Takvim ponašanjem stvara se nelojalna konkurencija između savesnih i nesavesnih poreskih obveznika, što se na ekonomskom planu odražava kroz cenovne disparitete roba ovih proizvođača, naročito ako je evazija poreza dostigla značajne granične vrednosti.[216]

U Srbiji je posebno pojačan intenzitet poreske evazije posle uvođenja embarga 31. maja 1992. godine i u vreme visoke inflacije 1993/94. godine, kada se veći deo prometa derivata nafte odvijao pored auto-puteva i na ulicama.[217]

4.7.3 PORESKA EVAZIJA I PRANJE NOVCA

Pojam i faze pranja novca: Pranje novca je danas veoma rasprostanjena pojava i obično se vezuje za poresku evaziju. Prema podacima MMF, suma opranog novca na godišnjem nivou iznosi od dva do pet procenata ukupnog bruto svetskog dohotka, što je nominalno više od 600 mlrd dolara.[218]

Prema definiciji Generalne skupštine Interpola iz 1995. godine, **„pod pranjem novca podrazumevamo svaku radnju ili pokušaj radnje kojom se sakriva ili prikriva nelegalno poreklo stredstava, tako da izgleda da ona potiču iz legalnih izvora."**

Pranje novca je raznolik i često složen proces. U osnovi se sastoji od tri nezavisna koraka koji se često istovremeno odvijaju:

a) ***Polaganje*** - fizičko polaganje glavnine prihoda u gotovini;

b) ***Raslojavanje*** - odvajanje prihoda kriminalne aktivnosti od njihovih izvora kroz slojeve složenih finansijskih transakcija; i

c) ***Integracija*** - stvaranje prividno zakonitog objašnjenja za ilegalne prihode.[219]

Faza polaganja je uplaćivanje gotovine od kriminalnih poslova na bankarske račune pod plaštom neke poštene delatnosti, pri čemu se plaćanje obavlja uglavnom u gotovom novcu: luksuzni butici, galerije, komisioni, restorani, pazar sa benzinske pumpe i sl.. Uplata „vrućeg" novca u banku može se obaviti i osnivanjem lažnih fantom-preduzeća, koja postoje samo kao sredstvo za uplatu gotovog novca na račune u bankama.

---

215 Petrović Miroslav, Dominirajuće teme i dileme na području fiskalnih finansija, FINASIJE, br.1-2 /96, str. 24.

216 Popović Dejan, redaktor, isto, str. 116.

217 Miodrag Vuković „Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi", JP Službeni glasnik, 2009. god.

218 James R. Richards, Transnational Criminal Organisations, Sybercrime, and Money Laundering, London, CRC Press, 1999, p. 44.

219 Budimir Stakić, Međunarodne finasije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010. str. 353.



PRANJE NOVCA

Druga faza - **raslojavanje- je faza** prikrivanja, radi **„zametanja tragova" prljavom novcu.** Novac se brojnim transakcijama prebacuje na druge račune širom sveta, a najpogodniji za to su „of šor" računi investicionih ili penzionih fondova. „Neke ostrvske zemlje zovu sebe „poreski raj", gde se ne ispituje poreklo novca. Na Sejšelima se, na primer, uz ulog od milion dolara u osnivanje firme može dobiti i državljanstvo". Posebno su zanimljiva Kajmanska ostrva jer su ona pod jurisdikcijom Njenog Kraljevskog Veličanstva, a ne pod jurisdikcijom Velike Britanije. „Da prebacivanje novca u inostranstvo ne bi bilo sumnjivo, često se osnivaju firme u inostranstvu koje šalju lažne fakture „bojler" kompaniji - robe naravno nema, ali se novac uspešno prebacuje. Novac se prenosi fizički, poštansko-telegrafski, bankarskim kanalima, elektronski ili kroz veće korporcije koje imaju predstavništva širom sveta.[220]

U **trećoj fazi - faza integracije** - novac ulazi u legalne tokove, a trenutno **najpopularniji metod integracije jeste kupovina nekretnina.** Vrlo je aktuelno i oživljavanje preduzeća koja se nalaze u teškoćama, tako što se u njih investira ogromna suma novca. Da bi pranje novca bilo uspešno, **ne sme postojati „papirnati trag"** koji će povezivati pomenuta tri koraka.

Neke procene govore da samo neregistrovanje prihoda organizovanog kriminala **u SAD nanosi javnim fondovima gubitak od 6,5 mlrd dolara godišnje** koji drugi privredni subjekti i građani moraju popuniti dodatnim oporezivanjem.[221]

Objektivno je očekivati da će najveća „pranja" biti usmerena na velike naftne kompanije, sistem elektroprivrede, a uskoro i na igre na sreću, organizovanje velikih sportskih i drugih manifestacija. **Apsolutni „hit„ za pranje para trenutno je sektor osiguranja**. Fizičko lice može da osigura sebe ili svoju imovinu na veliku sumu novca i da uplati ogromnu premiju. Ukoliko odustane, plaća penale, ali vraćena razlika zapravo je opran novac.

Međunarodna regulativa za sprečavanje pranja novca:U poslednjih nekoliko godina doneto nekoliko međunarodno pravnih akata koja u ovu borbu unose nova sredstva, metode ali i nove poglede. To su: a) Bečka konvencija, b) Financial Activity Task Force - FATF, c) Konvencija o pranju novca, d) Direktiva za sprečavanje korišćenja finansijskog sistema u cilju pranja novca.

Konvencija UN protiv nezakonitog trgovanja narkoticima i psihotropnim supstancama (Bečka konvencija), održana je 1988. godine. Ona poziva potpisnike da inkriminišu pranje novca i osiguraju da regulativa o tajnosti bankarskog poslovanja ne bude prepreka krivičnim istragama, te da podrže ukidanje zakonskih prepreka koje otežavaju istragu, vođenje sudskih postupaka i međunarodnu saradnju.

Na Ekonomskom samitu velikih industrijskih zemalja 1989. godine, osnovana je Radna grupa za finansijske postupke **(Financial Activity Task Force - FATF).** Ona je dala 40 plus 9 (posle 9. 9. 2001.) preporuka za sprovođenje i koordinaciju zakona o pranju novca u svetskim

220 Goran Bošković, Pranje novca, BeoSing, Beograd, 2005. str. 26-27.

221 Isto, str. 29.

finansijskim centrima, uključujući SAD, Kanadu, EU, Japan, Australiju i Singapur. Date preporuke napravljene su u skladu sa Bečkom konvencijom.[222]

Evropska Konvencija o pranju novca, vođenju istrage, izvršavanju zaplene i konfiskacije dobiti od kriminalaca **doneta je u Strazburu 1990. godine**.

Savet EU je juna 1991. godine doneo **Direktivu za sprečavanje korišćenja finansijskog sistema u cilju pranja novca.** Ova Direktiva obavezuje zemlje članice EU da predvide krivično delo pranja novca u svom nacionalnom krivičnom zakonodavstvu. Pod udar krivično pravne represije mogu doći sva novčana sredstva, materijalna ili nematerijalna, pokretna ili nepokretna imovina, dokumenta i sredstva koja govore o vlasništvu ili interesu na takvoj imovini.

Regulativa Srbije: U Srbiji je donet Zakon o sprečavanju pranja novca i finansiranju terorizma,[223] koji je usaglašen sa međunarodnim konvencijama, evropskim direktivama i drugim aktima. Donet je, takođe, i Zakon o oduzimanju imovine proistekle iz krivičnog dela.[224] Njime se uređuju uslovi, postupak i organi nadležni za otkrivanje, oduzimanje i upravljanje imovinom proisteklom iz krivičnog dela. Krivično delo pranja novca sankcionisano je članom 231. Krivičnog zakonika[225], a krivično delo finansiranja terorizma članom 393. Krivičnog zakonika. Donet je i Zakon o Agenciji za borbu protiv korupcije, sa ciljem sprečavanja sukoba interesa pri vršenju javnih funkcija i obavezi prijavljivanja imovine lica koja vrše javne funkcije.[226]

Tri grupe institucija za sprečavanja pranja novca:U borbi protiv pranja novca i finansiranja terorizma u Srbiji učestvuju mnoge institucije. Sve te institucije možemo svrstati u tri grupe.

- **Prvu grupu čine** obveznici Zakona o sprečavanju pranja novca i finansiranja terorizma (član 4)**:** banke, ovlašćeni menjači, društva za upravljanje investicionim fondovima, društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima, davaoci finansijskog lizinga, društva za osiguranje, društva za posredovanje u osiguranju, društva za zastupanje u osiguranju i zastupnici u osiguranju koji imaju dozvolu za obavljanje poslova životnog osiguranja, lica koja se bave poštanskim saobraćajem, brokersko-dilerska društva, organizatori posebnih igara na sreću u igračnicama, priređivači igara na sreću koje se organizuju putem Interneta, telefona ili na drugi način putem telekomunikacionih veza, preduzeća za reviziju, ovlašćeni revizori. U ovu grupu spadaju i pravna lica i preduzetnici koji obavljaju sledeće delatnosti: posredovanje u prometu nepokretnosti, pružanje računovodstvenih usluga, poresko savetovanje, posredovanje u sklapanju kreditnih poslova i davanju zajmova, faktoring i forfeting, davanje jemstava, pružanje usluga prenosa novca.

222 Na plenarnom sastanku FATF (16.2.2012) u Parizu donete su nove preporuke, pod nazivom Međunarodni standardi za borbu protiv pranja novca i finansiranja terorizma i širenja oružja za masovno uništenje. Novim preporukama objedinjeno je i nekadašnjih 40 preporuka za borbu protiv pranja novca i 9 specijalnih preporuka za borbu protiv finansiranja terorizma, uvedena je preporuka za procenu rizika na nacionalnom nivou a takođe se tretira i pitanje širenja oružja za masovno uništenje. Izvor: www.fatf-gafi.org. preuzeto 7.6.2012. godine.

223 Objavljen u „Sl. glasnik RS", br. 20/09, 72/09 i 91/10.

224 Objavljen u „Sl. glasniku RS", br. 97/08., u primeni od 1. marta 2009. godine

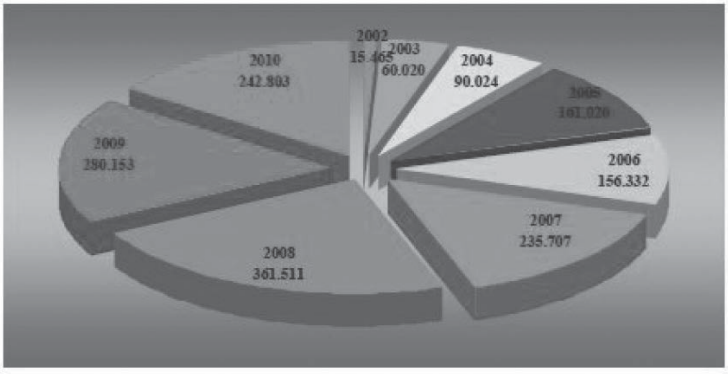
225 Objavljen u„Sl. glasniku RS", br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09 i 111/09

226 Objavljen u „Sl. glasniku RS", br. 97/08, 53/10 i 66/11.

- **Drugu grupu čine** institucije koje vrše nadzor nad primenom Zakona o sprečavanju pranja novca (član 82): Uprava za sprečavanje pranja novca, Narodna banka Srbije, Komisija za hartije od vrednosti, **Poreska uprava,** Ministarstvo nadležno za inspekcijski nadzor u oblasti trgovine, Devizni inspektorat, Uprava za igre na sreću, Ministarstvo finansija, Ministarstvo nadležno za poslove poštanskog saobraćaja, Advokatska komora i Komora ovlašćenih revizora.
- **Treću grupu čine** pravosudni i policijski organi: Republičko javno tužilaštvo, Sudovi, Ministarstvo unutrašnjih poslova.

Uprava za sprečavanje pranja novca Uprava za sprečavanje pranja novca je finansijsko-obaveštajna služba Republike (FOS), čije su nadležnosti definisane Zakonom. Uprava obavlja finansijsko-informacione poslove: prikuplja podatke o transakcijama i licima; prikuplja informacije i dokumentaciju od obveznika po Zakonu i drugih državnih organa, vrši analitičku obradu primljenih podataka, a u slučaju da u vezi sa nekim licem ili transakcijom postoji sumnja da se radi o pranju novca ili finansiranju terorizma, takve informacije prosleđuje nadležnim državnim organima (Poreskoj upravi, MUP-u, Deviznom inspektoratu, tužilaštvima, sudovima i drugim nadležnim organima) radi preduzimanja radnji i mera iz njihove nadležnosti. Ukupan broj transakcija koje je Uprava primila u toku 2010. godine je 365.445 gotovinskih i sumnjivih transakcija.

Broj primljenih izveštaja u Upravu po godinama



Nakon obrade svih prikupljenih podataka i utvrđenog osnova sumnje, Uprava je u 2010. godini otvorila 72 predmeta. U 2010. godini značajno je povećan broj razmenjenih podataka sa MUP-om i Poreskom upravom. Takođe, u poređenju sa 2009, zabeleženo je učestalije prosleđivanje podataka tužilaštvu, posebno Tužilaštvu za organizovani kriminal, i sudovima. Uprava je tokom 2010, od državnih organa zbog sumnje na pranje novca, primila preko 300 zahteva za dostavu podataka. Uprava je u toku 2010. poslala 185 zahteva za dostavu podataka FOS stranih država, od kojih je najviše zahteva poslato FOS Austrije, Mađarske i Hrvatske. Upravi je upućeno 85 zahteva za dostavu podataka od stranih država - najviše poslato od FOS Grčke, Belgije i Hrvatske.[227]

227 Iz godišnjeg Izvestaja Uprave za sprečavanje pranja novca za 2010. - sajt Uprave, preuzeto, 7.6. 2012. god.

Na međunarodnom planu, **Uprava aktivno učestvuje u radu Moneywall-a**, jednog od komiteta Saveta Evrope, koji okuplja stručnjake za problematiku sprečavanja pranja novca i koji funkcioniše na principu uzajamnih evaluacija država članica. **Uprava je član** i međunarodnog udruženja finansijskih obaveštajnih službi–**Egmont grupe** od jula 2003. Članstvo je potvrda da je Uprava zadovoljila međunarodno priznate kriterijume i da je u mogućnosti da, efikasno i sigurno, razmenjuje finansijske obaveštajne podatke sa srodnim institucijama širom sveta.

4.8. PREVALJIVANJE POREZA

4.8.1. POJAM I VRSTE

Prevaljivost kao prirodno svojstvo posrednih poreza, prema shvatanjima savremene finansijske nauke, pod određenim uslovima može se javiti i kod ostalih poreza.

Tradicionalno značenje prevaljivanja shvatalo se kao porez pomoću kojeg se direktno novčano opterećenje prebacuje putem uskladjivanja cena s početne tačke (gde se nameće zakonska obaveza) do krajnje „tačke smirenja".[228]

O prevaljivanju poreza govorimo kada poreski obveznik prihvata poresku obavezu, ali ne i nameru da plati porez, već poreski teret snosi neko drugo lice.[229]

Prevaljivanje se vrši kroz cene, a pretpostavka je postojanje poreskog tereta i tržišnog mehanizma, odnosno da je poreska obaveza stvarno plaćena. Bez plaćanja poreza ne može biti prevaljivanja. Određene vrste poreza se ne mogu prevaliti: glavarina, porezi na predmete lične potrošnje (ako ih troši poreski obveznik), na potrošnju električne energije i dr.

Prevaljivanje se može posmatrati iz više različitih ravni, u zavisnosti od toga kako se pojavljuju i kakvo može biti. U tom pogledu se razlikuje: a) Namerno i nenamerno prevaljivanje, b) Prevaljivanje unapred i unazad, c) Jednostruko i višestruko prevaljivanje.

Namerno prevaljivanje poreza nalazimo kod posrednih ili indirektnih poreza. Postoji i namera zakonodavca da poreski destinatar i poreski obveznik ne budu iste osobe, često zbog praktičnosti. Poreski teret ne treba da snosi poreski obveznik. Na primer, uvoznik uveze televizore i plaća carinu, a robu prodaje na celoj teritoriji Srbije. Obveznik poreza je uvoznik, a stvarno ga plaća kupac – krajnji potrošač (destinator).

Nenamerno prevaljivanje se javlja kada poreski teret i ekonomske efekte snosi lice koje stvarno nije bilo predviđeno Uzmimo oporezivanje dobiti nekog preduzeća. Povećanje zahvatanja dobiti kroz poreze izaziva otpor na taj način što će preduzeće povećati cenu za odgovarajući iznos. Ekonomski teret oporezivanja stvarno snosi potrošač tih proizvoda.

Prevaljivanje poreza unapred postoji kada poreski obveznik uspe poreski teret kroz prodajnu cenu svojih proizvoda da prevali na potrošača. Na primer, podstanar plaća sobu 1.000

228 Musagrave R. Teorija javnih finansija, Naučna knjiga, Beograd, 1973. str. 185.

229 Razlika između prevaljivanja i evazije poreza je u tome što evazija znači izbegavanje plaćanja poreza i oštećenje javne vlasti, dok kod prevaljivanja poreza dolazi do finansijskog oštećenja lica na koje je prebačen poreski teret u celosti ili delimično na druga lica, ili ova lica na njih prevaljen poreski teret prebace u celini ili delimično na treća lica.

dinara. Međutim, stanodavcu se povećao porez za 600 dinara godišnje. Može se dogoditi da će podstanar ubuduće plaćati mesečno sobu 1.050 dinara (600:12 = 50), jer se poreski teret prebacuje na podstanara.

Prevaljivanje poreza unazad postoji kada se porez ne prebacuje na potrošača, već poreski obveznik snižava nabavnu cenu materijala, uzima i koristi slabiji i jeftiniji materijal.

Jednostruko i višestruko prevaljivanje zavisi od toga koliko će se puta jedan isti porez prevaljivati na različite subjekte.

4.8.2. FAZE DELOVANJA PREVALJIVANJA POREZA

Klasična finansijska teorija posmatrala je prevaljivanje kao isključivo finansijski fenomen u kome su se mogle predvideti relativno pouzdano reakcije poreskih obveznika. Stoga je ova teorija nastojala da odredi faze u disperziji poreskih efekata kroz privredu. Fiskalno-tehnički posmatrano, pojednostavljena šema **procesa prevaljivanja obuhvata tri faze**. Zakon je taj koji određuje poreskog subjekta koji se smatra obveznikom plaćanja, ostavljajući za njega mogućnost da obavezu prenese na drugo lice. To je **prva faza delovanja prevaljivanja koja je nazvana *perkusijom*.** U **drugoj fazi poreski subjekt koji je prihvatio poresku obavezu, prevaljuje tu obavezu na treće lice,** oslobađajući sebe na taj način da porez plati. To oslobađanje, koje se naziva ***reperkusijom*,** on sprovodi putem prevaljivanja unapred, unuzad ili bočno. **Ako ne postoji mogućnost daljeg prevaljivanja od strane poreskog subjekta na koga je porez reperkusijom prevaljen,** već ga on mora platiti, nastaje faza poreske ***incidence***. **U ovoj fazi to lice postoje konačni platilac poreza ili destinator**. Ipak, porez se može dispersirati na veliki broj subjekata tako da on postaje bezgranično prevaljiv, ako za to posloje poresko-tehnički i ekonomski uslovi. Razlog je jednostavan, jer se niko ne miri sa činjenicom da je on taj koji definitivno treba da snosi poreski teret.[230] Radi se o proisteklim reagovanjima ekonomskog sistema na promene pojedinačnog poreza, kroz različite procese uskladjivanja[231]

Ovakvi posredni ekonomski efekti poreza nazivaju se ***difuzijom*** poreza ili efektima posle incidence. Oni se javljaju u obliku efekta dohotka i efekta stimulacije, delujući preko tržišnog mehanizma i na sektor koji nisu direktno oporezovani, menjajući indirektno ekonomske dispozicije drugih privrednih subjekata. Mazgrejv je stoga formulisao pojam prevaljivanja kao „proces opšteg usklađivanja" smeštajući poreske efekte u kontekst opšre ravnoteže. Pošto je u tom procesu teško identifikovati lanac uskladjivanja koji dovodi do promena u raspodeli poreskog tereta, za potrebe ekonomske analize korisno je prevaljivanje povezani sa rezultatom procesa usklađivanja. Tada treba razmotriti: 1) stvarnu primenu u raspodeli, koja nastaje kada se nametne određeni porez ili se izvrši supstitucija jednog poreza drugim (efektivna incidenca) i 2) promenu koja bi nastala kada bi se dohodak novog poreskog obveznika smanjio za iznos uvećanja poreza ili bi se dohodak ranijeg poreskog obveznika povećao za iznos smanjenja poreza, dok bi situacija svih ostalih ostala nepromenjena (perkusiona incidenca). Perkusiona incidenca odnosi se na svakog ko je po zakonu dužan da plati porez. Razlika između efektivne incidence predstavlja rezultat prevaljivanja poreza.[232]

230 Miroslav Petrović, Efekti oporezivanja, isto, str. 32.

231 D. Popović, Ekonomski efekti posrednih poreza, Pravni fakultet, Beograd, 1983. str. 30.

232 Musagrave R. Isto, str. 185.

4.9. DIREKTNI POREZI U SRBIJI

4.9.1. POREZI NA IMOVINU

A) Imovina u statici i u dinamici

Porez na imovinu deli sa na dve kategorije: 1) Porez na imovinu u statici i 2) Porez na imovinu u dinamici.

Imovina u statici može da bude samo osnov za plaćanje poreza i onda se govori o tzv. porezu na imovinu, ali može da bude i izvor i onda se govori o tzv. realnom porezu na imovinu.

Nominalni porez na imovinu je jedan od najstarijih poreza.To je redovan porez koji se plaća periodično (tromesečno, na primer) ali ne iz supstance (imovine), već iz obveznikovih prihoda. U pitanju je neposredan porez jer tereti neto vrednost imovine iskazanu u novcu, bilo da je u svojini pravnih ili fizičkih lica. Jednu od ključnih karakteristika ovog poreza i uslov redovnog plaćanja jeste niska i po pravilu proporcionalna stopa. Izračunato je da stopi od 1% kod ovog poreza odgovara stopa od 20% kod poreza na dohodak.

Realni porez na imovinu je, za razliku od nominalnog poreza na imovinu, neredovan porez. Ovaj porez je vanredan porez i uglavnom se javlja u vanrednim situacijama kada treba obezbediti izuzetno velika sredstva, pa je stoga karakteristika ovog poreza njegova visoka, po pravilu, progresivna stopa (od 10 do 65%, a ponekad od 10-100%).

Porez na imovinu u dinamici, prema klasifikaciji OECD i GFS klasifikaciji MMF-a, obuhvataju: porez na prenos imovne uz naknadu (tj. porez na finansijske i kapitalne transakcije), uz koje pre svega spada porez na prenos apsolutnih prava na nepokretnostima i hartijama od vrednosti, kao i prava intelektualne svojine; porez na prenos imovine bez naknade, gde spadaju porez na nasleđe, porez na ostavinu i porez na poklon.

Postoji i porez na uvećanu vrednost imovine koji se plaća usled uvećanja realne vrednosti imovine bez aktivnosti obveznika, kao rezultat egzogenih faktora.

B) Pravno regulisanje poreza na imovinu

Porez na imovinu regulisan je **Zakonom o porezima na imovinu**.[233] Pomenutim zakonom svi porezi na imovinu ratvrstani su u tri grupe, i to: 1) Porez na imovinu, 2) Porez na nasleđe i poklon, i 3) Porez na prenos apsolutnih prava. Prvi poreski oblik se odnosi na imovinu u njenom statičkom vidu, a druga dva na imovinu u njenoj dinamici.

1) Porez na imovinu

Porez na imovinu plaća se na **sledeća prava na nepokretnosti**:[234] pravo svojine, odnosno na pravo svojine na građevinskom zemljištu površine preko 10 ari; pravo stanovanja; pravo zakupa stana ili stambene zgrade, za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme;

233 Zakon o porezima na imovinu: „Sl. glasniku RS", br. 26/, 45/02, 80/02, 135/04, 5/09, 101/10, 24/11, i 78/11.
234 Ćlan 2. istog Zakona

pravo zakupa građevinskog zemljišta u javnoj svojini, odnosno poljoprivrednog zemljišta u državnoj svojini, površine preko 10 ari; pravo korišćenja građevinskog zemljišta u javnoj svojini preko 10 ari. Nepokretnostima se smatraju: zemljište, stambene i poslovne zgrade, stanovi, garaže, zgrade, i drugi građevinski objekti, odnosno njihovi delovi.



PORODIČNA KUĆA - PRIMER OPOREZIVE NEPOKRETNOSTI[235]

Obveznik poreza na imovinu je pravno i fizičko lice koje je imalac tih prava na nepokretnosti koje se nalaze na teritoriji Srbije. Kada je nepokretnost data u državinu i na korišćenje primaocu finansijskom lizingu, obveznik poreza na imovinu je primalac lizinga.

Osnovica poreza na imovinu kod nepokretnosti, je vrednost nepokretnosti na dan 31. decembra a vrednost nepokretnosti utvrđuje nadležni organ jedinice lokalne samouprave. Ova vrednost se, osim za zemljište, svake godine umanjuje za amortizaciju po stopi od 0,8% primenom proporcionalne metode, a najviše do 40%.

Vrednost nepokretnosti utvrđuje se primenom osnovnih i korektivnih elemenata.

Osnovni elementi jesu: korisna površina; prosečna tržišna cena kvadratnog metra odgovarajućih nepokretnosti na teritoriji opštine.

Korektivni elementi jesu: lokacija nepokretnosti; kvalitet nepokretnosti; drugi elementi koji utiču na tržišnu vrednost nepokretnosti.

Osnovica poreza na imovinu kod poljoprivrednog i šumskog zemljišta poreskog obveznika je petostruki iznos godišnjeg katastarskog prihoda od tog zemljišta, prema podacima katastra na dan 31. decembra prethodne godine.

Stope poreza na imovinu iznose:[236]

1) na prava na nepokretnosti poreskog obveznika koji vodi poslovne knjige - do 0,4%

2) na prava na zemljištu kod obveznika koji ne vodi poslovne knjige - do 0,30%

3) na prava na nepokretnosti obveznika koji ne vodi poslovne knjige,osim na zemljištu:

Na poresku osnovicu	Plaća se na ime poreza
(1) do 10.000.000 dinara	Do 0,40%
(2) od 10.000.000 do 25.000.000 dinara	porez iz podtačke (1) + do 0,6% na iznos preko 10.000.000 dinara
(3) od 25.000.000 do 50.000.000 dinara	porez iz podtačke (2) + do 1,0% na iznos preko 25.000.000 dinara
(4) preko 50.000.000 dinara	porez iz podtačke (3) + do 2,0% na iznos preko 50.000.000 dinara

235 U nekim zemljama se kuća ili stan oporezuje samo ako se izdaje u zakup.

236 Član 11. istog Zakona

Porez na imovinu ne plaća se na prava na nepokretnosti:[237] u državnoj i drugim oblicima javne svojine, u opštoj upotrebi u svojini Srbije; diplomatskih i konzularnih predstavništava, pod uslovom reciprociteta; u svojini tradicionalnih crkava i verskih zajednica; kulturnim ili istorijskim spomenicima; pruge, aerodromske piste, brane, i sl.; skloništa ljudi i dobara od ratnih dejstava i dr. propisanim slučajevima. Porez na imovinu na teritoriji JLS ne plaća obveznik kad ukupna osnovica za sve njegove nepokretnosti ne prelazi iznos od 400.000 dinara, i dr. slučajevi.

Utvrđeni porez na prava na nepokretnosti na zgradi ili stanu u kojem stanuje obveznik umanjuje se **za 50%, a najviše 20.000 dinara**. Utvrđeni porez na prava na zgrade i stanove površine do 60 m^2, koji nisu na gradskom građevinskom zemljištu, odnosno na zemljištu u građevinskom području i ne daju se u zakup, i dr. slučajevima propisani zakonom.

2) Porez na nasleđe i poklon

Porez na nasleđe i poklon plaća se na ukupnu površinu nepokretnosti na kojima su konstituisana prava svojine ili korišćenja, koja naslednici naslede, odnosno poklonoprimci prime na poklon.[238] Porez na poklon plaća se i u slučaju prenosa bez naknade imovine pravnog lica, koja je predmet oporezivanja.

Obveznik poreza na nasleđe i poklon je rezident i nerezident Srbije koji nasledi ili na poklon primi pravo na nepokretnosti koja se nalazi na teritoriji Srbije.Obveznik poreza na nasleđe i poklon koji nasledi ili na poklon primi predmet oporezivanja je rezident Srbije za predmet koji se nalazi na teritoriji Srbije, ili u inostranstvu, kao i nerezident Srbije za predmet koji se nalazi na teritoriji Srbije.

Osnovica poreza na nasleđe je **tržišna vrednost nasleđene imovine, umanjena za iznos dugova,** troškova i drugih tereta koje je obveznik dužan da isplati iz nasleđene imovine.[239] Osnovica poreza je **tržišna vrednost na poklon primljene imovine.**

Obveznici koji se, u odnosu na ostavioca, odnosno poklonodavca, nalaze **u drugom naslednom redu** po zakonskom redu nasleđivanja, **porez na nasleđe i poklon plaćaju po proporcionalnoj stopi od 1,5%.** Obveznici koji se, u odnosu na ostavioca, odnosno poklonodavca, nalaze **u trećem i daljem naslednom redu,** odnosno obveznici koji sa ostaviocem, odnosno poklonodavcem nisu u srodstvu, **porez na nasleđe i poklon plaćaju po proporcionalnoj stopi od 2,5%.**

Porez na nasleđe i poklon ne plaća:[240]

- **naslednik** prvog naslednog reda, supružnik i roditelj ostavioca, odnosno poklonoprimac prvog naslednog reda i supružnik poklonodavca;
- **naslednik,** odnosno **poklonoprimac zemljoradnik** drugog naslednog reda koji nasleđuje zemljište i duge nepokretnosti;

237 Član 12. istog Zakona
238 Član 14. istog Zakona.
239 Član 16. istog Zakona
240 Član 21. istog Zakona

- **naslednik,** odnosno poklonoprimac drugog naslednog reda - **na jedan nasleđeni, odnosno, poklonjeni stan**, ako je sa ostaviocem/poklonodavcem živeo u zajedničkom domaćinstvu najmanje godinu dana pre smrti ostavioca, odnosno pre prijema poklona;
- **poklonoprimac** - na imovinu koja mu je ustupljena u ostavinskom postupku;
- **fondacije i zadužbine** na nasleđenu ili na poklon primljenu imovinu;
- **Republika, AP i lokalna samouprava**- naslednik odnosno poklonoprimac;
- **primalac donacije** po međunarodnom ugovoru koji je zaključila Srbija, kada je tim ugovorom uređeno da se na dobijen novac, stvari ili prava, neće plaćati porez na poklon;
- se **na imovinu primljenu od Republike, AP, odnosno lokalne samouprave** i dr.

Rezident Srbije koji nasledi, odnosno na poklon primi, **predmet oporezivanja koji se nalazi u inostranstvu**, na koje nasleđe, odnosno poklon, je u državi na čijoj teritoriji se taj predmet nalazi **porez plaćen, ima pravo na umanjenje poreza na nasleđe i poklon u Srbiji, u visini poreza** na nasleđe, odnosno na poklon, plaćenog u toj državi, a najviše do iznosa koji bi se platio po propisima na nasleđe, odnosno na poklon, ostvaren u toj državi.

3) Porez na prenos apsolutnih prava

Porez na prenos apsolutnih prava plaća se kod prenosa uz naknadu, i to: 1) **prava svojine na nepokretnosti**; 2) **prava intelektualne svojine** 3) **prava svojine na upotrebljavanom motornom vozilu**; 4) **prava korišćenja građevinskog zemljišta**; 5) **prava na eksproprisanoj nepokretnosti, i 6) drugim propisanim slučajevima** (sticanje svojine održajem, usled likvidacije ili stečaja, u slučaju statusnih promena, i dr.)

Obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je prodavac, odnosno prenosilac apsolutnih prava, a obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je lice kome se daje na korišćenje/zakup građevinsko zemljište, odnosno korisnik eksproprijacije. Kad se apsolutno pravo prenosi po osnovu ugovora o doživotnom izdržavanju, obveznik poreza je davalac izdržavanja. Zakonom su regulisani i drugi posebni slučajevi.

Lice - **rezident** Srbije obveznik je poreza na prenos apsolutnih prava za prenos ostvaren u Srbiji i van njene teritorije.

Lice - **nerezident** Srbije obveznik je poreza na prenos apsolutnih prava samo za prenos ostvaren na teritoriji Srbije.

Osnovica poreza na prenos apsolutnih prava je ugovorena (tržišna) cena u trenutku nastanka poreske obaveze.

Poreska obaveza nastaje: danom zaključenja ugovora o prenosu apsolutnih prava, odnosno o davanju građevinskog zemljišta u zakup; danom kada je sticalac prava na nepokretnosti stupio u posed nepokretnosti (itd,).

Stopa poreza na prenos apsolutnih prava iznosi 2,5%.

Porez na prenos apsolutnih prava ne plaća se: kad se apsolutno pravo prenosi radi izmirenja obaveza po osnovu javnih prihoda; kad se prenosi pravo svojine na nepokretnosti

diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država, pod uslovom reciprociteta; kod ulaganja apsolutnih prava u kapital rezidenta Srbije - a.d. odnosno d.o.o.; u skladu sa uslovima i po postupku propisanim Zakonom o planiranju i izgradnji;[241] kada je obveznik Republika, AP, odnosno JLS, i dr.

Porez na prenos apsolutnih prava <u>ne plaća se na prenos prava svojine</u> na stanu ili porodičnoj stambenoj zgradi, odnosno fizičkom licu koje kupuje prvi stan, za površinu koja **<u>za kupca prvog stana iznosi do 40 m²</u>** i za članove njegovog porodičnog domaćinstva koji **<u>od 1. jula 2006. godine</u>** nisu imali u svojini/ susvojini stan na teritoriji Srbije do 15 m² po svakom članu, pod propisanim uslovima.



OSLOBOĐEN POREZA
KUPAC PRVOG STANA DO 40 m²

C) Utvrđivanje i naplata poreza na imovinu

Utvrđivanje poreza na imovinu, poreza na nasleđe i poklon i poreza na prenos apsolutnih prava vrši se na osnovu podataka iz poreske prijave, poslovnih knjiga poreskih obveznika i drugih podataka kojima organ nadležan za utvrđivanje, naplatu i kontrolu poreza raspolaže, a od značaja su za utvrđivanje poreske obaveze.

Za imovinu za koju je podneo poresku prijavu, obveznik poreza na imovinu dužan je da **podnosi poresku prijavu, sa tačnim podacima, do 31. marta svake godine** za koju se vrši utvrđivanje poreza, i to i pravno lice i fizičko lice koje ostvaruje prihode od samostalne delatnosti u skladu sa propisima.

Porez na imovinu ili oslobađanja utvrđuje se rešenjem organa jedinice lokalne samouprave, a porez na nasleđe i poklon i porez na prenos apsolutnih prava utvrđuju se rešenjem poreskog organa. Godišnji porez na imovinu plaća se tromesečno u roku od 45 dana od dana početka tromesečja, a do donošenja rešenja plaća se po jedna čezvrtina prošlogodišnjeg iznosa.

4.9.2. POREZ NA DOHODAK FIZIČKIH LICA

A) Klasifikacije poreza na dohodak

Porez na dohodak fizičkih lica (građana) spada u najznačajnije i najsloženije oblike javnih prihoda, a posebno poreza. Veoma je izdašan, bilansno predvidiv i pogodan za realizaciju kako fiskalnih, tako i brojnih ekstrafisklanih ciljeva oporezivanja.

Porez na dohodak fizičkih lica je u klasifikaciji OECD pod nazivom „porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke pojedinaca", dok u klasifikaciji GFS MMF-a pod nazivom „porezi koje plaćaju fizička lica". Kontni okvir za budžetski sistem Srbije je ovaj poreski oblik pod nazivom „porez na dohodak, dobit i kapitalne dobitke koje plaćaju fizička lica", svrstao u konto 711 100.

241 „Službeni glasnik RS", br. 47/03, 34/06 i 39/09 - US

Vrste poreza na dohodak fizičkih lica. Postoje tri vrste oporezivanja dohotka fizičkih lica: Ceduralni, Sintetički ili globalni, i Mešoviti sistem.

Ceduralni sistem polazi od stava da svaki prihod fizičkog lica, bez obzira po kojem osnovu stečen, treba oporezovati odvojeno, primenom odgovarajućeg poreza, po pravilu, proporcionalnim stopama. Ti porezi se zovu ceduralni porezi.

Drugi sistem je zasnovan na postavci da sve prihode koje ostvari poreski obveznik treba oporezovati jednim sveobuhvatnim porezom, čija stopa po pravilu treba da bude progresivna. U pitanju je ***sintetički, odnosno globalni sistem poreza na dohodak fizičkih lica*** koji oporezuju ukupnu masu obveznikovih prihoda, bez obzira na prirodu primanja i izvore iz kojih potiče.

Treći sistem je ***mešoviti sistem oporezivanja dohotka***, gde 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.

U praksi su dominantna prva dva sistema.

U zemljama OECD je u primeni uglavnom globalni sistem dok je u Srbiji u primeni mešoviti sistem oporezivanja dohotka fizičkih lica.

Sistem oporezivanja dohotka fizičkih lica u Srbiji je na snazi od 2001. godine, a regulisan je Zakonom o porezu na dohodak građana.[242] Pomenutim zakonom u Srbiji je ustanovljen mešoviti sistem oporezivanja dohotka građana. Svi prihodi fizičkog lica, oporezuju se ceduralno, a dopunski samo ako poreski obveznik ostvari dohodak preko nekog iznosa koji je utvrđen zakonom (tzv. ukupna godišnji dohodak građana).[243]

Porez na dohodak fizičkih lica u Srbiji se plaća po mešovitom sistemu.

B) Vrste prihoda građana u Srbiji

Porezu na dohodak građana u Srbiji podležu sledeće vrste prihoda: 1) **zarade;** 2) prihodi **od poljoprivrede** i šumarstva; 3) prihodi **od samostalne delatnosti**; 4) prihodi **od autorskih i srodnih prava** i prava industrijske svojine; 5) **prihodi od kapitala**; 6) prihodi **od nepokretnosti**; 7) **kapitalni dobici**; 8) **ostali prihodi**.

Prihodi se oporezuju ako su ostvareni u novcu, naturi, činjenjem ili na drugi način.

Na pojedine vrste navedenih prihoda porez na dohodak građana plaća se: po odbitku od svakog pojedinačnog prihoda; na osnovu rešenja nadležnog poreskog organa. Godišnji porez na dohodak građana[244] plaća se po rešenju nadležnog poreskog organa na dohodak ostvaren u prethodnoj kalendarskoj godini.

242 „Sl. glasnik RS", br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US i 7/2012 - usklađeni din. izn.

243 Članovi 2-5. istog Zakona

244 Članovi 6-10. istog Zakona

VRSTE OPOREZIVIH PRIHODA GRAĐANA U SRBIJ	
1. Zarada	5. Od kapitala
2. Od poljoprivrede i šumarstva	6. Od nepokretnosti
3. Od samostalne delatnosti	7. Kapitalni dobici
4. Od autorskih prava i srodnih prava	8. Ostali prihodi
	9. Godišnji porez na dohodak građana

C) Poreski obveznik: rezident-nerezident

Poreski obveznik je fizičko lice koje je po zakonu dužno da plati porez .

Obveznik poreza na dohodak građana je rezident Srbije, za dohodak ostvaren na teritoriji Republike Srbije, i u drugoj državi. **Rezident Republike je fizičko lice koje:**

1) na teritoriji Republike ima prebivalište ili centar poslovnih i životnih interesa;
2) na teritoriji Republike, neprekidno ili sa prekidima, **boravi 183 ili više dana u periodu od 12 meseci** koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini.

Rezident Republike je i fizičko lice koje je upućeno u drugu državu radi obavljanja poslova za fizičko ili pravno lice - rezidenta Republike ili za međunarodnu organizaciju.

Obveznik poreza na dohodak građana je i fizičko lice koje nije rezident **(nerezident)** za dohodak ostvaren na teritoriji Republike.

D) Izuzimanja iz dohotka za oporezivanje

Ne plaća se porez na dohodak građana na primanja ostvarena po osnovu: propisa o pravima ratnih invalida; dečijeg dodatka; naknada za tuđu pomoć i negu i naknada za vreme nezaposlenosti, naknada iz zdravstvenog osiguranja i dr.; pomoći u slučaju smrti zaposlenog, člana njegove porodice (u 2012. do 54.206 din); pomoći zbog posledica elementarnih nepogoda; stipendija i kredita učenika i studenata (u 2012.g. mes. do 9.293 dinara); naknade za ishranu - sportistima amaterima (u 2012. do 7.744 din-mesečno; penzija i invalidnina - do propisanog najnižeg iznosa; otpremnine, odnosno novčane naknade u procesu racionalizacije i privatizaciju u skladu sa aktom Vlade; naknada koje, u skladu sa propisima isplaćuju studentima vojnih akademija, učenicima srednjih vojnih škola i slušaocima ŠRO; premija, subvencija, regresa i drugih sredstava (PDV naknade) koja se isplaćuju poljoprivredi; nagrada učenicima i studentima za postignute rezultate tokom školovanja i takmičenja; naknade troškova volontiranja koju ostvaruje volonter, i dr.

E) Plaćanje poreza

1) Porez na zarade

a) Predmet oporezivanja[245]

Pod zaradom se smatra zarada koja se ostvaruje: **po osnovu radnog odnosa**, definisana Zakonom o radu i druga primanja zaposlenog; kao ugovorena naknada i druga primanja koja se ostvaruju obavljanjem privremenih i povremenih poslova; na osnovu ugovora zaključenog preko omladinske ili studentske zadruge, osim sa licem do navršenih 26 godina života, ako je na školovanju u ustanovama srednjeg, višeg i visokog obrazovanja; kao primanje u obliku bonova, novčanih potvrda, akcija, osim akcija stečenih u postupku svojinske transformacije, ili robe, činjenjem ili pružanjem pogodnosti, opraštanjem duga, kao i pokrivanjem rashoda obveznika novčanom nadoknadom ili neposrednim plaćanjem.

b) Poreski obveznik

U Srbiji obveznik poreza na zarade je **fizičko lice koje ostvaruje zaradu.** U većini savremenih država primenjuje se sistem poreza na dohodak građana u kome je obveznik pojedniac, s tim da se osnovica umanjuje za iznos odbitka na teret ličnih prilika (za izdržavane članove porodice, broj dece i dr). Ako je jedinica oporezivanja domaćinstvo, ukupni dohodak kao zbir dohodaka svih članova domaćinstva, kod progresivnog oporezivanja ukupan poreski dug će biti veći, jer je osnovica veća.Kod građana koji imaju dvojno državljanstvo, državljanstvo se postepeno povlači pred rezidentstvom, koje postaje češći kriterijum za utvrđivanje statusa poreskog obveznika. Od tržišno razvijenih država jedino SAD koriste kriterijum državljanstva prilikom određivanja statusa poreskog obveznika. Uobičajena je praksa da se rezidentom smatra lice koje na teritoriji jedne države ostvari dohodak, uikoliko u toj državi boravi u periodima koji ukupno traju 183 dana u roku od 12 meseci, koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini.

c) Poreska osnovica, poreski kredit i poreska stopa

Osnovicu poreza na zarade čini isplaćena, odnosno ostvarena zarada.

Osnovicu poreza na zarade za zaposlene u smislu zakona koji uređuje rad, čini zarada, umanjena za iznos od 7.822 dinara mesečno (važi za 2012. godinu)

Poreski kredit je iznos za koji se umanjuje obračunati porez na dohodak građana.

Zarada se oporezuje se po stopi od 12%.

Za fizička lica - rezidente Republike koji su upućeni u inostranstvo radi obavljanja poslova za pravna lica - rezidente Republike, osnovicu poreza na zarade



12 % POREZ NA ZARADE

245 Članovi 13-21. istog Zakona

čini iznos zarade koju bi, opštim aktom i ugovorom o radu ostvarili u Republici na istim/sličnim poslovima.[246]

d) Poreska oslobođenja i poreski odbici

Ne plaća se porez na zarade na primanja zaposlenog po osnovu:

- naknade troškova prevoza u javnom saobraćaju - do visine cene mesečne pretplatne karte, a najviše **do 3.098 dinara (**važi za 2012. godinu**).**
- **dnevnice za službeno putovanje** u zemlji do iznosa od **1.859 dinara** (važi u 2012. godini) odnosno **dnevnice za službeno putovanje u inostranstvo** do propisanog iznosa;
- naknade troškova smeštaja na službenom putovanju, prema priloženom računu;
- **naknade prevoza na službenom putovanju**, prema priloženim računima prevoznika
- u javnom saobraćaju, a kada je odobreno korišćenje sopstvenog automobila za službeno putovanje - do iznosa 30% cene jednog litra super benzina, a najviše **do 5.421 dinara mesečno** (važi za 2012. godinu)**;**
- **solidarne pomoći za slučaj bolesti**, zdravstvene rehabilitacije ili invalidnosti zaposlenog ili člana njegove porodice - **do 30.975 dinara** (važi za 2012. godinu)**;**
- **poklona deci zaposlenih, starosti do 15 godina**, povodom Nove godine i Božića - **do 7.744 dinara godišnje** (za 2012. godinu) po jednom detetu;
- **jubilarne nagrade zaposlenima, do 15.487 dinara godišnje** (važi za 2012. god).

Pomenimo da se, u zemljama OECD, minimalne stope poreza na dohodak građana kreću se od 5% (Grčka), a maksimalne od 25% (Švedska, koja ima jedisntvenu stopu), do 60% (Holandija). Broj dohodnih grupa se kreće od dve (Irska i Švedska) do 17 (Luksemburg).

Postoje standardni i nestandardni poreski odbici. Tipičan stnadardni odbitak je odbitak na izdržavane članove domaćinstva i sl. Nestandardni odbici su: troškovi lekova, ortopedska i druga pomagala, ulaganja za rešavanje stambenih potreba, troškovi stručnog usavršavanja, verske obaveze, ulaganja u zadužbine i fondove, u životno osiguranje i dr).

e) Posebna poreska oslobođenja

Obaveze plaćanja poreza na zarade ostvarene za rad u **stranim diplomatskim i konzularnim predstavništvima ili međunarodnim organizacijama,** akreditovanih u Srbiji, i njihovo osoblje i članovi porodice, ako nisu državljani ili rezidenti Republike; funkcioneri OUN i njenih specijalizovanih agencija (izuzetno obaveze plaćanja poreza na zarade ostvarene u OUN i njenim agencijama, oslobođena su fizička lica koja su državljani ili

246 Primera radi, u vreme izborne kampanje za predsednika Francuske Fransoa Olanda, predsednički kandidat je, pored ostalog, najavio i povećanje poreza za najbogatije Francuze sa 50% na 75% od ostvarenog dohotka.., dok je premijer Britanije tvrdio da porez treba smanjiti sa 50 na 40% maksimalno. (na prihode veće od 180.000 evra) Većina Francuza ipak nije prihvatila ovaj predlog. Anketa, dalje pokazuje da bi francuski neženja sa godišnjim prihodom od 1,2 miliona evra platio porez 580.360 evra, što je manje nego samac sa istim prihodom u Španiji, koji državi mora da plati 600.000 evra i gde poreska stopa na dohodak iznosi 53 odsto. U Belgiji će samac sa godišnjim prihodom od 1,2 miliona evra platiti porez 594.000 evra, bez polemike. U Nemačkoj je masimalna stopa na dohodak 45% za prihode veće od 250.000 evra. U Italiji je bivši premijer Berluskoni odbio da poveća najvišu stopu poreza za najbogatije Italijane pa je i dalje 43%.

rezidenti Republike); počasni konzuli stranih država za primanja od tih država; zaposleni kod navedenih lica, ako nisu državljani ili rezidenti Republike; poreza na zarade lica sa invaliditetom; premija dobrovoljnog dodatnog penzijskog i invalidskog osiguranja - ukupno najviše do 4.647 din mesečno (u 2012.); zarade na penzijski doprinos u dobrovoljni penzijski fond- člana dobrovoljnog penzijskog fonda, najviše do 4.647 din mesečno (u 2012.), i dr.

f) Poreska olakšica za zapošljavanje novih lica i lica sa invaliditetom

Poslodavac (osim državnih organa) koji **zaposli lice koje se smatra pripravnikom** koje je na dan zaključenja ugovora o radu **mlađe od 30 godin**a i koje je prijavljeno kod NSZ, **oslobađa se obaveze plaćanja** obračunatog i obustavljenog poreza iz zarade novozaposlenog lica, **tri godine** od dana zapošljavanja tog lica. A ako zaposli to lice na najmanje tri meseca ima pravo da oslobađanje u trajanju od dve godine

Poslodavac (osim državnih organa) koji na neodređeno vreme **zaposli lice sa invaliditetom, oslobađa se** obaveze **plaćanja** obračunatog i obustavljenog **poreza iz zarade tog lica, za period od tri godine** od dana zasnivanja radnog odnosa.

Poslodavac (osim državnih organa) koji zaposli lice koje je na dan zaključivanja ugovora o radu starije od 45 koje je prijavljeno kod NSZ kao korisnik novčane naknade za vreme nezaposlenosti, ima pravo poreskog oslobođenja od **2 godine o**d dana zaposlenja.

g) Izbegavanje dvostrukog oporezivanja

Elementi dvostrukog oporezivanja su sledeći: Postojanje jednog poreskog obveznika, Istovrsnog poreza, Postojanje jednog poreskog objekta, Postojanje više poreskih vlasti istog ranga, Dvostruko istovremeno plaćanje poreza.

Ugovori (po modelu **OECD) su najefikasniji instrument** koji putem odgovarajućih rešenja (pravila) i metoda obezbeđuju **eliminisanje poreske barijere** između država ugovornica, odnosno na međunarodnom planu. Naša zemlja je, do sada, ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja zaključila i ratifikovala sa velikim brojem zemalja.[247]

Ako obveznik - rezident Republike ostvari dohodak u drugoj državi, na koji je plaćen porez u toj državi, na račun poreza na dohodak građana utvrđenog prema odredbama odgovarajučeg propisa Srbije, **odobrava mu se poreski kredit u visini poreza na dohodak plaćenog u toj državi**. Poreski kredit ne može biti veći od iznosa koji bi se dobio primenom odredaba propisa Srbije na dohodak ostvaren u drugoj državi.[248]

2) Porez na prihode od poljoprivrede i šumarstva

Prihodom od poljoprivrede i šumarstva **smatra se katastarski (pretpostavljeni) ili stvarni prihod od tih delatnosti**.[249] Obveznik poreza na prihode od poljoprivrede i šumarstva je fizičko lice koje je kao vlasnik, imalac prava korišćenja ili plodouživalac zemljišta upisano u katastru zemljišta, prema stanju na dan 31. decembra prethodne godine.

Stopa poreza na prihode od poljoprivrede i šumarstva iznosi 10%.

247 Ugovori se nalaze na sajtu Ministarstva finansija Srbije

248 Član 12. istog Zakona

249 Član 22. do 30. istog Zakona



STOPA POREZA NA PRIHOD 10%

Porez na prihode od poljoprivrede i šumarstva **ne plaća se na katastarski prihod:** zemljišta na kome su podignuti nasipi, kanali i ustave, odbrambeni vrbaci; zemljište koje služi zgradama diplomatskih i konzularnih predstavništava, pod uslovom reciprocita; zemljište ispod spomenika kulture i sl.; dvorišta crkava, hramova, manastira i džamija; zemljišta na kojima se podižu novi voćnjaci i vinogradi - pet godina od početka sadnje voćnjaka, odnosno vinove loze; zemljišta pod zgradama za stanovanje, u svojini građana - do 500 m2; zemljišta obveznika ako su on i članovi njegovog domaćinstva stariji od 65 godina - muškarci, odnosno 60 godina - žene, ako nemaju druge prihode; zemljišta koje obveznik besplatno ustupi prognanom licu od 1.8.1995. godine i drugim propisanim slučajevima.

3) Porez na prihode od samostalne delatnosti



TAŠNER - VRSTA SAMOSTALNE DELATNOSTI

Prihodom od samostalne delatnosti **smatra se prihod ostvaren od privrednih delatnosti, pružanjem profesionalnih i drugih intelektualnih usluga,** kao i prihod od drugih (trajnih ili sezinskih) delatnosti, ukoliko se na taj prihod ne plaća porez po drugom osnovu.[250] **Obveznik poreza na prihode od samostalne delatnosti je fizičko lice koje ostvaruje prihode** obavljanjem sopstvene delatnosti uključujući i fizičko lice koje ostvaruje prihode od poljoprivrede i šumarstva i svako drugo fizičko lice koje je obveznik PDV.

Oporezivi prihod od samostalne delatnosti je oporeziva dobit, koja se utvrđuje u poreskom bilansu usklađivanjem dobiti iskazane u bilansu uspeha, sačinjenom u skladu sa MRS i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija ako preduzetnik vodi dvojno knjigovodstvo, odnosno u skladu sa propisom ministra o vođenju poslovnih knjiga, ako preduzetnik vodi prosto knjigovodstvo, prema uputstvima ministra finansija. **Preduzetnicima se u rashode u poreskom bilansu priznaju**: obračunati i plaćeni doprinosi za lično obavezno socijalno osiguranje po osnovu samostalne delatnosti; troškovi službenog putovanja do propisanog iznosa.

Preduzetnik koji ne vodi poslovne knjige, osim poslovne knjige o ostvarenom prometu, ima pravo da podnese zahtev da porez na prihode od samostalne delatnosti plaća na **paušalno utvrđen prihod**. Paušalni prihod se utvrđuje, **u skladu sa propisanim kriterijumima Vlade** (visina prosečne zarade u Republici, mesto gde se radnja nalazi, opremljenost radnje, broj zaposlenih, površina lokala i sl). Zahtev za paušalno oporezivanje može se podneti nadležnom poreskom organu.

Stopa poreza na prihode od samostalne delatnosti iznosi 10%.

250 Član 31- do 51. istog Zakona

4) Porez na prihode od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine

1) **Prihodom od autorskih prava** smatra se naknada koju obveznik ostvari po osnovu:[251] pisanih dela; govornih dela; dramskih i dramsko-muzičkih dela; kinematografskih dela; dela likovne umetnosti; idejnih projekata, skica, crteža i sl.; prevoda, lekture i dr.; izvođenja muzičkih, i drugih dela; likovnih dela iz oblasti primenjenih umetnosti; ostalih autorskih dela. **Likovnim delom** iz oblasti primenjenih umetnosti smatraju se unikati koje je autor sam izradio po sopstvenoj zamisli - u nacrtu ili u materijalu - u granama primenjenih umetnosti, kao što su: plastična dela od raznih materijala; umetnička keramika; dr;; zidno slikarstvo i sl.; modno kreatorstvo; rešenja za industrijsko oblikovanje i drugo.
2) **Prihodom od prava srodnih autorskom pravu**, smatra se naknada koju obveznik ostvari po osnovu: prava interpretatora; prava proizvođača fonograma; prava proizvođača emisije; prava proizvođača baze podataka i dr.
3) **Prihodom od prava industrijske svojine** smatra se naknada koju obveznik ostvari po osnovu: patenata; malih patenata; žigova; modela i uzoraka; tehničkih unapređenja.



PISANA DELA - 20% POREZ NA AUTORSKA PRAVA

Obveznik poreza na prihode od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine **je fizičko lice koje kao autor, nosilac srodnih prava, odnosno vlasnik prava industrijske svojine** ostvaruje naknadu po osnovu autorskog i srodnog prava, odnosno prava industrijske svojine. **Oporezivi prihod** od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine **čini razlika između bruto prihoda i troškova** koje je obveznik imao pri ostvarivanju prihoda.

Obvezniku - autoru, odnosno nosiocu srodnog prava priznaju se **normirani i stvarni troškovi koji su taksativno navedeni u zakonu,** u zavisnosti od vrste autorskog dela i iskazuju se u procentima od troška, a mogu se priznati u nekim slučajevima i u punom iznosu.

Stopa poreza na prihode od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine **iznosi 20%.** Prihodi se mogu **vremenski razgraničiti najviše do pet godina**.

5) Porez na prihode od kapitala

Prihodom od kapitala smatraju se:[252] **kamata** po osnovu zajma, štednih i drugih depozita i po osnovu dužničkih i sličnih hartija od vrednosti; **dividende** i udeli u dobiti; primanja zaposlenih i članova uprave privrednog društva **po osnovu učešća u dobiti** - u novcu ili putem dodele ili opcijske kupovine sopstvenih akcija; **uzimanje iz imovine i korišćenje usluga privrednog društva** od strane vlasnika privrednog društva za njihove privatne potrebe; **primanje člana otvorenog investicionog fonda** po osnovu prava na srazmerni deo prihoda od investicione jedinice tog fonda.

251 Član 52. do 60. istog Zakona
252 Član 61. do 65. istog Zakona

Obveznik poreza na prihode od kapitala je fizičko lice koje ostvaruje te prihode.

Stopa poreza na prihode od kapitala **iznosi 10%.**

Ne plaća se porez na prihode od kapitala na kamatu: na dinarska sredstva po osnovu štednih i drugih depozita; po osnovu dužničkih hartija od vrednosti, u smislu propisa kojima je uređeno tržište hartija od vrednosti i drugih finansijskih instrumenata, čiji je izdavalac Republika, AP, jedinica lokalne samouprave ili Narodna banka Srbije;

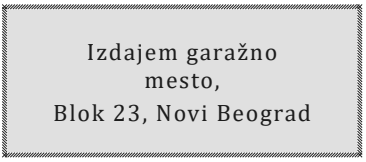


AKCIJA - DONOSI DIVIDENDU POREZ 10%

6) Porez na prihode od nepokretnosti

Prihodima od nepokretnosti smatraju se **prihodi koje obveznik ostvari izdavanjem u zakup ili podzakup nepokretnosti**, a naročito: zemljišta, stambenih i poslovnih zgrada, delova tih zgrada, stanova, delova stanova, poslovnih prostorija i garaža.[253]

Obveznik poreza na prihode od nepokretnosti je fizičko lice koje izdavanjem u zakup ili podzakup nepokretnosti ostvari prihode po tom osnovu. Oporezivi prihod od nepokretnosti čini bruto prihod umanjen za normirane troškove u visini od 20%. **Stopa poreza** na prihode od nepokretnosti **iznosi 20%.** Ako je prijavljeni prihod od nepokretnosti manji od onog koji bi se mogao postići na tržištu, nadležni poreski organ će prihod od nepokretnosti utvrditi u visini prihoda koji se mogu postići na tržištu. Ako je prihod od zakupnine primljen za više godina odjednom, mogu se podeliti na pet godina.



POREZ NA PRIHOD OD IZDAVANJA GARAŽE 20%

7) Porez na kapitalne dobitke

Kapitalnim dobitkom smatra se **prihod koji obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom uz naknadu**:[254] stvarnih prava na nepokretnostima; autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine; **udela u imovini pravnih lica, akcija i ostalih hartija od vrednosti**, osim dužničkih hartija od vrednosti; investicione jedinice dobrovoljnog penzijskog fonda ili akumuliranih sredstava po osnovu programirane isplate sa računa člana dobrovoljnog penzijskog fonda i sl.

Obveznik koji je pravo, udeo ili hartiju od vrednosti pre prodaje držao u svom portfelju **pre 24. 1. 1994. godine ne ostvaruje kapitalni dobitak** njihovom prodajom. Za svrhu određivanja kapitalnog dobitka prodajnom cenom se smatra ugovorena cena, odnosno tržišna cena

253 Član 66. do 71. istog Zakona
254 Član 72. do 80. istog Zakona

koju utvrđuje poreski organ ako oceni da je ugovorena cena niža od tržišne. Kao ugovorena, odnosno tržišna cena uzima se cena bez poreza na prenos apsolutnih prava.

Stopa poreza na kapitalni dobitak **iznosi 10%.**

8) Porez na ostale prihode

Ostalim prihodima smatraju se prihodi koje obveznik ostvari: **davanjem u zakup opreme, transportnih sredstava i drugih pokretnih stvari; po osnovu dobitka od igara na sreću; od osiguranja lica; po osnovu sporta i sportskih stručnjaka; drugi prihodi**,[255] **po osnovu ugovora o delu**; po osnovu ugovora o obavljanju privremenih i povremenih poslova zaključenih preko omladinske ili studentske zadruge sa licem do navršenih 26 godina života ako je na školovanju u ustanovama srednjeg, višeg ili visokog obrazovanja; primanja članova upravnog i nadzornog odbora pravnog lica; **naknada poslanicima i odbornicima; primanja stečajnih upravnika, sudskih veštaka, sudija porotnika** i dr.; prihodi od prikupljanja i prodaje sekundarnih sirovina, lekovitog bilja i sl.);nagrade, novčane pomoći i druga davanja fizičkim licima koja nisu zaposlena kod isplatioca.



20% POREZ NA NAKNADE POSLANICIMA

Stopa poreza na ostale prihode iznosi 20%, na prihode od osiguranja lica 10%.

9) Godišnji porez na dohodak građana

Godišnji porez na dohodak građana plaćaju fizička lica - rezidenti, uključujući i stranca - rezidenta, koji su u kalendarskoj **godini ostvarili dohodak** (godišnji zbir svih primanja) **veći od trostrukog iznosa prosečne godišnje zarade** po zaposlenom isplaćene u Republici u godini za koju se utvrđuje porez, prema podacima republičke statistike.[256]

Osnovica godišnjeg poreza na dohodak građana je oporezivi dohodak, koji čini razlika između dohotka za oporezivanje i ličnih odbitaka koji iznose:

1) za poreskog obveznika - 40% od prosečne godišnje zarade po zaposlenom isplaćene u Republici u godini za koju se utvrđuje porez;
2) za izdržavanog člana porodice - 15% od prosečne godišnje zarade po zaposlenom isplaćene u Republici u godini za koju se utvrđuje porez, po članu.

Ukupan iznos ličnih odbitaka ne može biti veći od 50% dohotka za oporezivanje.

Godišnji porez na dohodak građana plaća se na osnovicu , po sledećim stopama:

- na iznos **do šestostruke prosečne godišnje zarade - 10%;**
- na iznos preko šestostruke prosečne godišnje zarade - 10% na iznos do šestostruke prosečne godišnje zarade **+ 15% na iznos preko šestostruke prosečne godišnje zarade.**

255 Član 81. do 86. istog Zakona
256 Član 87. do 89. istog Zakona

Nadležni poreski organ najkasnije do 31. decembra svake godine, opštim javnim pozivom poziva građane na podnošenje poreskih prijava.

Obveznik godišnjeg poreza na dohodak građana dužan je da podnese poresku prijavu a **najkasnije do 15. marta naredne godine.**

Poresku prijavu obveznik je dužan da podnese i za prihode od samostalne delatnosti, **za prihode od nepokretnosti** i u drugim propisanim slučajevima. Po odbitku od svakog pojedinačno ostvarenog prihoda utvrđuju se i plaćaju porezi na prihode ostvarene po svim napred navedenim osnovima (zarade, autorska i srodna prava, na kapital, dobitke izgara na sreću, sportskih stručnja, i dr).[257] **Po rešenju nadležnog poreskog organa utvrđuju se i plaćaju porezi** na sledeće prihode: prihode od poljoprivrede i šumarstva; prihode od samostalne delatnosti; kapitalne dobitke; prihode na koje se porez ne plaća po odbitku, odnosno kada isplatilac prihoda nije pravno lice ili preduzetnik.

4.9.3. POREZ NA DOBIT PRIVREDNOG DRUŠTVA

A) Uvodne napomene

Porez na dobit privrednog društva spada u najznačajnije oblike javnih prihoda, ali nema bilansnu izdašnost kao PDV i akcize, ali ima razvojnu i stabilizacionu funkciju.

Porez na dohodak korporacija se naziva u svim zemljama OECD ono što se **kod nas naziva porez na dobit pravnih lica.**

Obveznici poreza na dohodak su korporacije, odnosno društva kapitala a u malom broju država ovom porezu podležu i društva lica.Kod društva kapitala dohodak se oporezuje porezom na dohodak korporacija a pri isplati dobiti (profita) vlasnicima kapitala - dividenda i porezom na dohodak građana.

Porez na dobit privrednog društva je u klasifikaciji OECD pod nazivom „porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke korporacija", dok je u klasifikaciji GFS MMF-a svrstan pod nazivom „porezi koje plaćaju preduzeća". U Kontnom planu Srbije ovaj porez vodi se pod nazovom „porezi na dobit i kapitalne dobitke koje plaćaju privredna društva i druga pravna lica", svrstan u konto 711 200.

B) Poreski obveznik: rezident-nerezident

Prema odredbama **Zakona o porezu na dobit pravnih lica**,[258]poreski obveznik je privredno društvo, odnosno preduzeće organizovano u jednom od sledećih oblika: akcionarsko društvo; društvo sa ograničenom odgovornošću; ortačko društvo; komanditno društvo; društveno preduzeće; javno preduzeće, kao i zadruga koja ostvaruje prihode prodajom proizvoda/usluga na tržištu, i drugo pravno lice, uključujući i nedobitne organizacije koje nije organizovano u navedenim oblicima, ako ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu.

257 Član 99. do 156. istog Zakona

258 „Sl. glasnik RS", br. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10 i 101/11

Prema modelu poreske Konvencije o dohotku i imovini OECD, za oporezivanje dohotka validan je kriterijum rezidentstva kao mesta efektivnog upravljanja kompanijom, osim onog dela koji je ostvaren poslovanjem stalne poslovne jedinice: taj deo dohotka se oporezuje prema propisima države u kojoj je ostvaren.[259]

Poreski obveznik je rezident Republike Srbije koji podleže oporezivanju dobiti koju ostvari na teritoriji Republike Srbije i izvan nje.[260]

Rezidentni obveznik je pravno lice koje je osnovano ili ima sedište stvarne uprave i kontrole na teritoriji Republike.

Nerezident Republike podleže oporezivanju dobiti koju ostvari poslovanjem preko stalne poslovne jedinice koja se nalazi na teritoriji Republike. Nerezidentni obveznik je pravno lice koje je osnovano i ima sedište stvarne uprave i kontrole van teritorije Republike.

U nekim državama validan kriterijum rezidentstva je mesto registracije društva (Japan, SAD, Italija, Brazil, Švajcarska) dok je u drugim kriterijum rezidentstva mesto stvarne uprave (Velika Britanija Argentina, Belgija) a u nekim se alternativno koriste oba kriterijuma.

C) Stalna poslovna jedinica

Stalna poslovna jedinica je svako stalno mesto poslovanja preko kojeg nerezidentni obveznik obavlja delatnost, a naročito: ogranak; pogon; predstavništvo; mesto proizvodnje, fabrika ili radionica; rudnik, kamenolom ili drugo mesto eksploatacije prirodnog bogatstva. Stalnu poslovnu jedinicu čine i stalno ili pokretno gradilište, građevinski ili montažni radovi, **ako traju duže od šest meseci**, i to: jedna od više izgradnji ili montaža koje se uporedno obavljaju, ili nekoliko izgradnji ili montaža koje se obavljaju bez prekida jedna za drugom. Ako lice, zastupajući nerezidentnog obveznika, ima i vrši ovlašćenje da zaključuje ugovore u ime tog obveznika, smatra se da nerezidentni obveznik ima stalnu poslovnu jedinicu u pogledu poslova koje zastupnik vrši u ime obveznika.

Ne postoji stalna poslovna jedinica ako nerezidentni obveznik obavlja delatnost preko komisionara, brokera ili bilo kog drugog lica koje, u okviru vlastite delatnosti, posluje u svoje ime, a za račun obveznika, kao ni: držanje zaliha robe ili materijala koji pripadaju nerezidentnom obvezniku u svrhu skladištenja i sl.

Nerezidentni obveznik koji obavlja delatnost na teritoriji Srbije poslovanjem preko stalne poslovne jedinice koja vodi poslovne knjige po propisima o računovodstvu i reviziji, **podnosi za stalnu poslovnu jedinicu poreski bilans** kao poreski obveznik i poresku prijavu.

Nerezidentni obveznik koji obavlja delatnost preko stalne poslovne jedinice koja ne vodi poslovne knjige u skladu sa propisima o računovodstvu i reviziji, **dužan je da vodi u toj stalnoj poslovnoj jedinici evidenciju** kojom se obuhvataju svi podaci **o prihodima i rashodima radi** utvrđivanja dobiti koju ostvari na teritoriji Republike.

Ugovori koje je naša zemlja zaključila sadrže, takođe, posebno rešenje koje propisuje da se dobit koja se pripisuje stalnoj jedinici određuje istim metodom iz godine u godinu, osim

259 The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2005, OECD, Paris, str 109-110
260 Član 3. do 5. istog Zakona

ako ne postoji opravdan i dovoljan razlog da se postupi drugačije.[261] Ugovori izričito određuju da gradilište, građevinski ili montažni radovi čine stalnu jedinicu samo ako traju duže od određenog vremena., tj. ukoliko steknu poslovni domicil (status rezidenta).[262] Međunarodno uobičajeno rešenje (prema **OECD Modelu ugovora)**[263] predviđa da **ovaj period iznosi 12 meseci**, sa namerom da se stimuliše međunarodno izvođenje investicionih radova.

D) Poreska osnovica

1) Oporeziva dobit

Osnovica poreza na dobit pravnih lica je oporeziva dobit.[264] **Oporeziva dobit utvrđuje se u poreskom bilansu usklađivanjem dobiti obveznika iskazane u bilansu uspeha**, koji je sačinjen prema MRS , odnosno MSFI i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija. Oporeziva dobit obveznika koji ne primenjuje MRS, odnosno MSFI, utvrđuje se u poreskom bilansu usklađivanjem dobiti obveznika, iskazane u skladu sa načinom priznavanja, merenja i procenjivanja prihoda i rashoda koji propisuje ministar finansija.

2) Usklađivanje rashoda

Za utvrđivanje oporezive dobiti **priznaju se rashodi u iznosima utvrđenim bilansom uspeha, u skladu sa MRS, odnosno MSFI** i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, osim rashoda za koje je zakonom propisan drugi način utvrđivanja.

Za utvrđivanje oporezive dobiti obveznika koji, prema propisima, ne primenjuje MRS, odnosno MSFI, priznaju se rashodi utvrđeni u skladu sa načinom priznavanja, merenja i procenjivanja rashoda koji propisuje ministar finansija.

Na teret rashoda <u>ne priznaju se</u>: troškovi koji se ne mogu dokumentovati; ispravke vrednosti pojedinačnih potraživanja od lica kojima se istovremeno duguje; pokloni dati političkim organizacijama, rashodi za reklamu i propagandu koji nisu dokumentovani; kamate zbog neblagovremeno plaćenih poreza i drugih javnih dažbina; troškovi postupka prinudne naplate; novčane kazne koje izriče nadležni organ, ugovorne kazne i penali; primanja zaposlenih ili drugih lica po osnovu učešća u dobiti; troškovi koji nisu nastali u svrhu obavljanja poslovne delatnosti, ako zakonom nije drukčije uređeno.

261 Miodrag Arsić, Međunarodno dvostruko oporezivanje i njegovo izbegavanje; KPMG, d.o.o. Beograd, 2002. str. 93-100.

262 Miodrag Arsić, Izbegavanje dvostrukog oporezivanja, Spoljnotrgovinski savetnik, Poslovni biro, d.o.o, Beograd, broj 8/2003.

263 **U tipskom ugovoru OECD** su navedene odredbe koje moraju, odnosno mogu biti predmet ugovora:Lica na koje se primenjuje ugovor, porezi na koje se primenjuje ugovor, opšte definicije, rezident, stalna jedinica, dohodak od nepokretne imovine, **dobit od poslovanja (najčešće),** međunarodni saobraćaj, povezana preduzeća,, dividende, kamate, autorske naknade, kapitalni dobitak, samostalne lične delatnosti, radni odnos,primanja direktora, umetnici i sportisti, penzije, usluge za potrebe vlade, studenti, profesori i istraživači, ostali dohodak, imovina, **otklanjanje dvostrukog oporezivanja**, jednak tretman, postupak zajedničkog dogovaranja, razmena obaveštenja, članovi diplomatskih misija i konzulata, stupanje na snagu i prestanak važenja.

264 Član 6. do 26. istog Zakona

Troškovi materijala i nabavna vrednost prodate robe priznaju se u iznosima obračunatim primenom metode ponderisane prosečne cene ili **FIFO metode.**

Troškovi zarada/ plata, priznaju se u iznosu obračunatom na teret poslovnih rashoda. **Obračunate otpremnine i novčane naknade** zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu, priznaju se kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome su isplaćene.

Amortizacija stalnih sredstava priznaje se kao rashod u iznosu i na način utvrđen predmetnim zakonom. **Stalna sredstva obuhvataju materijalna sredstva čiji je vek trajanja duži od jedne godine** i čija je pojedinačna nabavna cena u vreme nabavke veća od prosečne mesečne bruto zarade po zaposlenom u Republici, osim prirodnih bogatstava koja se ne troše, kao i nematerijalna sredstva, osim goodwill-a [265]. **Ova sredstva razvrstavaju se u pet grupa sa sledećim amortizacionim stopama:** I grupa 2,5%; II grupa 10%; III grupa 15%; IV grupa 20%; V grupa 30%. Amortizacija za stalna sredstva razvrstana u I grupu utvrđuje se primenom proporcionalne metode, na osnovicu koju čini nabavna vrednost sredstva, za svako stalno sredstvo posebno, a u slučaju kada su stalna sredstva iz ove grupe stečena u toku poreskog perioda, utvrđuje se primenom proporcionalne metode srazmerno vremenu od kada je započet obračun amortizacije do kraja poreskog perioda. Amortizacija za stalna sredstva razvrstana u grupe II-V utvrđuje se primenom degresivne metode na vrednost sredstava razvrstanih po grupama. Stalna sredstva razvrstana u I grupu jesu nepokretnosti.

Izdaci za zdravstvene, obrazovne, naučne, humanitarne, verske, zaštitu čovekove sredine i sportske namene, u oblasti kulture, priznaju se kao rashod u iznosu najviše **do 3,5% a za reklamu i propagandu, do 5% od ukupnog prihoda.**

Članarine komorama, savezima i udruženjima priznaju se kao rashod u poreskom bilansu najviše **do 0,1% ukupnog prihoda**.

Izdaci za **reprezentaciju** priznaju se kao rashod u iznosu **do 0,5% od ukupnog prihoda.** Na teret rashoda priznaje se otpis vrednosti pojedinačnih potraživanja pod određenim uslovima, redovne kamate (uz umanjenje za povezana lica).

Naknada po osnovu autorskog i srodnih prava i prava industrijske svojine, koju stalna poslovna jedinica isplaćuje svojoj nerezidentnoj centrali, ne priznaje se kao rashod u poreskom bilansu stalne poslovne jedinice. **Na teret rashoda priznaju se u poreskom bilansu porezi, doprinosi, takse i druge javne dažbine koje ne zavise od rezultata poslovanja, koje su plaćene u poreskom periodu**. U zakonu su posebno regulisana pitanja priznavanja rashoda kod banaka i osiguravajućih društava, zatim dugoročna rezervisanja za obnavljanje prirodnih bogatstava, garancija i dr. specifični slučajevi.

3) Usklađivanje prihoda

Za utvrđivanje oporezive dobiti **priznaju se prihodi u iznosima utvrđenim bilansom uspeha,** u skladu sa MRS, odnosno MSFI i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, ako nije drugačije propisano. Za utvrđivanje oporezive dobiti obveznika koji, prema propisima, a ne primenjuje MRS, odnosno MSFI, priznaju se prihodi utvrđeni u skladu sa načinom priznavanja, merenja i procenjivanja prihoda koji propisuje ministar finansija.

265 Član 10. istog Zakona

Kod potraživanja od dužnika sa statusom povezanog lica ili kredita koji obveznik daje dužniku sa statusom povezanog lica, kamata i pripadajući troškovi koji ulaze u prihode u poreskom bilansu ne mogu biti manji od onih koji bi se ostvarili da je to potraživanje ugovoreno na tržištu, odnosno da je odobren kredit na tržištu u tom periodu.

Prihod koji rezidentni obveznik ostvari po osnovu dividendi i udela u dobiti od drugog rezidentnog obveznika, ne ulazi u poresku osnovicu, i dr. slučajevi po zakonu.

4) Kapitalni dobici i gubici

Kapitalnim dobitkom smatra se prihod koji obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom uz naknadu:[266] nepokretnosti; prava industrijske svojine; udela u kapitalu pravnih lica i akcija i ostalih hartija od vrednosti, osim propisanih izuzetaka, investicione jedinice otkupljene od strane otvorenog investicionog fonda. Kapitalni dobitak predstavlja razliku između prodajne cene imovine i njene nabavne cene, utvrđene prema odredbama zakona. Ako je razlika negativna, u pitanju je kapitalni gubitak.

Nabavna cena koriguje se na procenjenu, odnosno fer vrednost, utvrđenu u skladu sa MRS, odnosno MSFI i usvojenim računovodstvenim politikama, ukoliko je promena na fer vrednost iskazivana u celini kao prihod perioda u kome je vršena.

Kod prodaje nepokretnosti u izgradnji, nabavnu cenu čini iznos troškova izgradnje koji su do dana prodaje iskazani u skladu sa MRS, odnosno MSFI i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija. Propisom su utvrđeni i drugi specifični slučajevi u vezi sa nabavnom cenom kao i utvrđivanjem kapitalne dobiti, odnosno kapitalnog gubitka.

Statusna promena rezidentnih obveznika izvršena u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva, **odlaže nastanak poreske obaveze** po osnovu kapitalnih dobitaka, dok ne dođe do promene vlasnika kapitala (odlaganje traje sve dok ne ostvari naknadu preko 10% od nominalne vrednosti akcija/udela).

5) Poreski tretman poslovnih gubitaka

Gubici ostvareni iz poslovnih, finansijskih i neposlovnih transakcija, utvrđeni u poreskom bilansu, izuzev onih iz kojih proizlaze kapitalni dobici i gubici utvrđeni u skladu sa zakonom, **mogu se preneti na račun dobiti** utvrđene u godišnjem poreskom bilansu iz budućih obračunskih perioda, **ali ne duže od pet godina**.

E) Poreski tretman likvidacije ili stečaja obveznika

Dobit utvrđena u postupku likvidacije obveznika podleže oporezivanju.

Dobit obveznika u toku likvidacije se utvrđuje kao pozitivna razlika imovine obveznika sa kraja i sa početka likvidacionog postupka , odnosno kao razlika imovine u toku trajanja likvidacionog postupka za koji se podnosi poreska prijava i poreski bilans, utvrđena u finansijskim izveštajima podnetim u skladu sa propisima o računovodstvu i reviziji, pri čemu je početni

266 Član 27. do 33. istog Zakona

bilans perioda likvidacije jednak bilansu na kraju poreskog perioda pre početka likvidacionog postupka. Obveznik nad kojim se otvara postupak likvidacije dužan je da nadležnom poreskom organu podnese prijavu i poreski bilans. Imovina koja preostane posle podmirenja poverilaca (likvidacioni ostatak) iznad vrednosti uloženog kapitala, smatra se kapitalnim dobitkom. Ako je vrednost uloženog kapitala veća od likvidacionog ostatka, smatra se da je ostvaren kapitalni gubitak.

F) Poreski period i poreska stopa

Poreski period za koji se obračunava porez na dobit je poslovna godina, koja je i kalendarska godina.[267] Izuzetno, na zahtev poreskog obveznika koji je dobio saglasnost ministra finansija, odnosno guvernera NBS može da dođe do nepoklapanja poslovne i kalendarske godine, s'tim što poreska godina mora da traje 12 meseci, i da se takav sistem primenjuje najmanje pet godina.

Stopa poreza **na dobit** pravnih lica je proporcionalna i jednoobrazna,[268] i **iznosi 10%.**

Na prihode koje ostvari nerezidentni obveznik od rezidentnog obveznika, po osnovu dividendi i udela u dobiti u pravnom licu, naknada po osnovu autorskog i srodnih prava i prava industrijske svojine (autorska naknada), kamata i naknada po osnovu zakupa nepokretnosti i pokretnih stvari, na teritoriji Republike, **obračunava se i plaća porez po odbitku po stopi od 20%, ako međunarodnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nije drukčije uređeno.**

Na prihode koje ostvari nerezidentni obveznik od rezidentnog obveznika, drugog nerezidentnog obveznika, fizičkog lica, nerezidentnog ili rezidentnog ili od otvorenog investicionog fonda, na teritoriji Republike, po osnovu kapitalnih dobitaka, **obračunava se i plaća porez po stopi od 20%,** ako međunarodnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nije drukčije uređeno.

Nerezidentni obveznik - primalac prihoda dužan je da poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji je ostvaren prihod, podnese poresku prijavu u roku od 15 dana od dana ostvarivanja prihoda na osnovu koje nadležni poreski organ donosi rešenje.

Porez po odbitku i porez po rešenju ne obračunava se i ne plaća ako se prihod isplaćuje stalnoj poslovnoj jedinici nerezidentnog obveznika.

Kod obračuna poreza po odbitku na prihode nerezidenta, **isplatilac prihoda primenjuje odredbe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja,** pod uslovom da nerezident dokaže status rezidenta države sa kojom je Republika zaključila ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja i da je nerezident stvarni vlasnik prihoda.

Status rezidenta države sa kojom je zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, nerezident dokazuje kod isplatioca prihoda potvrdom o rezidentnosti overenom od nadležnog organa druge države ugovornice čiji je rezident.

Na nerezidentnog obveznika - primaoca prihoda, primenjuju se odredbe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

267 Član 38. istog Zakona
268 Član 40. istog Zakona

G) Poreski podsticaji i poreska oslobođenja

Oslobađa se plaćanja poreza na dobit pravnih lica obveznik (nedobitna organizacija) koji u godini za koju se odobrava pravo na oslobođenje ostvari višak prihoda nad rashodima **do 400.000 dinara**, pod propisanim uslovima.

U slučaju koncesionog ulaganja, koncesionar koji ima registrovano preduzeće za obavljanje koncesione delatnosti **oslobađa se plaćanja poreza na dobit** ostvarenu po osnovu prihoda od predmeta koncesije **na rok do pet godina** od dana ugovorenog završetka koncesionog ulaganja u celini.

Oslobađa se plaćanja poreza na dobit pravnih lica preduzeće za radno osposobljavanje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih lica, srazmerno učešću tih lica u ukupnom broju zaposlenih.[269]

Poreski obveznik koji uloži (ili u kojeg se uloži) u osnovna sredstva **više od 800 miliona dinara** za obavljanje pretežne delatnosti i u periodu ulaganja dodatno **zaposli na neodređeno vreme najmanje 100 lica, oslobađa se plaćanja poreza na dobit pravnih lica u periodu od deset godina** srazmerno tom ulaganju (po tržišnoj tj. fer vrednosti).

Poreski obveznik koji obavlja delatnost u nedovoljno razvijenom području, **oslobađa se plaćanja poreza na dobit pravnih lica za period od pet godina**, pod propisanim uslovima.

H) Poreski krediti

Obvezniku koji je ostvario dobit u novoosnovanoj poslovnoj jedinici **u nedovoljno razvijenim područjima** definisanim u skladu sa propisima koji uređuju regionalni razvoj, odnosno koji opredeljuju nedovoljno razvijena područja **umanjuje se porez na dobit pravnih lica u trajanju od dve godine**, srazmerno učešću tako ostvarene dobiti u ukupnoj dobiti pravnog lica.

Obvezniku koji izvrši **ulaganja u nekretnine, postrojenja, opremu ili biološka sredstva** (osnovna sredstva) u sopstvenom vlasništvu za obavljanje pretežne delatnosti i delatnosti upisanih u osnivački akt, odnosno navedenih u drugom osnivaškom aktu obveznika, **priznaje se pravo na poreski kredit u visini od 20% izvršenog ulaganja, s tim što ne može biti veći od 50% obračunatog poreza** u godini u kojoj je izvršeno ulaganje. Izuzetno, obvezniku koji je prema zakonu kojim se uređuje računovodstvo i revizija razvrstan u **malo pravno lice priznaje se pravo na poreski kredit u visini od 40% izvršenog ulaganja** u osnovna sredstva za obavljanje pretežne delatnosti obveznika, odnosno navedenih u drugom aktu obveznika, kojim se određuju delatnosti koje obveznik obavlja, **s tim što ne može biti veći od 70% obračunatog poreza** u godini u kojoj je izvršeno ulaganje.

Izuzetno, obvezniku se **priznaje pravo na poreski kredit u visini od 80% od ulaganja izvršenog u toj godini u osnovna sredstva** u sopstvenom vlasništvu za obavljanje delatnosti, pod uslovom da je razvrstana i pretežno obavlja jednu od delatnosti navedenih u zakonu (01 - poljoprivreda; 05 - ribarstvo; 17 - proizvodnja tekstilnih prediva i tkanina, idr).

269 Član 45. i 46. istog Zakona

Obvezniku koji je ovde razvrstan priznaje se pravo na poreski kredit za sve delatnosti koje su upisane u njegov osnivački akt. P**oreski kredit se priznaje bez ograničenja** u odnosu na obračunati porez **u narednih 10 godina** u koje se može preneti neiskorišćeni deo poreskog kredita.

I) Eliminisanje dvostrukog oporezivanja dobiti

Ugovori sa svim zemljama sadrže posebno značajan član kojim se, pored ostalog, određuje koji će metod izbegavanja dvostrukog oporezivanja dobiti privrednog društva primenjivati naša zemlja, a koji druga država ugovornica. Pri tome, obe države ugovornice mogu primenjivati isti ili različit metod. U ugovorima, koji se zaključuju po modelu OECD, se primenjuju sledeća dva metoda izbegavanja dvostrukog oporezivanja:

Metod izuzimanja kod koga se dobit privrednog društva rezidenta jedne države ugovornice, koja se, u skladu sa odredbama ugovora, oporezuje u drugoj državi ugovornici izuzima od oporezivanja u državi rezidentnosti;

Metod poreskog kredita kod koga ako rezident jedne države ugovornice ostvaruje dobit privrednog društva koja se, u skladu sa odredbama ugovora, oporezuje u drugoj državi ugovornici, država rezidentnosti odbija od svog poreza na dobit tog rezidenta iznos poreza na dobit privrednog društva koji je plaćen u drugoj državi ugovornici.

Srbija je ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja zaključila sa sledećim zemljama:

Država ugovornica	Predmet ugovora	Godina početka primene ugovora
Albanija	dohodak i imovina	2004
Azerbejdžan	dohodak i imovina	2010
Austrija	dohodak i imovina	2010
Belgija	dohodak i imovina	1982
Belorusija	dohodak i imovina	1999
Bosna i Hercegovina	dohodak i imovina	2004
Bugarska	dohodak i imovina	2001
Crna Gora	Dohodak	2011
Češka	dohodak i imovina	2004
Danska	dohodak i imovina	1983
DNR Koreja	dohodak i imovina	2002
Egipat	dohodak i imovina	1989
Engleska	Dohodak	1983
Estonija	Dohodak	2009
Finska	Dohodak	1988
Francuska	Dohodak	1976
G**a** a	dohodak, imovina i kapitalni dobitak	2001

(nastavak na sledećoj strani)

Grčka	dohodak i imovina	1997
Holandija	dohodak i imovina	1983
Hrvatska	dohodak i imovina	2005
Indija	dohodak i imovina	2006
Irska	dohodak i imovina	2004
Italija	dohodak i imovina	1986
Katar	Dohodak	2009
NR Kina	dohodak i imovina	1998
Kipar	dohodak i imovina	1987
Kuvajt	dohodak i imovina	2004
Letonija	dohodak i imovina	2005
Libija	Dohodak	2009
Litvanija	dohodak i imovina	2007
Mađarska	dohodak i imovina	2002
Makedonija	dohodak i imovina	1998
Malta	Dohodak	2009
Malezija	Dohodak	1991
Moldavija	dohodak i imovina	2005
Pakistan	Dohodak	2010
SR Nemačka	dohodak i imovina	1989
Norveška	dohodak i imovina	1986
Poljska	dohodak i imovina	1999
Rumunija	dohodak i imovina	1998
Ruska Federacija	dohodak i imovina	1998
Slovačka	dohodak i imovina	2002
Slovenija	dohodak i imovina	2004
Španija	dohodak i imovina	2009
Šri Lanka	dohodak i imovina	1987
Švajcarska	dohodak i imovina	2005
Švedska	dohodak i imovina	1982
Turska	dohodak i imovina	2005
Ukrajina	dohodak i imovina	2002

J) Dobit stalne poslovne jedinice rezidentnog obveznika

Ako rezidentni obveznik ostvari dobit poslovanjem u drugoj državi, na koju je plaćen porez u toj državi, na račun poreza na dobit pravnih lica utvrđenog prema odredbama našeg zakona **odobrava mu se poreski kredit u visini poreza na dobit plaćenog u toj drugoj državi**. Poreski kredit ne može biti veći od iznosa koji bi se obračunao primenom odredaba domaćeg zakona na dobit ostvarenu u inostranstvu.[270]

270 Član 51. do 54. istog Zakona

K) Međukompanijske dividende

Matično pravno lice - **rezidentni obveznik Republike može umanjiti obračunati porez na dobit pravnih lica za iznos poreza koji je njegova nerezidentna filijala platila u drugoj državi na dobit iz koje su isplaćene dividende,** koje se uključuju u prihode matičnog pravnog lica, kao i za iznos poreza po odbitku koji je nerezidentna filijala platila u drugoj državi na te isplaćene dividende. Prihodi od dividendi iz nerezidentne filijale uključuju se u prihode rezidentnog matičnog pravnog lica u iznosu uvećanom za plaćeni porez na dobit pravnih lica i plaćeni porez po odbitku na navedene dividende.

Poreski kredit može se koristiti za umanjenje obračunatog poreza matičnog pravnog lica u iznosu plaćenog poreza u drugoj državi, a najviše do iznosa poreza koji bi, po stopi propisanoj stopi od 10% , bio obračunat na dobit, odnosno na dividendu.

Neiskorišćeni deo poreskog kredita može se preneti na račun poreza matičnog pravnog lica iz budućih obračunskih perioda, ali ne duže od pet godina.

Matičnim pravnim licem smatra se pravno lice koje poseduje akcije ili udele drugih pravnih lica pod uslovima predviđenim našim zakonom. Filijalom se smatra pravno lice u čijem kapitalu matično pravno lice učestvuje pod uslovima predviđenim domaćim zakonom.

Pravo na poreski kredit ima matično pravno lice koje je neprekidno u periodu od najmanje godinu dana koji prethodi podnošenju bilansa posedovalo 25% ili više akcija, odnosno udela nerezidentne filijale. Matično pravno lice - rezidentni obveznik Republike može umanjiti obračunati porez na dobit pravnih lica za iznos poreza po odbitku koji je njegova nerezidentna filijala platila u drugoj državi na kamate i autorske naknade.

Prihodi od kamata i autorskih naknada od nerezidentne filijale uključuju se u prihode rezidentnog matičnog pravnog lica u iznosu uvećanom za plaćeni porez po odbitku na kamate i autorske naknade. Ovaj poreski kredit može se koristiti za umanjenje obračunatog poreza matičnog pravnog lica u iznosu plaćenog poreza u drugoj državi, a najviše do iznosa poreza koji bi, **po stopi od 10%,** bio obračunat na kamate, odnosno autorske naknade.

L) Grupno oporezivanje i transferne cebne

1) Grupno oporezivanje

Grupnu kompaniju, u smislu poreskog zakonodavstva, čine matična kompanija i njene filijale. U zakonodavstvima savremenih država različito se utvrđuju uslovi koji moraju da se ispune da bi se grupa kompanija tretirala kao jedna poreska jedinica. Za grupu kopmpanija vrši se grupno oporezivanje i poresko konsolidovanje kada su sve kompanije u grupi rezidenti države u kojoj se oporezuju. Pogodnosti poreskog konsolidovanja je što se **grupnim oporezivanjem vrši prebijanje gubitka i dobiti između kompanija unutar iste grupe**, čime se umanjuje ukupna oporeziva dobit grupe kompanija. To važi za propisani broj godina.

2) Praksa u Srbiji

Matično pravno lice i zavisna pravna lica čine grupu povezanih pravnih lica ako među njima postoji neposredna ili posredna kontrola nad **najmanje 75% akcija ili udela.**[271] **Povezana pravna lica** imaju pravo da traže kod nadležnog poreskog organa poresko konsolidovanje pod uslovom da su sva povezana pravna lica rezidenti Republike.

U konsolidovanom poreskom bilansu **gubici poreskog perioda jednog ili više povezanih pravnih lica prebijaju se na račun dobiti ostalih povezanih pravnih lica u grupi**. Oporeziva dobit koju ostvari član grupe povezanih pravnih lica a koja se iskazuje u konsolidovanom poreskom bilansu ne može se umanjiti za iznos gubitka iz poreskog bilansa prethodnih (poreskih) godina, tog člana grupe povezanih pravnih lica. Za obračunati porez po konsolidovanom bilansu obveznici su pojedinačna povezana pravna lica iz grupe, srazmerno oporezivoj dobiti iz pojedinačnog poreskog bilansa.

Ministar finansija bliže uređuje način sprečavanja dvostrukog oslobođenja ili dvostrukog oporezivanja pojedinih pozicija u konsolidovanom poreskom bilansu.

Jednom odobreno **poresko konsolidovanje primenjuje se najmanje pet godina**, odnosno poreskih perioda.

3) Transferne cene

Transferne cene zaokupljaju kako teoriju, tako i praksu. Transfernom cenom (cena „na dohvat ruke"), smatra se cena nastala u vezi sa **tranaskacijama između povezanih lica**. Licem poezanim smatra se ono fizičko ili pravno lice u čijim se odnosima sa poreskim obveznikom javlja mogućnost kontrole ili uticaja na poslovne odluke.U najvećem broju slučajeva radi se o cenama koje su različite od onih koje bi se ostvarile na tržištu (princip „van dohvata ruke"). Zato se **od obveznika zahteva da u poreskom bilansu posebno iskaže vrednost istih transakcija po cenama koje bi se ostvarile kao pojedinačna pravna lica na tržištu tih ili sličnih transakcija da se nije radilo o povezanim licima.** U zavisnosti od poslovne politike, **povezana lica mogu da primenjuju niže cene da bi platili manji iznos poreza na promet ili više cene da bi umanjili osnovicu poreza na dobit korporacija ili da bi ostvarili pravo na veći odbitak prethodnog poreza ukoliko se radi o PDV.**

Razlika između cene utvrđene primenom principa „van dohvata ruke" i transferne cene obveznika uključuje se u osnovicu. Kod utvrđivanja cene transakcije po principu „van dohvata ruke", koriste se uporedive tržišne cene.[272]Postojanje transfernih cena sa poreske tačke gledišta ima za cilj smanjenje poreskog tereta kod povezanih lica. Upoređivanje sa tržišnim cenama ili cenama „van dohvata ruke" primenjuje se da bi se sprečilo neodgovarajuće određivanje cena sredstava i usluga u transakcijama između povezanih lica (transfer tehnologije, korišćenje prava intelektualne svojine i pružanje tehničke pomoći), i na taj način smanjenje poreskih obaveza.

271 Član 55. do 62 istog Zakona.

272 H. Hrustić, Finansije i finansijsko pravo, drugo izdanje, JP Službeni glasnik, Beograd, 2007.str., 125.

4) Praksa u Srbiji

Transfernom cenom smatra se cena nastala u vezi sa transakcijama sredstvima ili stvaranjem obaveza među povezanim licima. Licem povezanim sa obveznikom smatra se ono fizičko ili pravno lice u čijim se odnosima sa obveznikom javlja mogućnost kontrole ili značajnijeg uticaja na poslovne odluke. **Posedovanje 50% i više ili pojedinačno najvećeg dela akcija ili udela (ili glasova u organima upravljanja) smatra se omogućenom kontrolom nad obveznikom.**

Obveznik je dužan da navedene transakcije **posebno prikaže u svom poreskom bilansu.** U svom poreskom bilansu obveznik je dužan da **posebno prikaže kamatu i pripadajuće troškove po osnovu zajma, odnosno kredita**, do propisanog nivoa. Obveznik je dužan da, zajedno sa navedenim transakcijama, **u poreskom bilansu posebno prikaže vrednost istih transakcija po cenama koje bi se ostvarile na tržištu takvih ili sličnih transakcija da se nije radilo o povezanim licima** (princip „van dohvata ruke"). Navedene obaveze odnose se i na transakcije između stalne poslovne jedinice i njene nerezidentne centrale. Razlika između cene utvrđene primenom principa „van dohvata ruke" i obveznikove transferne cene uključuje se u poresku osnovicu. Kod utvrđivanja cene transakcije po principu „van dohvata ruke", koriste se uporedive cene na tržištu, a kad to nije moguće, metoda koštanja uvećana za uobičajenu zaradu ili metoda preprodajne cene. Ministar finansija bliže uređuje način primene navedenog metoda.

M) Utanjena kapitalizacija

1) Pojam utanjene kapitalizacije

Utanjenu kapitalizaciju imamo u situaciji kada je **struktura kapitala, koju čini odnos između sopstvenog i pozajmljenog kapitala** (kredite, emitovane obveznice) takva da je po učešću u ukupnom kapitalu sopstveni kapital u odnosu na pozajmljeni kapital manji. Postoji mnogo razloga koji utiču kakva će biti struktura kapitala u nekom preduzeću, ali nesporno je da je na ovu strukturu presudno mogu da utiču i poreski razlozi.

Porezi su važan faktor u kalkulacijama cene kapitala, pošto iznos kamate na dug kao rashod poslovanja umanjuje osnovicu oporezivanja poreza na dobit/dohodak korporacije.

2) Praksa u Srbiji

Kod duga prema poveriocu sa statusom povezanog lica, poreskom obvezniku, izuzev banci, **priznaje se kao rashod u poreskom bilansu iznos kamate i pripadajućih troškova** na zajam, odnosno kredit do visine četvorostruke vrednosti obveznikovog sopstvenog kapitala. Za banke limit je desetostruki iznos obveznikovog sopstvenog kapitala. Sopstveni kapital jednak je razlici između aktive na osnovu koje obveznik ostvaruje prihod i dugova sa njom povezanih, s tim što su i aktiva i dugovi uprosečeni za stanje na dan 1.1. i 31.12. tekuće godine. Ministar finansija bliže propisuje način sprečavanja utanjene kapitalizacije.

N) Utvrđivanje i naplata poreza na dobit

Poreski obveznik dužan je da nadležnom poreskom organu podnese poresku prijavu u kojoj je obračunat porez i poreski bilans za period za koji se utvrđuje porez.[273]

Uz poresku prijavu i **poreski bilans, poreski** obveznik je dužan da poreskom organu dostavi i **finansijske izveštaje** (bilans stanja, bilans uspeha, izveštaj o tokovima gotovine, izveštaj o promenama na kapitalu i dr.), drugu propisanu dokumentaciju .

Poreska prijava podnosi se u roku od 10 dana od dana isteka roka propisanog za podnošenje finansijskih izveštaja.

Poreski obveznik je dužan da u poreskoj prijavi obračuna porez na dobit za poreski period za koji se prijava podnosi. Poreski obveznik tokom godine porez na dobit plaća u vidu mesečnih akontacija, čiju visinu utvrđuje na osnovu poreske prijave za prethodnu godinu, odnosno prethodni poreski period, u kojoj iskazuje i podatke od značaja za utvrđivanje visine akontacije u tekućoj godini. Mesečna akontacija poreza na dobit plaća se do 15-og u mesecu za prethodni mesec.

Nadležni poreski organ donosi rešenje kojim se utvrđuje visina poreske obaveze u roku od 30 dana od dana prijema poreske prijave. Rešenje po podnetoj poreskoj prijavi nadležni poreski organ donosi u roku od 15 dana od dana prijema prijave.

Porez utvrđen rešenjem nadležnog poreskog organa, poreski obveznik je dužan da uplati u roku od 15 dana od dana kada mu je rešenje dostavljeno.

4.9.4. POREZ NA UPOTREBU, DRŽANJE I NOŠENJE DOBARA

Zakonom o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara,[274]uvedeni su porezi na: upotrebu motornih vozila: upotrebu plovila; upotrebu vazduhoplova; i registrovano oružje. Porezi ubrani po navedenim osnovima pripadaju budžetu Republike Srbije.

A) Porez na upotrebu motornih vozila

Porez na upotrebu motornih vozila plaća se kod izdavanja saobraćajne dozvole, odnosno registracione nalepnice za motorna vozila, koji se vrše u skladu sa propisima kojima se uređuje bezbednost saobraćaja na putevima, i to: putničkih vozila, motocikala, motocikala sa bočnim sedištem i teških tricikala. Putničkim vozilom, odnosno motociklom, odnosno motociklom sa bočnim sedištem, odnosno teškim triciklom, smatraju se putničko vozilo, odnosno motocikl, odnosno motocikl sa bočnim sedištem, odnosno teški tricikl, prema propisima kojima se uređuje bezbednost saobraćaja na putevima. Obveznik poreza je pravno i fizičko lice na čije se ime motorno vozilo registruje.[275]

273 Član 63. do 111. istog Zakona
274 Sl. glasnik RS, br. 26/01, 80/02, 43/04, 31/09, 101/10, 24/11 i 100/11.uskl. din iznosa
275 Član 1. i 2. istog Zakona

Porez se plaća prema radnoj zapremini motornog vozila, i to:

Putnička vozila - cm ³	dinara
1) do 1.150 cm	1.030
2) preko 1.150 do 1300	2.010
3) preko 1.300 do 1.600	4.440
4) preko 1.600 do 2.000	9.110
5) preko 2.000 do 2.500	45.000
6) preko 2.500 do 3.000	91.200
7) preko 3.000	188.490
Motocikli - cm ³	**dinara**
1) do 125	1.210
2) preko 125 do 250	2.010
3) preko 250 do 500	3.040
4) preko 500 do 750	6.080
5) preko 750 do 1.100	7.440
6) preko 1.100	10.630

Propisani iznos poreza na upotrebu motornih vozila umanjuje se za motorna vozila preko navršenih pet godina starosti, i to za:

1) 15% - kod motornih vozila preko pet do osam navršenih godina starosti;
2) 25% - kod motornih vozila preko osam do 10 navršenih godina starosti;
3) 40% - kod motornih vozila preko 10 navršenih godina starosti.

Za motorna vozila starosti 20 i više godina, porez na upotrebu motornih vozila iznosi 20% od napred navedenog propisanog iznosa poreza na upotrebu motornih vozila.

Propisani iznos poreza na upotrebu motornih vozila, pored navedenih umanjenja, dodatno se umanjuje za 50% za vozila kojima se obavlja auto-taksi prevoz i za specijalna vozila za obuku kandidata za vozače sa ugrađenim duplim nožnim komandama.



POREZ SE PLAĆA PREMA RADNOJ ZAPREMINI MOTORA

Porez na upotrebu motornih vozila **ne plaćaju**, uz odgovarajuće dokaze: 1) lice sa invaliditetom sa određenog procenata telesnog oštećenja, na jedno vozilo, koje se na njegovo ime prvo registruje u jednoj godini; 2) roditelji višestruko ometene dece koja su u otvorenoj zaštiti, odnosno o kojima roditelji neposredno brinu - na jedno vozilo iz člana 4. stav 1. tačka 1. ovog zakona, koje se na njihovo ime, odnosno na ime jednog od njih, prvo registruje u jednoj godini; 3) zdravstvene ustanove za ambulantna vozila; 4) organizacije osoba sa invaliditetom, koje su registrovane u skladu sa zakonom - za vozila prilagođena isključivo za prevoz njihovih članova; 5) Ministarstvo unutrašnjih poslova; 6) vlasnici motornih vozila čiji pogon je isključivo električni.

Registracija vozila ne može se vršiti bez dokaza o plaćenom porezu na upotrebu motornih vozila, u propisanom iznosu.

B) Porez na upotrebu plovila

Porez na upotrebu plovila plaća se na čamce, brodove i jahte, sa motornim pogonom, kao i na plutajuće objekte - ugostiteljske objekte.[276] Čamcem, brodom, jahtom, odnosno plutajućim objektom smatraju se čamac, brod, jahta, odnosno plutajući objekat.



POREZ SE PLAĆA PREMA: DUŽINI U M, SNAZI MOTORA U kW I (NE) POSTOJANJU KABINE

Poreska obaveza nastaje kod upisa plovila u upisnik i kod svakog produžavanja važnosti brodskog svedočanstva, odnosno plovidbene dozvole, odnosno plutajuće dozvole, koje se vrši u skladu sa propisima kojima se uređuju plovidba i luke na unutrašnjim vodama.

Obveznik poreza je pravno i fizičko lice na čije ime se plovilo upisuje u odgovarajući upisnik, odnosno produžava važnost brodskog svedočanstva, odnosno plovidbene dozvole, odnosno plutajuće dozvole.

Porez na upotrebu plovila plaća se, i to: 1) na čamce - prema dužini plovila iskazanoj u metrima, snazi motora iskazanoj u kw, kao i postojanju, odnosno nepostojanju kabine plovila; 2) na brodove i jahte - prema snazi motora iskazanoj u kw; 3) za plutajuće objekte - ugostiteljske objekte prema površini iskazanoj u m ².

Svi plutajući objekti podeljeni su u devet poreskih razreda, i to:

1)	Čamci bez kabine, dužine do pet metara, sa motornim pogonom razvrsatni su šest kategorija	
	od manje od 7,35 kw do preko 220,62 kw	porez od 3.190 do 31.890 RSD
2)	Čamci bez kabine dužine preko pet metara do deset metara sa mornim pogonom razvrsatni u šest kategorija	
	od ispod 7,35 kw do preko 220,62 kw	porez od 5.310 do 38.270 RSD
3)	Čamci bez kabine dužine preko deset do 15 metara sa motornim pogonom razvrstani u pet kategorija	
	od 7,35 kw do preko 220,62 kw	porez od 6.910 do 53.150 RSD
4)	Čamci bez kabine dužine preko 15 do 20 metara sa motornim pogonom razvrstani u pet kategorija	
	od 7,35 do preko 220,62 kw	porez od 12.760 do 58.460 RSD
5)	Čamci sa kabinom dužine do pet metara, sa motornim pogonom razvrsatni u šest kategorina	
	od ispod 7,35 kw do preko 220,62 kw	porez od 5.310. do 34.020 RSD

(nastavak na sledećoj strani)

276 Član 13. do 16. istog Zakona

6)	Čamci sa kabinom dužine preko pet do 15 metara sa motornim pogonom razvrstani u šest kategorija	
	od ispod 7,35, kw do preko 220,62 kw	porez od 9.570 do 42.520 RSD
7)	Čamci sa kabinom dužine preko 15 do 20 metara sa motornim pogonom razvrstani u pet kategorija	
	od 7,35 do preko 220,62 kw	porez od 19.130 do 51.020 RSD
8)	Brodovi i jahte sa motornim pogonom razvrsatni u pet kategorija	
	od 7,35 do preko 220,62 kw	porez od 53.150 do 212.600 RSD
9)	Plutajući objekti - ugostiteljski objekti po 1 m 2 površine	
		porez 1.060 RSD

Propisani iznos poreza na upotrebu plovila umanjuje se za plovila preko navršenih pet godina starosti, i to za:

1) 10% - kod plovila preko pet do osam navršenih godina starosti;

2) 20% - kod plovila preko osam do 10 navršenih godina starosti;

3) 30% - kod plovila preko 10 navršenih godina starosti.

Porez na upotrebu plovila ne plaća se na brodove i na plutajuće objekte - ugostiteljske objekte, koji obvezniku neposredno služe za obavljanje njegove registrovane delatnosti.

C) Porez na upotrebu vazduhoplova

Porez na upotrebu vazduhoplova plaća se na civilne vazduhoplove na motorni pogon, kada se koriste za sopstveni prevoz, odnosno za sportsko i amatersko letenje.[277] Porez na upotrebu vazduhoplova plaća se kod upisa vazduhoplova u registar vazduhoplova Republike Srbije ili evidenciju vazduhoplova Republike i kod svakog produženja važenja potvrde o proveri plovidbenosti. Obveznik poreza na upotrebu vazduhoplova je pravno i fizičko lice na čije ime se vazduhoplov upisuje u registar.

Porez na upotrebu vazduhoplova na motorni pogon plaća se kada se koriste za:

1. Sopstveni prevoz:	**dinara**
1) veličine do 6 sedišta	902.310
2) preko 6 do 12 sedišta	1,804.640
3) preko 12 do 20 sedišta	2,255.800
4) preko 20 sedišta	2,706.950
2. Sportsko, odnosno amatersko letenje:	
1) veličine do 4 sedišta	541.400
2) preko 4 sedišta	902.310

277 Član 17. do 20. istog Zakona

Propisani iznos poreza na upotrebu vazduhoplova umanjuje se za vazduhoplove preko navršenih pet godina starosti, i to za:

1) 10% - kod vazduhoplova preko pet do osam navršenih godina starosti;
2) 20% - kod vazduhoplova preko osam do 10 navršenih godina starosti;
3) 30% - kod vazduhoplova preko 10 navršenih godina starosti.



POREZ SE PLAĆA PREMA NAMENI I BROJU SEDIŠTA

Porez na upotrebu vazduhoplova ne plaća se na vazduhoplove na motorni pogon koji se koriste za sport, a vlasništvo su Vazduhoplovnog saveza Srbije ili njegovih članova (klubova i sportista) koji poseduju potvrdu o članstvu izdatu od tog saveza.

D) Porez na registrovano oružje

Na registrovano oružje plaća se porez za svaku kalendarsku godinu.[278]Obaveza plaćanja poreza na registrovano oružje nastaje danom izdavanja odobrenja, odnosno oružnog lista, odnosno dozvole, za držanje, odnosno za držanje i nošenje oružja. Obveznik poreza na registrovano oružje je fizičko i pravno lice na koje glasi oružni list za držanje oružja za ličnu bezbednost, oružni list za držanje i nošenje oružja, odnosno dozvola za nošenje oružja za ličnu bezbednost. Ako je za više pravnih ili fizičkih lica izdat oružni list za držanje i nošenje jednog istog oružja, poreski obveznik je vlasnik oružja. Porez na registrovano oružje za koje je izdato odobrenje, odnosno oružni list za držanje oružja, plaća se u godišnjem iznosu:

1) automatsku pušku	10.780 dinara
2) poluautomatsku pušku	4.310 dinara

Porez na oružje za ličnu bezbednost za koje je izdat oružni list za držanje oružja, odnono oružni list za držanje i dozvola za nošenje oružja plaća se u godišnjem iznosu, i to za:

1) oružje za koje je izdat oružni list za držanje oružja	2.920 dinara
2) oružje za koje je izdat oružni list za držanje i dozvola za nošenje oružja	14.550 dinara

Porez na registrovano oružje **ne plaća se** na: 1) oružje registrovano za potrebe obavljanja posla u državnom organu ili državnoj organizaciji (službeno oružje); 2) oružje streljačkih organizacija i streljačkih klubova, 3) oružje koje je obveznik dobio na poklon kao nagradu ili prilikom odlaska u penziju, od Vojske Srbije ili MUP-a Srbije (najviše na jedno od dobijenih registrovanih oružja). 4) oružje koje ovlašćeni proizvođači oružja i municije koriste kao osnovno sredstvo (opremu) u procesu namenske proizvodnje.

278 Član 21. do 26. istog Zakona

Oslobođenje za streljačku organizaciju primenjuje se samo za oružje koje je trajno smešteno u skladištu ili drugim obezbeđenim prostorijama organizacije.

Porez na registrovano oružje utvrđuje rešenjem nadležni poreski organ.

4.10. INDIREKTNI POREZI, TAKSE I NAKNADE

4.10.1. POREZ NA DODATU VREDNOST

Pitanja u vezi sa porezom na dodatu vrednost **u Srbiji** regulisana su Zakonom o porezu na dodatu vrednost, koji su stupio na snagu 1.1.2005. godine (**opšta stopa PDV je 18% a povlašćena 8%)**. Više o porezu na dodatu vrednost vidi u 8. delu ovog udžbenika.

4.10.2. AKCIZE

Akcize (trošarine) spadaju u poreze na pojedinačna dobra i usluge bilo prema klasifikaciji OECD, bilo klasifikaciji MMF-a GFS. **Akcize su, su dakle posebni (specijalni) porezi na potrošnju.** U Srbiji pitanje akciza regulisano je Zakonom o akcizama, a obuhvata: derivate nafte, alkoholna pića, duvanske prerađevine, auto-gas i kafu. Više o akcizama vidi u 8. delu ovog udžbenika.

4.10.3. CARINE KAO DEO PORESKOG SISTEMA

A) Smanjenje fiskalnog kapaciteta zemlje

Kao jedna od posledica aktuelne krize došlo je i do većeg pada javnih prihoda od pada BDP. **Fiskalni kapacitet Srbije** je trajno smanjen i pre nastanka krize, kao posledica smanjenja poreza na zarade, smanjenja poreza na prenos apsolutnih prava, smanjenja carina na uvoz proizvoda iz EU, itd. Liberalizacija carinske zaštite u odnosu na uvoz robe poreklom iz EU odvija se kroz primenu Prelaznog Sporazuma o trgovini i trgovinskim pitanjima između Srbije i EU počev od 30. januara 2009. godine, u skladu sa dinamikom koja je predviđena tim sporazumom između Srbije i EU. Potpuna liberalizacija trgovine očekuje se 2014. godine.[279]

Od 1. 9. 2010. otpočela je primena Sporazuma o slobodnoj trgovini sa Turskom, a od 1. oktobra u primeni je Sporazum o slobodnoj trgovini sa zemljema EFTA (osim Norveške i Islanda) i Sporazuma o slobodnoj trgovini sa Kazahstanom, koji je stupio na snagu 1.1.2011, što je dovelo do liberalizacije carinske zaštite pri uvozu robe poreklom iz tih država.

Zaključivanje pomenutih sporazuma približava nas članstvu STO. Članstvo u STO obezbediće stabilan, otvoren i nediskriminatoran pristup za domaću robu i usluge na tržištu zemalja članica STO.[280] Zaštita domaće ekonomije biće limitirana, ali ipak dozvoljena kroz kompenzatorne mere, antidamping carine, kao i određene vancarinske mere. Ostale takse i dažbine

279 Budimir Stakić, Vesela Ćurković, Primena SSP EU-Srbija, Poslovni biro, Beograd, 2010.

280 Krajem 2011.u STO su bile učlanjene 153 države, 30 je imalo status posmatrača, Srbija ima status posmatrača

kao što su posebne dažbine na uvoz poljoprivrednih proizvoda i sezonske carine postepeno će se snižavati i pretvarati u carinski ekvivalent (ekvivalentna tarifikacija) što je u skladu sa pravilima STO i zahtevima EU.

B) Carine kao izvor javnih prihoda budžeta Srbije

Carine su bile jedan od osnovnih oblika javno-pravnih prihoda, dok se danas njihov udeo u Budžetu Srbije iz godine u godinu smanjuje. Smanjenje je srazmerno smanjenju carinske zaštite u Zakonu o Carinskoj tarifi[281] Srbije.[282]



Carine spadaju u posredne (indirektne) poreze i predstavljaju jedan od značajnijih instrumenata spoljnotrgovinske politike. Carina je specifična javna dažbina, koja se naplaćuje na stranu robu koja se uvozi na domicilno carinsko područje.[283]

Osnovne karakteristike carina su: carina je dažbina; carina je, po pravilu, trošak uvoznika; carina je državni prihod (fiskus), koji naplaćuje država; carina može biti instrument zaštite domaće proizvodnje, odnosno carina je jedini instrument u odvijanju robne razmene sa svetom koji se priznaje kao moguća zaštita domaće proizvodnje od negativnog uticaja svetskog tržišta. Od klasičnog i isključivo fiskalnog instrumenta na uvoz, prevoz ili izvoz robe, carina je postala osnovna mera zaštite domaće proizvodnje.

Ciljevi uvođenja carine mogu biti:Fiskalni - za punjenje budžeta države;**Ekonomski** - zaštita domaće proizvodnje, itd.; **Socijalni** - pojeftinjenjem uvoza određenih proizvoda i sirovina može se delovati na stimulisanje potrošnje i na zaposlenost, kao i na obezbeđivanje nižih cena osnovnih životnih namirnica (ulje, brašno, šećer, meso, voće, povrće i dr).

C) Vrste carina

Carine se najčešće dele na sledeće vrste: Prema pravcu kretanja robe preko carinske linije; Prema načinu obračuna i naplate; Prema ekonomsko-političkom dejstvu.

1) **Prema pravcu kretanja robe,** carine se dele na: uvozne, izvozne i provozne (tranzitne). Uvozne carine predstavljaju najznačajniji instrument delovanja na obim i strukturu spoljne trgovine. Savremeni svetski carinski sistemi skoro ne poznaju izvozne carine. Za aktivnu zaštitu domaće proizvodnje ne samo da se ne koriste izvozne carine, već naprotiv, koristi se čitav niz posrednih i neposrednih izvoznih podsticaja (povraćaj carine, transportne olakšice i sl.). Provozne carine postojale su ranije, kada su bile čist fiskus za državu, u robovlasništvu i feudalizmu. Sa razvojem međunarodne robne

281 Sl. glasnik RS, br. 62/05, 61/07 i 05/09.

282 Carina se u Srbiji naplaćivla i u doba vladavine Cara Dušana: Član 120. Dušanovog zakonika glasi: „Carinik carev da nema pravo uznemiravati ili zadržati trgovca da mu robu koju proda u bescenje. Slobodno da prolazi svaki po trgovima i slobodno da se kreće sa svojom robom: Đorđe Bubalo, Dušanov zakonik, Zavod za udžbenik i Službeni glasnik, 2010. str. 193

283 Više o tome u Carinskom zakonu, Sl. glasnik RS, br. 18/2010.

razmene, tranzitne carine su ukinute (Barcelonska konvencija o slobodi tranzita robe iz 1921. - ratifikovala i naša zemlja).

2) **U zavisnosti od načina obračuna i naplate**, carine se dele na: carine od vrednosti (ad valorem), specifične carine i kombinovane carine. Carine ad valorem utvrđuju se i naplaćuju direktno u zavisnosti od visine vrednosti robe, koja je predmet carinjenja, odnosno od njene realne cene na svetskom tržištu. Specifične carine primenjuju se na jedinicu mere robe, koja se uvozi (kg., litar, metar, komad i sl.). Iznos carine određuje se u paušalnom iznosu od jedinice mere, bez obzira na vrednost robe koja se carini, sa malo razlike po osnovu kvaliteta robe. Zato je obračunata carina ista, bez obzira na promenu vrednosti robe na svetskom tržištu. Kombinovanim carinama pokušavaju se odstraniti negativne osobine carina od vrednosti i specifičnih carina a podstaći pozitivni efekti, pa se carina određuje delimično po vrednosti, a delimično po jedinici mere, kao specifična carina- ceo iznos se dobija sabiranjem ta dva iznosa.
3) **Prema ekonomsko-političkom dejstvu sve carine dele se na:** a) fiskalne, b) zaštitne, c) prohibitivne, d) retorzivne, e) preferencijalne, f) diferencijalne, g) antidempinške i h) sezonske. Fiskalne carine se uvode na uvoz robe sa ciljem da se ostvare što veći prihodi za potrebe budžeta države. Karakteristika im je da su niži po visini i da se uvode na relativno manji broj roba, koje su uglavnom namenjene širokoj ili luksuznoj potrošnji. Zaštitne ili ekonomske carine uvode se da bi se ostvarila osnovna i najznačajnija funkcija carina: obezbeđenje zaštite domaće proizvodnje, bar u visini razlike između prosečne nacionalne i svetske produktivnosti. Kao element u formiranju cene uvezenih roba, uvećavajući ime cenu za iznos carine, one otežavaju pristup tih roba na domaće tržište. Prohibitivne carine su carinska mera gde se visinom carine utiče na takav nivo cena uvezene robe na domaćem tržištu da se praktično onemogućava uvoz te robe. Efekat tih carina izjednačava se sa administrativnom merom zabrane uvoza. Retorzivne carine imaju politički karakter, njima se pokušava naterati na popuštanje zemlje koja je uvela neku posebnu trgovinsko-političku meru, npr. prohibitivne carine. Preferencijalne carine primenjuju se kada država uvodi niže carine ili ih potpuno ukida za uvoz robe poreklom iz određene zemlje, favorizujući uvoz iz te zemlje. Osnova za primenu ove vrste carina najčešće su međudržavni sporazumi o trgovini. Diferencijalne carine, upravo suprotno, dovode robu poreklom iz određene zemlje u nepovoljniji položaj u odnosu na istu ili sličnu vrstu robe iz drugih zemalja. Po pravilu, diferencijalne carine imaju politički karakter. Antidempinške carine usmerene su na neutralisanje demping cena, tj. depresiranih cena strane robe na domaćem tržištu i njihovo dovođenje na nivo normalnih cena, tako što se naplaćuje ili dopunska carina ili se uvode nove znatno više carine. Kompezatorne carine uvode se na uvoz robe da bi se neutralisali premije, subvencije ili slični podsticaji, koje zemlje izvoznice daju za te robe. Sezonske carine primenjuju se samo na uvoz poljoprivrednih proizvoda u određenom vremenskom periodu, po pravilu, onda kada uvoz strane robe dovede do nestabilnosti domaće proizvodnje i domaćeg tržišta.

D) Uloga carina u poreskom i privrednom sistemu

Carine, pored fiskalnog karaktera imaju i značajnu ekonomsku i razvojnu ulogu i to kao: Zaštita dostignutog stepena ekonomskog razvoja; Selektor u strukturi uvoza; Zaštitnik platno-bilansne pozicije zemlje; Regulator i instrument raspodele akumulacije između pojedinih proizvođača, grana i regiona; Faktor povezivanja regiona u ekonomske integracije; Činilac razvoja nerazvijenih područja putem carinskih oslobađanja itd.

E) Premije

Premije su instrumenti spoljnotrgovinske politike podsticajnog karaktera kojim se stimuliše izvoz i izlazak domaćih proizvođača na strana tržišta. Premiranjem izvoza najčešće se bave ekonomski nerazvijene zemlje, jer im je to pogodan način za izlazak njihovih robnih proizvođača na svetsko tržište i povećanje njihove konkurentnosti na tom tržištu. Pored premije, istu funkciju imaju subvencije, regresi i poreske olakšice.

4.10.4. TAKSE

A) Definicija i načela

Takse su vrsta javnih prihoda koji **predstavlja novčani ekvivalent za usluge koje obavljaju državni organi** na raznim nivoima vlasti fizičkim i pravnim licima. Usluge mogu biti veoma tazličite, od donošenja sudske odluke, preko overe tačnosti dokumenata pa do registracije motornih vozila i dobijanja izvoda iz matičnih knjiga. Takse se razlikuju od poreza upravo po tome što kod poreza ne postoji protivčinidba bilo koje vrste.

Kao i kod ostalih javnih prihoda tako i kod naplate taksi, postoje određena načela. Ovde je reč o **taksenim načelima**. To su: načelo **legaliteta**, koje podrzumeva da se takse mogu uvoditi i na plaćivati samo u skladu sa zakonom; načelo **opštosti**, znači da se taksa kao javni prihod zakonski predviđa unapred, a ne od slučaja do slučaja; načelo **jednostavnosti** taksene tarife - tarifa treba da bude jednostavna i da se lako upozna (ako je odrđena) odnosno izračuna (ako je odrediva) i plaća; načelo **nekumuliranja** takse - za istu uslugu ne može se taksa plaćati kumulativno, od strane više različitih državnih organa, kako horizontalno tako i vertikalno.[284]

B) Načini naplate

Visinu takse utvrđuje nadležni državni organ, a visina zavisi od troškova koji nastaju kada državni organ čini uslugu, drugo, od koristi koju lice ima za učinjenu uslugu. Takse u sudskom sporu, po pravilu, određuju se prema vrednosti spora, prema trajanju ili vrsti donetog akta, a visina taks emože imati i preventivni karakter (vaspitni) u cilju smanjenja korišćenja ovih

284 H. Hrustić, Finansije i finansijsko pravo, isto, str. 176-177.

usluga. Načini naplate takse mogu biti direktni i indirektni. Direktna naplata takse je kada se taksa plaća u gotovom novcu uz izdavanje priznanice. Indirektnu taksu imamo u slučaju kada se, na primer, kupuje sudska taksa. Odgovarajućim propisima predviđeni su izuzeci od plaćanja takse (na primer, ako su određeni posao obavlja po službenoj dužnosti, ili ako su u pitanju državni organi isl.)

C) Klasifikacija taksi

Sve takse možemo podeliti: 1) Prema organima koji propisuju taksene obaveze (centralni državni organi i uže DPZ); 2) Prema organima koji obavljaju određenu uslugu (administrativne: carinske, konzularne, patentne, katastarske; sudske, činovničke; sudske - koje se naplaćuju pred redovnim, privrednim, trgovačkim i dr. sudovima; činovničke - naknada službeniku za uslugu koju je učinio - retko se naplaćuje); 3) Prema vremenu plaćanja : takse koje se plaćaju unapred- redovna pojava takse koje se plaćaju unazad-ređi slučaj. 4) Prema broju izvršenih usluga: paušalne takse (za usluge koje čine zaokruženu celinu) i pojedinačne takse; 5) Prema nameni trošenja razlikujemo: takse za podmirivanje društvenih potreba bez utvrđene svrhe trošenja sredstava; takse kod kojih je svrha unapred utvrđena. Postoje i druge podele taksa, kao na primer, na opšte i specijalne, zatim na stalne i promenljive itd.

D) Vrste taksi u republici Srbiji i pripadnost prihoda od taksi

Zakonom o budžetskom sistemu propisane su sledeće vrste taksi: 1) administrativne; 2) sudske; 3) komunalne; 4) registracione; 5) boravišna; 6) za posebne proizvode i aktivnosti. Prihodi od svih vrsta taksa pripadaju budžetu Republike, osim dela komunalnih taksa koji pripadaju budžetima JLS - opštinama, odnosno gradovima.

Administrativne takse u Srbiji su najbrojnije i naplaćuju se u skladu sa Zakonom o republičkim administrativnim taksama[285] za razne vrste usluga koje vrše nadležni organi i organizacije. Iznosi pojedinih taksi navedeni su u Prečišćenom tekstu Tarife republičkih administrativnih taksi - odeljak takse za spise i radnje organa u Republici Srbiji.[286] Sve vrste taksi svrstane su u XXXI poglavlje, gde se nalazi (Odeljak A) 228 domaćih taksi na spise i radnje i (Odeljak B) 24 vrste konzularnih taksi. Taksa se uplaćuje u budžet Republike.

285 „Službeni glasnik RS", br. 43/03.... 50/11)

286 Prečišćen tekst Tarife objavljen je u „Sl. glasniku „, br. 5/09, 54/09, 35/10 i 50/11.

REPUBLIČKA ADMINISTRATIVNA TAKSA ZA VOZAČKU DOZVOLU

ВОЗАЧКА ДОЗВОЛА

ТАРИФНИ БРОЈ 40.		
1.	За издавање возачке дозволе	580,00
2.	За издавање пробне возачке дозволе	580,00
3.	За издавање нове возачке дозволе (дупликат)	960,00
4.	За издавање нове пробне возачке дозволе (дупликат)	960,00
5.	За замену стране возачке дозволе возачком дозволом Републике Србије	6.740,00
6.	За издавање, продужење важности и издавања дупликата дозволе за возача - инструктора	960,00
7.	За издавање обавештења о стању броја казнених поена	580,00
8.	За захтев и пријаву возача у евиденцију	580,00
9.	За издавање међународне возачке дозволе	610,00

Напомена:
-На основни износ за издавање возачке дозволе већ је урачуната такса за захтев у износу од 210,00 динара;

4.10.5. NAKNADE

Zakon o budžetskom sistemu dozvoljava uvođenje naknada za korišćenje dobara od opšteg interesa i, to naknade: za vode; za šume; za puteve; za zemljište; za ribarska područja; za korišćenje turističkog prostora; za korišćenje prirodnog lekovitog faktora; za korišćenje mineralnih sirovina; za zaštitu životne sredine; za korišćenje vazduhoplovnog prostora; za korišćenje radio frekvencija i tv kanala; turistička naknada; druge naknade.

4.11. JAVNI PRIHODI LOKALNE SAMOUPRAVE

4.11.1. EVROPSKA POVELJA O LOKALNOJ SAMOUPRAVI

Evropska povelja o lokalnoj samoupravi Savet Evrope usvojio je 15. 10. 1985. (ETC No. 122) i otvorena za potpisivanje,[287] stupila je na snagu 1.9.1988.. Povelju je prihvatio (ratifikacija) najveći deo članica Saveta Evrope. Srbija je Povelju ratifokovala 2007. donošenjem posebnog zakona.[288] Povelja je međunarodni ugovor koji obavezuje sve strane potpisnice da primenjuju pravila koja su u njoj navedena.[289]

287 ETC No 122 od 15.10.1985.

288 Zakon o potvrđivanju Evropske povelje o lokalnoj samoupravi, objavljen je u „Službenom glasniku RS. Međunarodni ugovori", br. 70/07.

289 Prilikom predaje ratifikacionog instrumenta za Evropsku povelju o lokalnoj samoupravi, Republika Srbija će dati izjavu sledeće sadržine: „Republika Srbija u skladu sa članom 12. Evropske povelje o lokalnoj samoupravi smatraće se obaveznom da prihvati odredbe Povelje."

Osnovna ovlašćenja i odgovornost lokalnih organa vlasti treba da budu predviđeni ustavom ili statutom. Uslovi pod kojim rade predstavnici izabrani na lokalnom nivou treba da su takvi da obezbeđuju slobodno obavljanje njihovih funkcija.**Lokalni organi vlasti imaju pravo**, u okviru nacionalne ekonomske politike, ustava i zakona, **na adekvatna sopstvena finansijska sredstva** kojima mogu slobodno da raspolažu u okviru svojih ovlašćenja. Deo, a ako je moguće i sva finansijska sredstva lokalnih organa vlasti, treba da potiču od lokalnih poreza i taksa čiju visinu oni mogu da odrede u okviru ograničenja datih statutom. Subvencije lokalnim organima vlasti neće biti, koliko god je to mogućno, namenjene finansiranju određenih projekata. U svrhu pozajmljivanja radi kapitalnog investiranja, lokalni organi vlasti imaće pristup nacionalnom tržištu kapitala u okviru zakona. Lokalni organi vlasti imaju pravo da, prema zakonu, sarađuju sa odgovarajućim lokalnim organima vlasti u drugim državama.

4.11.2. FINANSIRANJE LOKALNE SAMOUPRAVE U SRBIJI

Lokalna samouprava ostvaruje se u opštini i gradu.[290] Sistem lokalne samouprave u Srbiji uređen je: Odredbama člana 97. tač. 3. i čl. 177-179. Ustava Srbije; Zakonom o lokalnoj samoupravi;[291]Zakonom o budžetskom sistemu; Zakon o finansiranju lokalne samouprave;[292] Zakon o teritorijalnoj organizaciji Republike Srbije;[293] Zakonom o glavnom gradu;[294] i Zakonom o lokalnim izborima.[295]

Za finansiranje JLS njihovom budžetu pripadaju javni prihodi i primanja:[296]

1) **porezi u delu utvrđenom zakonom:** porez na dohodak građana; porez na imovinu; porez na nasleđe i poklon i porez na prenos apsolutnih prava;
2) **takse**: lokalne administrativne i komunalne takse i boravišna taksa;
3) **naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa** u skladu sa zakonom;
4) **samodoprinos**;
5) **donacije i transferi**;
6) **ostali javni prihodi**: prihodi od kamata; prihodi od davanja u zakup/ korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari koje koristi JLS, odnosno organi, organizacije i službe JLS i indirektni korisnici njenog budžeta; prihodi koje svojom aktivnošću ostvare organi, organizacije i službe JLS; prihodi od koncesione naknade; drugi prihodi.
7) **primanja**: primanja od prodaje nepokretnosti u svojini JLS; primanja od prodaje pokretnih stvari u državnoj svojini; primanja od prodaje pokretnih stvari u svojini JLS koje koriste organi iorganizacije JLS; primanja od prodaje robnih rezervi; primanja od zaduživanja; primanja od prodaje finansijske imovine; druga primanja utvrđena zakonom.

290 Republika Srbija ima sledeću teritorijalnu organizaciju: dve pokrajine; pet regiona i grad Beograd; 29 upravnih okruga; 23 grada; 28 gradskih opština; 195 gradskih naselja; 150 opština i 6.158 naselja.
291 Sl. glasnik RS, br. 129/07
292 Sl. glasnik RR, br. 62/06
293 Sl. glasnik RS, br. 129/07
294 Sl. glasnik RS, br. 129/07
295 Sl. glasnik RS, br. 129/07
296 Član 25. Zakona o budžetskom sistemu

Skupština JLS, shodno Zakonu o lokalnoj samoupravi, ima ovlašćenja da:[297] donosi budžet i završni račun; utvrđuje stope izvornih prihoda, kao i način i merila za određivanje visine lokalnih taksi i naknada; raspisuje referendum o samodoprinosu; donosi akt o javnom zaduživanju, u skladu sa Zakonom. Statutom grada, utvrđuje se deo prihoda koji pripada budžetu gradske opštine, a koji budžetu grada. Elementi sistema lokalnih javnih prihoda uređuju se Zakonom o finansiranju lokalne samouprave.

DOBRA I LOŠA UPRAVA

U Sijeni (Italija),ako uđete u staru dvoranu tamošnje gradske kuće, videćete da je ona celim obimom odslikana freskom s početka XIV veka dugom 40 metara. Tema joj je dobra uprava. Bio je to prvi nereligiozni ciklus koji je naslikan negde na Zapadu. Moglo bi se reći da je Ambrođio Lorenceti stvorio prvi savremeni izraz odgovorne, građanski orijentisane uprave. Duž jednog zida poređani su prizori gradskog života koji pokazuju rezultate dobre uprave - mir, prijateljstvo, učenje, umetnost, opšte blagostanje i uspešno poslovanje; nasuprot tome su rezultati loše uprave - slike urbane propasti, straha, nasilja i patnje. Tu jedino uspešno posluju proizvođači oružja.[298]

SIJENA, ITALIJA, AMROĐIO LORENCETI, XIV VEK



DOBRA UPRAVA



LOŠA UPRAVA

297 Milan Vlatković i Bratislav Đokić „Komentar Zakona o lokalnoj samoupravi", Službeni glasnik, 2009. godine

298 Džon Ralston Sol, Propast globalizma i preoblikovanje sveta, Arhipelag, Beograd, 2011. str. 36.

4.12. PARAFISKALNI PRIHODI (PARAFISKALITETI)

Parafiskalni prihodi ili parafiskaliteti se nalaze između administrativnih taksa i poreza, i nisu vezani za državne funkcije, već za određene neteritorijalne organizacije koje u svojim ekonomskim i socijalnim funkcijama formiraju određene prihode. Ovi prihodi se formiraju na istim izvorima kao i porezi i ostala javna sredstva. Ova sredstva opterećuju dodatno društveni proizvod zemlje. Osnovne **karakteristike parafiskaliteta** su: 1) **ne potiču od svih nosilaca poreske obaveze** već samo članova određene društvene grupacije (npr. udruženja); 2) Ova **sredstva ne ulaze u sastav budžetskih sredstava**, već se javljaju kao prihodi određenih grupa povezanih zajedničkim interesom. Prihodi služe za pokriće određenih zajedničkih potreba, 3) **Nose karakter destiniranih prihoda,** pošto se redovno radi o namenskim prihodima, 4) Ovi prihodi **nemaju strogu vremensku trajnost** kao porezi i mogu biti vremenski određeni prema nameni, subjektima i dr. nakon čega nestaju slično vanrednim porezima.

Prema nameni parafiskaliteti mogu biti: 1) **ekonomski ili** 2) **socijalni.**

U ekonomske parafiskalitete ubrajaju se razne „takse" u korist javnih ustanova koje se autonomno finansiraju, kao npr. zanatske komore, fond solidarnosti, fond za stanove, poljoprivredna komora, itd. Radi se dakle o specifičnim ili konkretnim oblicima finansiranja za koje ne postoje osnovi u drugim izvorima javnih sredstava.

U socijalne svrhe parafiskaliteti se obično formiraju kroz razne oblike kotizacija u finansiranju socijalnog osiguranja.

Parafiskaliteti imaju najviše **zajedničkog sa fiskalitetom** konkretno sa administrativnim taksama i naročito sa doprinosima. **U našoj praksi parafiskaliteti** se uvode kao: dobrovoljni prilozi, vodni doprinosi, naknada za puteve, **članarine udruženjima i komorama, obavezno osiguranje vozila,itd.**).Poseban vid parafiskaliteta su **samodoprinosi.**

4.13. DOPRINOSI ZA OBAVEZNO SOCIJALNO OSIGURANJE

4.13.1. PRETHODNA PITANJA

Nastanak, vrste i karakteristike socijalnog osiguranja: Država na početku kapitalizma nije bila zainteresovana za socijalnu zaštitu radnika, pa su u tom periodu sami radnici osnivali društva za utzajamnu pomoć u slučaju nastupanja socijalnih rizika: bolesti, povreda, iznemoglosti, pa i smrti. Sredinom XIX veka jača organizovanost radničke klase u vidu sindikata, a zatim dolazi do osnivanja radničkih partija. Pod njihovim pritiskom, država je morala da preuzme na sebe socijalnu funkciju, donoseći određene zakone, i od tada socijalno osiguranje prelazi u domen javnog prava i dobija potpuno definisanje ciljeve.[299]

Socijalno osiguranje predstavlja vid sigurnosti koji osiguranicima odnosno članovima njihovih porodica obezbeđuje socijalnu zaštitu za slučaj bolesti, invalidnosti, starosti, nesreće na poslu i nezaposlenosti. To znači da osigurano lice, pod određenim uslovima stiče odrđena

299 Jelena Kočović, Predrag Šulejić, Osiguranje, Ekonomski fakultet, Beeograd, 2006. godine, str. 577.

prava iz socijalnog osiguranja kada nastupi osigurani slučaj, odnosno kada se realizuje osigurani rizik.[300]

Doprinosi za socijalno osiguranje, kako u svetu tako i u našoj zemlji, obuhvataju penzijsko i invalidsko osiguranje, zdravstveno osiguranje i osiguranje za slučaj neza-poslenosti. Međutim, postoje države koje nisu uvele doprinose za socijalno osiguranje, a socijalno osiguranje se pokriva iz budžeta države ili privatno (Australija, Novi Zeland, i dr.).

Doprinose karakteriše sledeće: javni su prihodi koji predstavlja takvu vrstu davanja kod kojih je **inkorporiran elemenat protivusluge**; **ne plaćaju ih sva lica**, već samo ona lica koja će od toga imati neku korist od tako prikupljenih javnih sredstava; **predstavljaju prinudno plaćanje,** najčešće u obliku obaveznog doprinosa; **proporcionalnost** – znači da se doprinosi za socijalno osiguranje plaćanju po proporcionalnim stopama; prikupljena sredstva su **strogo namenska**, te **ne prolaze kroz budžet**.

Sličnosti sa porezima i taksama: Doprinosi imaju izvesne sličnosti s porezima i taksama. Porezima su slični po prinudnosti plaćanja i po tome što se sastoje u novčanim davanjima. Taksama su slični po tome što se radi o nekoj ličnoj koristi koja se očekuje bilo neposredno ili posredno, već prilikom plaćanja doprinosa.

Razlike između socijalnog i premijskog osiguranja: Razlike su takve prirode da se u stvari radi o dve ustanove koje se nalaze u raznim domenima prava - **jedna u domenu javnog prava a druga u domenu privatnog prava**. Već i sam motiv nastajanja i cilj pokazuju suštinsku razliku: **premijsko osiguranje zaključuje se radi zadovoljenja interesa pojedinca**, koji pristupa iz sopstvenih interesa poslu, dok se u **socijalnom osiguranju ogleda briga države** (društvene zajednice) **o interesima čitavih slojeva stanovništva.** Jedni ciljevi su individualni, a drugi socijalno-politički. Otuda proizilaze razlike u odnosu na način zasnivanja, izvore prava, krug osiguranika i dobijanje svojstva osiguranika, obima rizika, prava i obaveze osiguranika, raspolaganje pravima i način ostvarivanja prava. Međutim, primene pravila premijskog osiguranja na socijalno osiguranje predviđena je u vidu dopunskog (supsidijarnog) izvora prava.[301]

4.13.2. SISTEMI FINANSIRANJA SOCIJALNOG OSIGURANJA

Sistem finansiranja PIO osiguranja u mnogim državama je institucionalno organizovan u vidu javnog ili obaveznog osiguranja i privatnog ili dobrovoljnog.

Javni fond PIO **(Prvi stub)** funkcioniše na bazi PAYG metoda, što znači da se isplata naknade za socijalno osiguranje vrši iz uplate doprinosa za socijalno osiguranje na isplaćene zarade, ali uključuje i budžetske transfere, zajmove i druga sredstva u nedostatku prikupljenih sredstava iz doprinosa, što je slučaj i sa našom zemljom.

Obavezno dopunsko **(Drugi stub)** osiguranje je vid osiguranja gde zaposleni i poslodavci uplaćuju definisane doprinose (u vidu određenog procenta od bruto zarade). Sredstva doprinosa i prinos na investirana sredstva nalaze se na individualnim penzijskim računima zaposlenih u izabranim penzijskim fondovima.

300 Isto, str. 578.

301 Predrag Šulejić, Pravo osiguranja, Dosije, Beograd, 2005. godine str.28. i dalje

Privatni PIO **(Treći stub)** funkcioniše po sistmu akumulacije ili uvećanja kapitala tako što osiguranici uplaćuju doprinose za PIO na individualne račune, bilo u kompanijama u kojima su zaposleni, bilo u specijalizovanim finansijskim institucijama. Uplaćena sredstva se ulažu u razne investicije koje donose prinos kojim se ova sredstva uvećavaju (na primer kupovina i prodaja hartija od vrednosti, nepokretnosti i dr). Nakon penzionisanja osiguranici imaju pravo na penziju iz tih akumuliranih sredstava.

Najpoznatija su tri modela penzijskog sistema u pogledu određivanja visine penzija: nemački, švajcarski i čileanski.

Prema **nemačkom modelu,** u penzijskom sistemu dominantan je obavezni javni fond penzijskog osiguranja sa PAYG metodom, dok privatni fond ima manji značaj.

Švajcarski model penzijskog sistema zasnovan je na obaveznom javnom fondu, koji funkcioniše **po PAYG metodu**, dopunjen sa obaveznim privatnim fondom. Karakteristika javnog fonda penzijskog osiguranja je da ima široko pokriće kojim se korisnicima obezbeđuje visina penzije u iznosu od **40% od prosečne zarade**.

Čileanski model penzijskog sistema karakterističan je po dominaciji obaveznog privatnog fonda i malim značenjem javnog fonda. Javni fond penzijskog osiguranja uglavnom služi kao pomoć siromašnim slojevima stanovništva.

U javnom fondu osiguranja uskladjivanje visine penzija sa aktuelnim ekonomskim kretanjima može da bude u odnosu na visinu prosečne zarade, kretanje cena na malo ili je to diskreciona odluka vlade, što čini visinu penzije neizvesnom. Mehanizam usklađivanja (indeksacije, u uslovima niske inflacije, a ne one kakvu smo imali 1993. godine)[302] je socijalni ugovor između generacije aktivnih osiguranika i penzionera, kojim se omogućava izvesna sigurnost naspram budućih neočekivanih promena u stopi inflacije ili nivou dohotka.

BEOGRADSKI LIST, PRESS, 21. 02. 2012. OBJAVIO JE SLEDEĆU INFORMACIJU:

I muškarci i žene moraće da rade bar do 67. godine

Nova Vlada Srbije, gotovo sigurno, moraće da prihvati pritisak MMF-a da se starosna granica za odlazak u penziju poveća za dve godine. Tako bi muškarci išli u penziju sa 67, umesto sadašnjih 65 godina, dok bi se žene penzionisale sa 62 godine.

To je, kažu stručnjaci u ovoj oblasti, neminovno, budući da sadašnji penzioni sistem u Srbiji nikako ne bi mogao da opstane u sadašnjem obliku. Postoji čak opravdana bojazan da će se granica dalje povećavati, i to ne samo kod nas nego i u čitavom svetu (Press je juče pod naslovom „Radićemo dok smo živi" objavio tekst o zvaničnom predlogu švedskog premijera da se granica pomeri na 75 godina, koji su podržale sve skandinavske i baltičke zemlje, kao i Velika Britanija). MMF, s druge strane, i ne krije da je zahtev za produžavanje radnog veka jedan od osnovnih koji je ispostavljen Srbiji na kome će insistirati: Prilog starosna granica za odlazak u penziju u određenim državama.

302 Jovan Dušanić, Monetarne i javne finansije, Beogradska poslovna škola, 2009.godine, strana 35: Politika je u utorak 21.12.1993. godine (cena jednog primerka ovog dnevnog lista iznosila je 1,5 mlrd dinara), u tekstu, pod naslovom „Naredni penzijski ček 40 puta veći od prethodnog", između ostalog piše: Narednim čekom penzionerima Srbije će stići ravno 40 prethodno isplaćenih iznosa novca. To će biti treće rata penzijskih akontacija za poslednji ovogodišnji mesec. Isplata bi trebalo da počene u četvrtak 23.1.1993."

U vezi sa ocenom visine penzijskih rashoda i funkcionisanjem penzijskog sistema važni su sledeći pokazatelji: učešće rashoda za penzije u BDP, koje pokazuje koliko je društvo kao celina opterećeno ovim rashodima[303] (najniže učešće u OECD imaju Južna Koreja - 1,9% i Irska - 3,2%. Prosek za zemlje OECD je 7,4%. Učešće Srbije u istoj 2011. godini, je bilo 12%); visina stope doprinosa za penzijsko osiguranje, kao mera opterećenja nametnuta osiguranicima penzijskog osiguranja; odnos broja penzionera prema broju osiguranika; odnos visine prosečne penzije po penzioneru prema prosečnom oporezivom dohotku po osiguraniku, stopa zaposlenosti i dr. Niža stopa zaposlenosti utiče se na smanjenje sredstava doprinosa za finansiranje javnih rashoda za penzije.[304]

Javni rashodi za penzije počivaju na demografskim i makroekonomskim veličinama. Stopa rađanja, trajanje životnog doba i migracioni tokovi, makroekonomska kretanja, dinamika kretanja BDP, visina zarada, smanjenje stope zaposlenosti i socijalni faktori (bračno stanje, prevremeno penzionisanje, zahtevi za invalidske penzije) najvažniji su elementi koji opredeljuju kretanje stanja sredstava penzijskog osiguranja strana.

Starosna granica za odlazak u penziju

	Muškarci	Žene
Finska	68	68
Island	67	67
Norveška	67	67
Danska	65	64
Irska	65	65
Belgija	65	65
Portugal	65	65
Španija	65	65
Nemačka	65 ide na 67	65 ide na 67
Crna Gora	65 ide na 67	65 ide na 67
Velika Britanija	65	60 ide na 65
Grčka	65	61 ide na 65
Italija	65	60
Poljska	65	60
Rumunija	65	59,5 ide na 63
Austrija	65	68
Hrvatska	65	68
Makedonija	64	68
Slovenija	63	68
Bugarska	63 ide na 65	60 ide na 63
Mađarska	62 ide na 65	62 ide na 65

303 Tatjana Rakonjac Antić, Penzijsko i zdravstveno osiguranje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2012. str. 6-7.
304 H. Hrustić, Finansije i poresko pravo, Isto, str.171-173.

4.13.3. REGULATIVA SOCIJALNOG OSIGURANJA U SRBIJI

A) Vrste obaveznog osiguranja

Plaćanje doprinosa za obavezno socijalno osiguranje u Srbiji, regulisano je Zakonom o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje[305]

Doprinosima se obezbeđuju sredstva za finansiranje obaveznog socijalnog osiguranja, i to:

1) **za penzijsko i invalidsko osiguranje:** (1) doprinos za obavezno penzijsko i invalidsko osiguranje; (2) dodatni doprinos za staž osiguranja koji se računa sa uvećanim trajanjem u skladu sa zakonom; (3) doprinos za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja po osnovu povrede na radu i profesionalne bolesti u slučajevima utvrđenim zakonom.
2) **za zdravstveno osiguranje:** (1) doprinos za obavezno zdravstveno osiguranje; (2) doprinos za slučaj povrede na radu i profesionalne bolesti u slučajevima utvrđenim zakonom.
3) **za osiguranje za slučaj nezaposlenosti** - doprinos za obavezno osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

Sredstva doprinosa su javni prihod, pod kontrolom i na raspolaganju organizacija za obavezno socijalno osiguranje.

B) Obveznici doprinosa

Obveznici **doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje** su osiguranici, u skladu sa zakonom koji uređuje sistem obaveznog penzijskog i invalidskog osiguranja, i to: [306] zaposleni i poslodavci, odnosno drugi isplatioci prihoda, po istoj stopi i na istu osnovicu kao i ti osiguranici. Obveznici **doprinosa za zdravstveno osiguranje** su osiguranici u skladu sa zakonom koji uređuje sistem obaveznog zdravstvenog osiguranja, i to:[307] zaposleni i poslodavci, odnosno drugi isplatioci prihoda, po istoj stopi i na istu osnovicu kao i ti osiguranici. Obveznici **doprinosa za osiguranje za slučaj nezaposlenosti** su osiguranici u skladu sa zakonom koji uređuje sistem obaveznog osiguranja za slučaj nezaposlenosti, i to: zaposleni; poslodavci, odnosno drugi isplatioci prihoda, po istoj stopi i na istu osnovicu kao i ti osiguranici.[308]

C) Osnovica i stope doprinosa

Osnovica doprinosa za zaposlene i za poslodavce je zarada, odnosno plata i naknada zarade, odnosno plate u skladu sa zakonom koji uređuje radne odnose, opštim aktom i ugovorom o radu, odnosno rešenjem nadležnog organa (zarada). Zakonom su utvrđeni svi specifični slučajevi u vezi sa osnovicom za uplatu doprinosa (rezidenti, nerezidenti, poljoprivrednici,

305 Sl glasnik RS, br. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011 и 101/2011
306 Član 7. Zakona
307 Član 8. Zakona
308 Član 9. Zakona

honorari, i dr). Mesečna osnovica doprinosa ne može biti niža od najniže mesečne osnovice doprinosa.[309] **Najnižu mesečnu osnovicu doprinosa čini iznos od 35% prosečne mesečne zarade** u Republici isplaćene u prethodnom kvartalu. **Najvišu mesečnu osnovicu doprinosa čini petostruki iznos prosečne mesečne zarade** isplaćene po zaposlenom u Republici. Najvišu godišnju osnovicu doprinosa čini petostruki iznos prosečne godišnje zarade u Republici isplaćene u godini za koju se obračunavaju i plaćaju doprinosi.



Stope po kojima se obračunavaju i plaćaju doprinosi jesu:[310]

1) za obavezno penzijsko i invalidsko osiguranje[311] - **22%;**
2) za obavezno zdravstveno osiguranje [312]- **12,3%;**
3) za osiguranje za slučaj nezaposlenosti[313] - **1,5%.**

Kada se doprinosi plaćaju istovremeno iz osnovice i na osnovicu, obračun doprinosa vrši se po sledećim stopama:

1) za obavezno penzijsko i invalidsko osiguranje - **11%;**
2) za obavezno zdravstveno osiguranje - **6,15%;**
3) za osiguranje za slučaj nezaposlenosti - **0,75%.**

Stope **dodatnog doprinosa** za penzijsko i invalidsko osiguranje za staž osiguranja koji se **zaposlenom i preduzetniku računa sa uvećanim trajanjem,** jesu: [314]

1) kada se efektivnih 12 meseci rada računa kao 14 meseci staža osiguranja - 3,70%;
2) kada se efektivnih 12 meseci rada računa kao 15 meseci staža osiguranja - 5,50%;
3) kada se efektivnih 12 meseci rada računa kao 16 meseci staža osiguranja - 7,30%;
4) kada se efektivnih 12 meseci rada računa kao 18 meseci staža osiguranja - 11,00%.

Stope doprinosa **za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja** po osnovu povrede na radu i profesionalne bolesti, odnosno za slučaj povrede na radu i profesionalne bolesti, u slučajevima utvrđenim zakonom, jesu:[315] 1) za penzijsko i invalidsko osiguranje - 4,00%; 2) za zdravstveno osiguranje - 2,00%.

309 Član 36. do 43. Zakona
310 Član 44. Zakona
311 Više o tome vidi Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju, „Sl. glasnik RS", br. 34/03, ... 101/2010.
312 Više o tomr videti Zakon o zdravstvenom osiguranju „Sl. glasnik RS", br. 107/05 i 109/05 isp.i 57/11 isp
313 Više o tome u Zakonu o zapošljavanju i o osiguranju za slučaj nezaposlenosti, Sl glasnik RS", br. 36/09
314 Član 46. Zakona
315 Član 47. Zakona

РЕПУБЛИЧКИ ФОНД ЗА ПЕНЗИЈСКО И ИНВАЛИДСКО ОСИГУРАЊЕ

ФИЛИЈАЛА _____

Број досијеа _____
(попуњава овлашћени радник Фонда)

ЗАХТЕВ ЗА ПРИЗНАВАЊЕ ПРАВА НА СТАРОСНУ ПЕНЗИЈУ

Подносим захтев да ми се призна право на старосну пензију и дајем следеће податке:

ПОДАЦИ О ПОДНОСИОЦУ ЗАХТЕВА	Податке у захтеву уписати штампаним словима, а тачан податак потврдити са X
а. ПРЕЗИМЕ, ИМЕ РОДИТЕЉА И ИМЕ	
б. РАНИЈА ПРЕЗИМЕНА (ДЕВОЈАЧКО, ОСТАЛА)	
а. ЈЕДИНСТВЕНИ МАТИЧНИ БРОЈ ГРАЂАНА (ИЗ ЛИЧНЕ КАРТЕ ПОДНОСИОЦА ЗАХТЕВА)	
б. ЛИЧНИ БРОЈ ОСИГУРАНИКА (ИЗ РАДНЕ КЊИЖИЦЕ ПОДНОСИОЦА ЗАХТЕВА)	
ДАТУМ И МЕСТО РОЂЕЊА	
а. МЕСТО ПРЕБИВАЛИШТА И ОПШТИНА	_____ (УЛИЦА И БРОЈ) _____ (МЕСТО ПРЕБИВАЛИШТА) ☐☐☐☐☐ _____ (ПОШТАНСКИ БРОЈ И ОПШТИНА)
б. КОНТАКТ ТЕЛЕФОН	
ПЕРИОД СЛУЖЕЊА ВОЈНОГ РОКА	
ДА ЛИ СТЕ ОСТВАРИЛИ НЕКО ОД ПРАВА ИЗ ПЕНЗИЈСКОГ И ИНВАЛИДСКОГ ОСИГУРАЊА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ?	☐ НЕ ☐ ДА - _____ (код које организације за осигурање, фонда и врста права)

ПОДАЦИ О СТАЖУ НАВРШЕНОМ У ИНОСТРАНСТВУ

Овим изјављујем под материјалном и кривичном одговорношћу:

А. НИСАМ ОСТВАРИО СТАЖ У ИНОСТРАНСТВУ ☐

Б. ОСТВАРИО САМ СТАЖ У ИНОСТРАНСТВУ ☐ Навести:

а) НАЗИВ ДРЖАВЕ: 1. _____ 2. _____

б) ПЕРИОД ЗАПОСЛЕЊА: од	до	ПОСЛОДАВАЦ (Назив и адреса)	ПИСАНИ ДОКАЗИ
			☐ прилажем ☐ не поседујем
			☐ прилажем ☐ не поседујем
			☐ прилажем ☐ не поседујем

В. ОСТВАРИО САМ СТАЖ У РЕПУБЛИКАМА БИВШЕ СФРЈ ☐ Навести:

а) НАЗИВ РЕПУБЛИКЕ БИВШЕ СФРЈ:

1. _____ 2. _____

б) ПЕРИОД ЗАПОСЛЕЊА: од	до	ПОСЛОДАВАЦ (Назив и адреса)	ПИСАНИ ДОКАЗИ
			☐ прилажем ☐ не поседујем
			☐ прилажем ☐ не поседујем
			☐ прилажем ☐ не поседујем

Г. ОСТВАРИО САМ ПРАВА ИЗ ПЕНЗИЈСКОГ И ИНВАЛИДСКОГ ОСИГУРАЊА КОД ИНОСТРАНОГ НОСИОЦА ОСИГУРАЊА ☐ НЕ ☐ ДА - _____ (врста права и доказ)

обавезно окрените страну

II ПОДАЦИ О ОБАВЕЗНОМ ПЕНЗИЈСКОМ И ИНВАЛИДСКОМ ОСИГУРАЊУ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

8. **ОСИГУРАЊЕ ПО ОСНОВУ ЗАПОСЛЕЊА** ☐ НЕ ☐ ДА

ПОСЛОДАВАЦ КОД КОГА СТЕ ПОСЛЕДЊИ ПУТ БИЛИ ЗАПОСЛЕНИ

НАЗИВ	МЕСТО, УЛИЦА И БРОЈ	КОНТАКТ ТЕЛЕФОН

9. **ОСИГУРАЊЕ ПО ОСНОВУ ОБАВЉАЊА САМОСТАЛНЕ ДЕЛАТНОСТИ** ☐ НЕ ☐ ДА

ПЕРИОД ОБАВЉАЊА САМОСТАЛНЕ ДЕЛАТНОСТИ		МЕСТО - ОПШТИНА	ВРСТА ДЕЛАТНОСТИ
ОД	ДО		

10. **ОСИГУРАЊЕ ПО ОСНОВУ ОБАВЉАЊА ПОЉОПРИВРЕДНЕ ДЕЛАТНОСТИ** ☐ НЕ ☐ ДА

ПЕРИОД ОБАВЉАЊА ПОЉОПРИВРЕДНЕ ДЕЛАТНОСТИ		МЕСТО - ОПШТИНА
ОД	ДО	

III КОРИШЋЕЊЕ ПРАВА КОД НАЦИОНАЛНЕ СЛУЖБЕ ЗА ЗАПОШЉАВАЊЕ ☐ НЕ ☐ ДА

ПЕРИОД КОРИШЋЕЊА ПРАВА	
ОД	ДО

IV УЗ ЗАХТЕВ ПРИЛАЖЕМ: *(ОДГОВАРАЈУЋИ КВАДРАТИЋ ОЗНАЧИТИ СА "X")*

1. Фотокопију личне карте ☐
2. Доказе о пензијском стажу у Републици Србији – радна књижица, уверење о бенефицираном стажу, друге јавне исправе о стажу (решења, уверења, потврде и слично) у оригиналу ☐
3. Доказ о престанку запослења – решење (фотокопија) ☐
4. Доказ о регулисаном војном року (фотокопија војне књижице или уверење војног одсека) ☐
5. Доказ о коришћењу права – евиденцији код Националне службе за запошљавање ☐
6. Уверење о обављању самосталне делатности, које издаје надлежни орган општине, односно одговарајуће удружење, савез (за период до 31. 12. 2005. год.), односно решење Агенције за привредне регистре (за период од 1. 1. 2006. год.) ☐
7. Уверење о плаћеном доприносу за ПИО са исказаним основицама доприноса и износом уплаћеног доприноса, издато од Пореске управе за период обављања самосталне делатности (ово уверење није потребно за самосталне уметнике, филмске раднике и спортисте до 31. 12. 2002. године, а за свештенике и верске службенике до 31. 8. 2004. године) ☐
8. Уверење о плаћеном доприносу за ПИО са исказаним основицама доприноса и износом уплаћеног доприноса, издато од Пореске управе за период обављања пољопривредне делатности ☐

Напомена: Уколико сте били осигурани по више основа (запослење, самостална делатност, пољопривредна делатност), потребно је доставити доказ о сваком од наведених основа осигурања

У _____.
_____ године

ПОТПИС ПОДНОСИОЦА ЗАХТЕВА

D) Odnos zaposleni-penzioneri u Srbiji

Odnos broja zaposlenih i penzionera je u 2011. godini bio 1,06:1, a da bi obavezno osiguranje normalno moglo da funkcioniše, potrebno je da taj odnos bude 3,5:1, što je Srbija imala pre tri decenije.[316]

Godina	Zaposleni	Penzioneri	Odnos
2001.	2 101 668	1 551 691	1,35:1
2002.	2 066 721	1 511 497	1,36:1
2003.	2 041 395	1 505 572	1,35:1
2004.	2 050 854	1 506 067	1,36:1
2005.	2 068 964	1 508 976	1,37:1
2006.	2 025 627	1 544 048	1,31:1
2007.	2 002 344	1 569 555	1,27:1
2008.	1 999 476	1 580 339	1,26:1
2009.	1 889 085	1 603 668	1,18:1
2010.	1 795 775	1 626 581	1,10:1
2011.	1 743 983	1 638 645	1,06:1

Izvor: Fond PIO, Republički zavod za statistiku

E) Obračun, plaćanje i povraćaj doprinosa

Obveznik obračunavanja i plaćanja doprinosa iz osnovice i na osnovicu za zaposlene, izabrana, imenovana i postavljena lica i lica koja obavljaju privremene i povremene poslove **je poslodavac**.[317] Doprinos za PIO i za zdravstveno osiguranje za sveštenike i verske službenike može plaćati lokalna samouprava, pokrajina ili Republika.

Obveznik doprinosa koji je sam platio doprinose, odnosno kome je u njegovo ime i u njegovu korist plaćen doprinos iz osnovice koja prelazi iznos najviše godišnje osnovice za kalendarsku godinu ima pravo na povraćaj tako više plaćenog iznosa doprinosa, utvrđuje se rešenjem Poreske uprave, na zahtev obveznika doprinosa.

Kontrolu obračunavanja i plaćanja doprinosa vrši Poreska uprava.

316 Kratak istorijat: **1833**: Knez Miloš Obrenović potpisao je 10.10.1833. rešenje prvom srpskom penzioneru, na ime Ilija Marković, iznos penzije 100 austrijskih talira; **1835**.: Doneto prvo rešenje o porodičnoj penziji, 23.2.1835. a prvi korisnik je Karađorđeva udovica Jelena Đ. Petrović, Kragujevac, a iznos penzije 500 talira; **1841.**: Mihailo M. Obrenović donosi Uredbu o penzijama činovnika. Još dve uredbe o penzijama činovnika donete su 1861. i 1871. god; **1850: Nikola Dabar napisao prvi Penzijski zakon; 1947.**Zakon o socijalnom osiguranju radnika, nameštenika i službenika (uvedeno državno socijalno osiguranje); **1957. donet** Zakon o penzijskom osiguranju**; 1958.**donet Zakon o invalidskom osiguranju; **1972., i 1992. donet** Zakon o PIO**; 1993:** Formirani republički fondovi za PIO zaposlenih, samostalnih delatnosti i poljoprivrednika**; 2003**. donet Zakon o PIO Srbije**; 2008**. Republički fond PIO, od 1. 1. 2008. objedinio tri fonda - zaposlenih, samostalnih delatnosti i poljoprivrednika; Od 1.1.**2012**. Republički fond PIO preuzima Fond za socijalno osiguranje vojnih osiguranika. Izvor: Fond Pio, preuzeto 1.6.2012.

317 Član 51. do 65. Zakona

F) Finansijski planovi OOSO

Prihodi i primanja i rashodi i izdaci organizacija obaveznog socijalnog osiguranja u Srbiji, shodno zakonskim propisima, utvrđuju se u godišnjim finansijskim planovima na koje saglasnost daje Narodna skupština Srbije. Tako, na primer, prema Finansijskom planu Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje Srbije, za 2012.: imalo je ukupne rashode 206,0 mlrd dinara, prihode od socijalnih doprinosa 144,0 mlrd a u obliku transfera i iz drugih izvora 62,0 mlrd dinara. Finansijski plan PIO za 2012. sadrži sledeće podatke: ukupni rashodi 564,6 mlrd dinara, prihodi od socijalnih doprinosa planirani su u iznosu od 275,6 mlrd dinara, dok su primanja iz transfera i drugih izvora planirana u iznosu od 289,0 mlrd dinara. Finansijski plan Nacionalne službe zapošljavanja za 2012. sadrži: ukupne rashode u iznosu od 29,6 mlrd din- iz socijalnih doprinosa 17,6 mlrd a iz ransfera i drugih izvora 12,0 mlrd dinara.

Kao što pokazuju podaci sve OOSO iskazale su deficit, koji se uglavnom pokriva iz jednosmernih tranfera, tj. iz budžeta Republike.[318] Najveći transfer iz republičkog budžeta uplaćuje se u Fond PIO, zbog toga što je sve manja pokrivenost ukupnih rashoda ostvarenim prihodima po osnovu doprinosa. Ta pokrivenost se kretala od 94,1% u 1987.god., 78,56 u 2000. god, do 58,55% u 2004. godini.[319]

Primer obračuna poreza i doprinosa na zarade

Od 1.1. 2007. na zarade zaposlenih se obračunavaju sledeći porezi i doprinosi:
Na teret zaposlenog (iz zarade):

Porez na zarade	12.00%
Doprinos za PIO	11.00%
Doprinos za zdravstveno osiguranje	6.15%
Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti	0.75%

Na teret poslodavca (iz zarade):

Doprinos za IO	11.00%
Dopinos za zdravstveno osiguranje	6.15%
Doprinos za osiguranje od nezaposlenosti	0.75%

318 Podaci su preuzeti sa sajtova Fonda PIO, Fonda zdravstva i NSZ, dana 1. juna 2012. godine.

319 Vesna Stojanović: Komentar Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju,JP Službeni glasnik,2011. str.6.

Porez na zarade	12%
Primer obračuna na isplatu minimalne zarade:	
1. Minimalna neto zarada po času	115.00[325]
2. Broj časova rada i naknada	168.00
3. Minimalna osnovna neto zarada (red.br 1 x red.br.2)	19,320.00
4. Minimalna osnovna bruto zarada (red.br 3 - 938,64)/0,701	26,221.63
5. Ukupna uvećanja osnovne minimalne bruto zarade	4,147.73
a. uvecanj po osnovu minulog rada (redni br.4 x 8%)	2,097.73
b. nakanada za topli obrok (bruto)	1,050.00
c. regres za godišnji odmor (mesečni bruto iznos)	1,000.00
6. Bruto minimalna zarada (4 + 5)	30,369.36
7. Najniža propisana osnovica	18,946.00
8. Osnovica za socjalne doprinos	30,369.36
9. Socijalni doprinosi na teret zaposlenog (8 x 17.9%)	5,436.11
a. PIO (8 x 11.00%)	3,340.63
b. zdravstvo (8 x 6.15%)	1,867.72
c. nezaposlenost (8 x 0.75%)	227.77
10. Osnovica za porez na zarade (red.br 6 - 7,822)	22,547.36
11. Porez na zarade (10 x 12%)	2,705.68
12. Neto za isplatu (6-9-11)	22,227.56
13. Socijalni doprinosi na teret poslodavca	3,458.28
a. PIO (3 x 11.00%)	2,125.20
b. zdravstvo (3 x 6.15%)	1,188.18
c. nezaposlenost (3 x 0.75%)	144.90

Napomene:

- **Najniža mesečna osnovica za obračun doprinosa** za obavezno socijano osiguranje od 1.5. 2012 iznosi 18.946 dinara i objavljena je u „Sl. glasniku RS" br. 41/2012.
- **Na bruto zaradu se dodaje i članarina** za Privrednu komoru Srbiju - 0,19% i za Privrednu komoru Beograda - 0,255%. (Parafiskaliteti)

320 Na osnovu čl. 112. Stav 1, Zakona o radu, Socijalno ekonomski savet Republike doneo je Odluku o visini minimalne zarade bez poresa i doprinosa - „Sl. glasniku RS„, broj 22/2012. Prema odluci, visina minimalne zarade, bez poreza i doprinosa, za period april 2012 – februar 2013. Iznosi 115,00 dinara (neto), po radnom času.

G) Dobrovoljno zdravstveno osiguranje u RFZO

RFZO obavlja poslove dobrovoljnog zdravstvenog osiguranja sa ciljem da građanima omogući da, pod najpovoljnijim uslovima, obezbede prava koja nisu obuhvaćena obaveznim zdravstvenim osiguranjem. **Dobrovoljno zdravstveno osiguranje RFZO je namenjeno licima koje imaju obavezno zdravstveno osiguranje, ali žele** a) drugu vrstu zdravstvenih usluga od onih koje su obuhvaćene obaveznim zdravstvenim osiguranjem, b) veći obim i sadržaj zdravstvenih usluga od onih koje su obuhvaćene obaveznim zdravstvenim osiguranje, c) viši standard zdravstvenih usluga**Dobrovoljnim zdravstvenim osiguranjem u RFZO možete ostvariti**: a) Pravo na refundaciju troškova stomatološke zdravstvene zaštite, troškova specijalističkih pregleda, dijagnostike kod lekara po vašem izboru, b) Pravo na specijalističke preglede i dijagnostiku kod lekara u zdravstvenim ustanovama sa kojima RFZO ima zaključen ugovor o poslovnoj saradnji, c) Pravo na ugovorene naknade za slučaj postavljenih dijagnoza za težu bolest i izvršenu hirurško intervenciju, d) Pravo na ugovorenu naknadu za slučaj bolničkog lečenja zbog težih bolesti i hirurških intervencija, za slučaj bolovanja zbog težih bolesti i hirurških intervencija, e) Pravo na ugovorenu naknadu za slučaj bolničkog lečenja bez obzira na uzrok, f) Pravo na refundaciju troškova hitne i neodložne zdravstvene zaštite za vreme puta i boravka u inostranstvu. Zakon o zdravstvenoj zaštiti (član 164) dozvoljava izdavanje u zakup slobodne opreme i prostora u državnoj svojini zainteresovanim licima uz naknadu.[321]

H) Međunarodni ugovori u oblasti socijalnog osiguranja

Republika Srbija ima sporazume o socijalnom osiguranja sa 26 država kojima su uređena pitanja priznavanja radnog staža, zdravstvenog osiguranja, isplate pnzija i drugih davanja, to su: Austrija, Belgija, Bugarska, Velika Britanija, Danska. Egipat, Italija, Libija, Luksemburg, Mađarka, Makedonija, Nemačka, Norveška, Panama, Poljska, Rumunija (samo zdravstveno osiguranje), Slovačka, BiH, Francuska, Holandija, Hrvatska, Crna Gora, Češka, Švajcarska, Švedska,, Slovenija i Kipar.[322]

4.14. PORESKI POSTUPAK I PORESKA ADMINISTRACIJA

4.14.1. PORESKI POSTUPAK

Poreski postupak i poreska administracija regulisani su Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji[323] koji je donet 2002. godine. Sadržina poresko-upravnog odnosa čine ovlašćenja i dužnosti subjekata-stranki. Ta ovlašćenja i dužnosti su obaveze **činjenja,** nečinjenja ili trpljenja u cilju blagovremenog i pravilnog utvrđivanja i plaćanja poreza.

321 Zakon o zdravstvenoj zaštiti, prečišćen tekst, JP Službeni glasnik, Beograd, 2010. strana 103.
322 Izvor: Sajt PIO Fonda Srbije, preuzeto 1. juna 2012. godine
323 Objavljen u „Sl. glasniku RS", br. 80/02...101/11 ispr. 2/12.

Obaveza činjenja obuhvata radnje pasivnih subjekata u cilju olakšanja rada poreskog organa u postupku utvrđivanja, kontrole ili naplate poreza, a sastoje se u sledećem: vođenje poslovnih knjiga; sastavljanje poreskog bilansa; podnošenje poreske prijave i druge dokumentacije; dostavljanje informacija; omogućavanje kontrole obračunatog poreza i poreskih oslobađanja; obavezno otvaranje poslovnog računa; uplata poreza po odbitku; obeleđavanje akciznih proizvoda; izdavanje računa za izvršen promet proizvoda i usluga.

Obaveza nečinjenja je dužnost poreskog dužnika da se uzdrži od određene aktivnosti ili radnje, što je propisano zakonom, kao što je dopuštanje pregleda poslovnih knjiga u cilju kontrole utvrđivanja poreza ili radnja zabrane kojom se državi obezbeđuje fiskalni monopol u proizvodnji, uvozu ili prodaji određenih proizvoda da bi se ostvarili javni prihodi.

Obaveza trpljenja poreskih dužnika se propisuju davanje poreskom organu ovlašćenja na određene radnje: omogućavanje pregleda poslovnih knjiga, dokumentacije o poslovanju; dopuštanja kontrole isplata sa poslovnog računa; davanje izjave, i dr.

4.14.2. NAČELA PORESKOG POSTUPKA

Načela poreskog postupka mogu se svesti na sledeća:[324]

- Zakonotost, znači da se sva prava i obaveze moraju odvijati u skladu sa zakonom;
- Vremensko važenje poreskih propisa - znači da se ceo postupak odvija u skladu sa zakonom koji je na snazi u vreme vođenje poresko-upravnog postupka;
- Načelo uvida u činjenice, što znači da poreska uprava je dužna da obveznu na njegov zahtev omogući uvid u pravnu i činjeničnu osnovu za donošenje akta;
- Načelo čuvanja službene tajne - kako se ne bi oštetila prava/autoritet poreskog obveznika;
- Načelo postupanja u dobroj veri - znači savesnost stranaka u poreskom postupku;
- Načelo fakticiteta - da se poreske činjenice utvrđuju prema njihovoj ekonomskoj suštini.

4.14.3. NASTANAK, ISPUNJENJE I PRESTANAK PORESKE OBAVEZE

Obaveza plaćanja poreza predstavlja dužnost poreskog obveznika da plati utvrđeni porez, pod uslovima propisanim odgovarajućim zakonom.[325]

Poreska obaveza nastaje kada nastupi određeno stanje ili događaj koji odgovara zakonski utvrđenom poreskom činjeničnom stanju. Utvrđivanje poreza je aktivnost poreskog organa ili obveznika, koja se satoji u određivanju iznosa poreskog duga.

Ispunjenje poreske obaveze sastoji se u plaćanju, o dospelosti dugovanog iznosa poreza. U zakonu su predviđeni posebni slučajevi: prinudne npalte sa računa poreskog obveznika, ispunjenje poreske obaveze kod likvidacije ili stečaja, u slučaju statusnih promena pravnog lica, zatim u slučaju smrti fizičkog lica, poslovne nesposobnosti dr.

324 Članovi 4-9. istog Zakona
325 Članovi 18. do 23. istog Zakona

Poreska obaveza prestaje: naplatom poreza; zastarelošću poreza; otpisom poreza; na drugi način propisan zakonom (stečaj, likvidacija preduzeća, i dr).

4.15. PRAVA I OBAVEZE PORESKIH OBVEZNIKA

4.15.1. PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA

Ukoliko se želi postići saglasnost obveznika u ispunjavanju poreskih obaveza, neophodno je zakonsko regulisanje njegovih prava, što treba da osiguraju poreski organi.

Prava poreskih obveznika se pre svega posmatraju u kontekstu ljudskih prava i međunarodnopravnih obevaza, koje poštuje veliki broj država širom sveta.

Član 8. **Evropske konvencije o ljudskim pravima** propisuje „da svako ima pravo na poštovanje svog privatnog i porodičnog života, doma i prepiske. Javne vlasti neće se mešati u vršenje ovog prava sem ako to nije u skladu sa zakonom i neophodno u interesu nacionalne bezbednosti, ili ekonomske dobrobiti države, radi sprečavanja nereda i kriminala, zaštite zdravlja ili morala, ili radi zaštite prava i slobode drugih."[326] Prava obveznika uglavnom svode se na sledeće: pravo na informisanost i pravnu pomoć u postupku utvrđivanja i naplate poreza; pravo na doslednu primenu poreskih propisa i preciznost poreskih normi; pravo na sudsku zaštitu; pravo na privatnost (zabrana nepotrebnog pretresa stana od strane poreskih organa);nedopuštenost retroaktivnog dejstva propisa;pravo na poverljivost podataka, i dr.[327]

4.15.2. OBAVEZE PORESKIH OBVEZNIKA

Obaveza registracije poreskog obveznika: podnošenjem registracione prijave kod nadležnog poreskog organa gde se nalazi sedište uprave (pravno lice) ili prebivalište (fizičko lice). Obvezniku se dodeljuje poreski identifikacioni broj - **PIB, koji** su dužni da imaju: rezidentna pravna lica; državni organi i organizacije ili lokalne samouprave bez svojstva pravnog lica; rezidenti preduzetnik; rezidentno fizičko lice koje ostvaruje prihode ili poseduje oporezivu imovinu; stalna poslovna jedinica nerezidentnog pravnog lica; nerezidentno pravno lice ili fizičko lice koje određuje zakonitog punomoćnika.[328] U većini država obaveza registracije predviđa se samo za lica koja ostvaruju godišnji iznos prometa ili prihod iznad propisanog (u Srbiji iznad 4,0 mil din).

Obaveza vođenja poslovnih knjiga i evidencija: U vezi sa delatnošću koju obvljaju dužni su da vode poslovne knjige i druge propisane evidencije radi oporezivanja. **Popunjavanje poreske prijave i poreskog bilansa vrši se na osnovu podataka iz poslovnih knjiga**.

Specijalni bilansi su bilansi osnivanja, bilans promene pravne forme, bilans likvidacije itd.

326 Srbija je ratifikovala pomenutu Konvenciju, „Sl. list SCG", Međunarodni ugovori, br. 9/03
327 Član 24. istog Zakona
328 Član 27. istog, Zakona

Pored redovnih postoje i specijalni poreski bilansi. U okviru redovnog poreskog bilansa razlikuju se poreski bilans poslovnog rezultata i poreski bilans imovine. Poreski bilans poslovnog rezultata služi za utvrđivanje osnovice oporezivanja dohotka poreskog obveznika.

Što se tiče obaveze vođenja poslovnih knjiga, **razlikuje se sistem dvojnog knjigovodstva od prostog knjigovodstva, po kome se vode poslovne knjige.** Knjigovodstveno praćenje poslovnih promena, odnosno celokupne imovine i izvora sredstava, preduzeća vrše po sistemu **dvojnog knjigovodstva**, a **preduzetnici po sistemu prostog knjigovodstva**. Kod preduzetnika se po sistemu prostog knjigovodstva rezultat poslovanja utvrđuje na osnovu pripisa imovine. Poslovne knjige i računovodsvene isprave čuvaju se propisani broj godina.

Obaveza podnošenja poreskih prijava i plaćanja poreza: Prijava se podnosi na propisanom obrascu (ime/naziv obveznika, adresu, PIB, period za koji se podnosi prijava, datum podnošenja i propisane podatke) neposredno, putem pošte ili elektronskim putem u propisanom roku.

4.15.3. MERE OBEZBEĐENJA I NAPLATE POREZA

Poreski obveznik je dužan da o roku izmiri propisane poreske obaveze. Ukoliko ko to ne učini moguće je uvođenje privremenih mera. **Privremene mere osiguranja naplate poreskog duga** mogu obuhvatiti: popis pokretnih i nepokretnih stvari; zabranu raspolagaja potraživanjem i zahtev sudu za zabranu otuđenja i opterećenja nepokretnosti obveznika. Privreme mere traju do naplate poreza. Postupak prinudne naplate poreza, kamate i troškova postupka počinje donošenjem rešenja o prinudnoj naplati poreskog duga, s tim što se poreskom obvezniku najpre uruči pismena opomena.[329] Prinudna naplata poreza sprovodi se na: novčanim sredstvima - prenosom sredstava na račun javnih prihoda; novčanim potraživanjima; nenovčanim potraživanjima - zabranom, zaplenom i prodajom predmeta potraživanja obveznika; gotovom novcu i hartijama od vrednosti; nepokretnostima - zaplenom i prodajom. Rešenje o prinudnoj naplati dostavlja se obvezniku, njegovim dužnicima i banci. Ako je prodajom ostvarena veća cena od iznosa poreske obaveze, razlika se vraća obvezniku.

4.16. PORESKA KONTROLA

4.16.1. VRSTE KONTROLE I PRAKSA ČLANICA OECD

U postupku poreske kontrole Poreska uprava, obavlja: kancelarijsku kontrolu; terensku kontrolu; i radnje u cilju otkrivanja poreskih krivičnih dela.[330] Obavljanje poslova kontrole u samoj

Tehnika izbora kontrole koje se koriste razlikuju se od države do države, s tim da u svim državama članicama OECD postoje i specijalni postupci kontrole koji se primenjuju na preduzeća sa međunarodnim poslovanjem.

329 Regulisano odredbama čl. 77. do 112. istog Zakona
330 Član 116. do 139. istog Zakona

poreskoj administraciji je kancelarijska a u prostorijama poreskog obveznika, terenska. Uporedna analiza poreske administracije država OECD nam govori o vrlo razvijenoj aktivnosti poreske kontrole.

U državama članicama OECD obavlja se i simultana kontrola u saradnji sa poreskim organima iz drugih država, što je obično utvrđeno ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja ili posebnim ugovorima između država.[331]

Izbor obveznika za kontrolu sprovodi se prema smernicama utvrđenih godišnjih planova ili programa kontrole, ali i na osnovu: analiza o odstupanjima u odnosu na prosečne veličine u delatnosti ili iznosa razlike između ukupne prodaje i nabavke obveznika koji ukazuje na potrebu provere stanja zaliha ukoliko je ova razlika visoka; podataka dobijenih upoređivanjem poreskih prijava obveznika iz različitih poreskih perioda, dr. Programom kontrole u poreskom informacuionom sistemu bi trebalo obezbediti da se nijedan unet podatak ne može izbrisati, bez obzira na to što je predmet dopune, promene ili ispravke.

4.16.2. MERE ZA OTKLANJANJE UTVRĐENIH NEPRAVILNOSTI U PRIMENI PORESKIH PROPISA U SRBIJI

Ukoliko se u toku poreske kontrole ustanovi povreda poreskih propisa, na osnovu zapisnika poreski organi donose rešenje kojim se obvezniku nalaže da u određenom roku otkloni utvrđene nepravilnosti u primeni propisa. U toku poreske kontrole obvezniku se oduzima roba u slučajevima: kada robu stavlja u promet lice koje nije registrovano za obavljanje te delatnosti; kada se vrši proizvodnja robe radi stavljanja u promet, ukoliko se o tome ne vodi propisana evidencija; kada se vrši transport robe bez propisane dokumentacije; kada se roba prodaje van registraovnih prostorija. U toku poreske kontrole poreski inspektor može privremeno oduzeti poslovne knjige,dokumentaciju i dr, do okončanja postupka poreske konrole. Otkrivanje poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca **obavlja Poreska uprava**.[332]

4.16.3. PRAVNA POMOĆ I MEĐUNARODNA PRAVNA POMOĆ U PORESKIM STVARIMA

Poreska uprava može zahtevati pružanje pravne pomoći od nadlećnih organa AP i JLS, ako: ne može sama da obavi službenu radnju; ne raspolaže odgovarajućim uređajima ili sredstvima, neophodnim za obavljanje službene radnje i ako bi službenu radnju mogla da obavi samo uz značajno veći trošak nego zamoljeni organ ili organizacija.

Međunarodna pravna pomoć zasniva se na međunarodnim ugovorima. Ako pružanje međunarodne pravne pomoći nije uređeno međunarodnim ugovorom, pravna pomoć će se pružiti pod uslovima: ako postoji reciprocitet; ako se država koja prima pravnu pomoć obaveže da primljene informacije i dokumentaciju koristi samo u svrhu poreskog, prekršajnog ili

331 H. Hrustić, Finansije i poresko pravo, Isto str. 227-228

332 Član 135. do 139. istog Zakona

krivičnog postupka; ako ne postoji opasnost da bi pružanje pravne pomoći dovelo do odavanja službene ili profesionalne tajne ili da bi se rezidentnom poreskom obvezniku mogla naneti šteta većih razmera.[333] Zakonom su propisani i drugi detalji u vezi pružanja pravne pomoći Poreskoj upravi u zemlji i u inostranstvu.

4.16.4. PRESTANAK PORESKO-UPRAVNOG ODNOSA

Poreskoupravni odnos prestaje završetkom pravnih dejstava upravnog akta na osnovu kojeg je nastao, a to su sledeći slučajevi: izvršenjem radnje poreskog dužnika (npr. plaćanjem poreskog duga itd); naknadnim nastankom nemogućnosti daljih pravnih dejstava poreskog upravnog odnosa (na primer, smrt dužnika, i sl); odricanjem od ovlašćenja sadržanog u upravnom aktu (neiskorišćenjem povlastice u određenom roku isl); donošenjem kasnijeg akta u istoj stvari ili je u pitanju gašenje poreskoupravnog odnosa.

4.16.5. KAZNE ZA PORESKE DELIKTE

Obveznici moraju unapred biti upoznati sa propisanim kaznama, a visina kazni srazmerna je stepenu posledica neizvršenja poreskih obaveza. Propisane kazne za **poreska krivična dela**, nedozvoljen promet akciznih proizvoda, nedozvoljrno skladištenje robe, kao što su izbegavanje plaćanja poreza, nedozvoljeno vršenje prometa proizvoda i usluga, sadrže osim novčane kazne i kaznu zatvora,[334] zabranu vršenja delatnosti, poziva idr. U određenim slučajevima oduzimaju se pokretna/nepokretna dobra-predmet krivičnog dela/ prekršaja. Za neispunjenje poreskih obaveza, obveznik je dužan da plati i propisani iznos kamate. Porerski prekršaji su oblik protivpravnog ponašanja obveznika kojim se povređuje poreski propis, što je od manje društvene opasnosti od krivičnih dela. Kazne mogu biti novčane i nenovčane, s tim što se novčane kazne izriču u paušalnom iznosu ili po sistemu „od....do" dinara.

4.17. ORGANIZACIJA PORESKE UPRAVE I NJENE NADLEŽNOSTI

4.17.1. NADLEŽNOSTI I OVLAŠĆENJA PORESKE UPRAVE

Odredbama zakona **Poreska uprava ima sledeće nadležnosti i ovlašćenja:** vrši registraciju poreskih obveznika dodeljivanjem PIB i vodi njihov jedinstveni registar; vrši utvrđivanje poreza poreskih obveznika; vrši poresku kontrolu; vrši redovnu i prinudnu naplatu poreza; otkriva poreska krivična dela i injihove izvršioce; podnosi zahteve za pokretanje postupka za prekršaje; odlučuje o žalbama podnetim protiv poreskih rešenja; stara se o primeni međunarodnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja; razvija jedinstveni poreski informacioni sistem; vodi poresko računovodstvo; sprovodi obuku zaposlenih; vrši nadzor nad primenom

333 Član 155. do 159. istog Zakona

334 Prema odredbama člana 173. do 176. Zakona, kazne zatvora se mogu izreći od tri meseca do deset godina

zakona od strane njenih organizacionih jedinica; obavlja internu reviziju svih organizacionih delova Uprave; pruža stručnu pomoć poreskim obveznicima u primeni poreskih propisa u skladu sa Kodeksom ponašanja u Upravi; obezbeđuje javnost u radu; obavlja druge poslove po zakonu i na osnovu zaključenih ugovora uz naknadu.[335]

4.17.2. ORGANIZACIJA PORESKE ADMINISTRACIJE

Bez obzira na nivo privredne razvijenosti, upešna primena poreskih propisa osnovni preduslov efikasne poreske administracije. te se po tome ceni poreska politika kroz njeno uspešno ili neuspešno poslovanje. Najčešći organizacioni model je da se poreska administracija i carinski organi u sastavu ministarstva finasija, što je slučaj i sa našom zemljom. Kao izuzetak od ovog pravila je Kanada gde je poreska i carinska administracija odvojena od Ministarstva finansija. Poslednjih godina nekoliko država Latinske Amerike, Afrike i Rusija sledile su kanadski model.

Što se tiče unutrašnje organizacione strukture, do sada su se u praksi iskristalisala **četiri modela organizacije poreske administracije:**

1) **prema vrsti poreza**, a primenjuje su u Velikoj Britaniji,
2) **funkcionalni model**, gde su zaposleni grupisani prema vrstama zadataka u poreskom postupku (procesiranje poreske prijave, kontrola plaćanja, žalbeni postupak itd)
3) **prema vrsti obveznika,** znači organizaciju prema grupama obveznika (veliki obveznici, mali obveznici, obveznici iz uslužnih delatnosti itd) i
4) **mešoviti model**, predstavlja kombinaaciju svih napred navedenih modela uz korišćenje prednosti svakog od njih.

Model organizovanja Poreske uprave Srbije, kao Ministarstva finansija u celosti, nalazi se na sajtu ministarstva.[336]

335 Članovi 160. do 171. istog Zakona
336 www.minfin.gov.rs





4.17.3. PORESKI INFORMACIONI SISTEM

Informacioni sistem Poreske uprave u Srbiji, kao i u većini zemalja u svetu, jedinstven je i obezbeđuje standarde, klasifikacije i nomenklature, kodiranje podataka, tehniku obrade, prenos i iskazivanje podataka.[337] Poreski informacioni sistem obuhvata računarsku opremu (hardver, softver, komunikaciona oprema) i odgovarajuće metode, koji se zajednički koriste u prikupljanju, obradi, čuvanju i korišćenju informacija radi kontrole. Informacioni sistem je glavni izvor podataka o svim bitnim elementima za utvrđivanje i kontrolu naplate poreskih prihoda po veličini, vrsti i lokalitetu. Poreskim organima stoji na raspolaganju potpuni uvid u sve obaveze i plaćanja obveznika po vrstama poreza i lokalitetu.To utiče i na donošenje kvalitetnijih odluka koje počivaju na blagovremenim i pouzdanim informacijama.

337 Član 164. istog Zakona

4.17.4. ZNAČAJ STABILNOSTI PORESKOG SISTEMA

Poreska politika i poreska administracija su u odnosu u kojem postoji međusobni povratni uticaj, naročito u pripremi novih poreskih propisa, jer veliki broj oslobađenja i olakčica komplikuje primenu tih zakona u praksi. Takođe, za makroekonomsku stabilnost neophodno je da **poreski sistem bude stabilan, uz što manje i što ređe promene.** Poreski propisi ne smeju sadržavati bilo kakve kontradiktorne odredbe, teško ih je u praksi primeniti, pa se najveći broj država u svetu bavi pojednostavljivanjem poreskih propisa, u pravcu dobrovoljnih ispunjavanja porerskih obaveza. **Upravljanje rizicima u naplati poreskih prihoda** je u stalnom razvoju u cilju pronalaženju optimalnih rešenja. Imajući u vidu tekuće poreske prihode procenjuju se potencijalni, utvrđuju se i rangiraju mogućnosti rizika i vrši projekcija zaštite od rizika uz ostvarivanje najnižih troškova. Proces globalizacije kroz povećanje različitih vrsta dohotka zarađenog u inostranstvu, utiče na nivo osposobljenosti poreske administracije da verifikuje tačnost podataka iz poreskih prijava obveznika, uz poštavanje međunarodnih ugovora.

4.17.5. POKAZATELJI RADA PORESKE ADMINISTRACIJE

Poreska administracija se smatra efikasnom ukoliko svojim radom može da utiče na povećanje poreskih prihoda i na smanjenje poreskog gapa - razlike između stvarnih i potencijalnih prihoda. **Poreski gap** predstavlja razliku između stvarno naplaćenih i potencijalnih poreskih prihoda, koji bi se ostvarili da su se dosledno primenili poreski propisi.

Najčešći pokazatelji o oceni rada poreske administracije su: iznos i procenat naplaćenih poreskih prihoda u odnosu na planiranje; učešće troškova u naplaćenim poreskim prihodima; broj i iznos utvrđenih grešaka kroz plaćene kamate obveznicima; broj procesuiranih prijava, izvršenih revizija, otkrivenih prekršaja, iznos naplate otkrivenih poreskih utajenih prihoda; broj žalbi obveznika, prigovora i sugestija.[338]

Na primer, u Austriji, Kanadi, Holandiji, Švedskoj, Nemačkoj, Finskoj i Norveškoj, efikasnost rada poreske administracije ocenjuje se učešćem troškova u ukupno naplaćenim poreskim prihodima, iznosom troškova naplate po obvezniku, vremenom trajanja žalbenog postupka. U Španiji se najčešće uzima učešće troškova u ostvarenih prihodima, zatim, broj obveznika koji su bili predmet kontrole i iznos otkrivenih prihoda nakon izvršenih kontrola.

Kao pokazatelj o radu poreske administracije koristi se i izveštaj o radu. U Francuskoj, ministartsvo finansija prati rezultate rada sva tri nivoa poreske administracije: Generalne poreske direkcije, regionalnih direkcija i lokalnih organa. Učešće troškova u ukupnim poreskim prihodima smatra se važnim pokazateljem, kao i nivo ispunjavanja poreskih obaveza i izvršavanje postavljenih ciljeva i zadataka, itd.

Unapređenje rada i saradnja sa obveznicima bi morali da budu stalni zadatak poreske administracije radi promovisanja pozitivnog stava prema poreskom sistemu, što uključuje i neophodnost razvoja poreske kulture.

338 H. Hrustić, Finansije i poresko pravo, isto, str. 246-247.

4.18. SAVREMENE TENDENCIJE U PORESKOM SISTEMU I PORESKOJ ADMINISTRACIJI

Proces globalizacije izavao je pokretanje fiskalnih reformi u poslednjim decenijama u većini država širom sveta, a naročito iz sledećih razloga: porast učešće javne potrošnje i budžetskog deficita u BDP; uticaj globalizacije ekonomije i poreske konkurencije na svetskom tržištu pri većoj pokretljivosti kapitala i rada; porast poreske evazije; zahtevi za povećanjem efikasnosti rada poreske administracije; visoke poreske stope i dr. Međunarodne institucije, naročito MMF i Svetska banka su takođe podsticale fiskalne reforme.U EU poreske reforme su podsticane u cilju poreske harmonizacije, naročito u pogledu indirektnih poreza - PDV i akciza.

4.18.1. PROMENE PORESKIH SISTEMA

Većina država u okviru poreskih reformi je snizila visinu stopa i proširila osnovicu u sistemu oporezivanja dohotka, a povećala stopu poreza na proizvode i usluge. Tako je rezultat reformi bila promena poreske strukture usled **prenošenja poreskog tereta sa dohotka na potrošnju**.[339] Takođe, sa smanjenjem stope poreza na dohodak građana istovremeno su smanjeni odbici od oporezivog dohotka a kod poreza na dohodak korporacija uz smanjenje stope ukinute su razne olakšice, što je istovremeno povećavalo osnovicu za oporezivanje. Cilj reformi je bio u pravcu stvaranja mogućnosti povećanog zapošljavanja i podsticanja zaštite životne sredine. Porezi na dohodak u članicama OECD bili su najvažniji izvor poreskih prihoda do 1988. godine, a od tada gubi u relativnom značaju u korist povećanja prihoda od poreza na proizvode i usluge, naročito posle uvođenja sistema PDV u članicama EU.

Osnovne tendencije i ciljeve fiskalnih reformi u državama razvijene tržišne privrede sledile su i zemlje u razvoju: proširenje osnovice poreza na dohodak uz smanjenje stopa; uvođenje PDV i poboljšanje efikasnosti poreske administracije.

Povećan broj penzionera u odnosu na broj osiguranika objašnjava se produžetkom životnog doba i padom stope nataliteta, uz tendenciju njegovog pogoršavanja u narednom periodu. Problem finansiranja javnih fondova penzionog osiguranja mogao bi da bude ublažen kada bi se povećala stopa zaposlenosti.

4.18.2. SAVREMENE TENDENCIJE U RAZVOJU PORESKE ADMINISTRACIJE

1. **Najvažniji razlozi za reformisanje poreske administracije su:**
   - **a) zahtev za povećanje poreskih prihoda** u cilju smanjenja budžetskog deficita;
   - b) **Neophodnost tehničkog unapređenja poreskog postupka** korišćenjem prednosti razvoja informatičke opreme;
   - c) **Unapređenja odnosa između poreske administracije i obveznika** radi postizanja većeg stepena dobrovoljnosti u ispunjavanju poreskih obaveza;

339 H. Hrustić, Finansije i poreko pravo, Isto, str. 252

d) **Zaštita od političkog uticaja značajna** je mera za demokratsko funkcionisanje institucionalnog sistema.

e) **Nezavisnost rada poreske administracije podrazumeva:** finansijsku nezavisnost; administrativnu nezavisnost, tako da sama određuje administrativnu politiku i ciljeve; nadležnost u zapošljavanju osoblja, određivanju zarada, napredovanju u radnoj karijeri, obavljanju programa obuke i unutrašnjoj kontoli rada.

2. **Druga važna tendencija** u razvoju poreske administracije je integracija **(objedinjavanje) carinske i poreske administracije** (Danska, Kanada, Meksiko, Venecuela i dr), u cilju poboljšanja kvaliteta usluga prema obveznicima.

3. **Treća tendencija je** u tome da je jedan broj država, kroz reformu poreske administracije opredelio za **privatizaciju svih ili jednog dela funkcija poreske adminstracije** (za određeni procenat od naplate poreskih prihoda).U SAD većina država za neke poslove poreske administracije, poput arhiviranja dokumentacije, naplate, poštanskih usluga, kompjuterskog programiranja, itd, koristi privatni sektor.

U Španiji je 1992. godine počela sa radom državna Agencija za poresko administriranje - Agencia Estatel de Administration Tributaria - AEAT. **U Peruu, poreska agencija** - Superintencia Nacional de Administracion Tributaria - UNAT je javna agencija, koja uživa finansijsku, administrativnu, tehničku i funkcionalnu nezavisnost. Učestvuje i u kreiranju fiskalne politike, organizuje rad administracije, obavlja sve poslove utvrđivanja, naplate i kontole poreza. Finansira se iz sredstava čija je visna određena u procentu od 3% od ukupno naplaćenih poreskih prihoda. Navedeni primer sledila je i **Venecuela**, u kojoj se nezavisna poreska administracija - Servicio Nacional Integrado de Administracion Tributaria _ SENIAT, finansira iz sredstava čiju visinu određuje vlada od 3% do 5% od naplaćenih poreskih prihoda. **Argentina, Kolumbija i Meksiko** su kroz reformu poreske administracije privatizovale mnoge poslove poreskog informacionog sistema.

U Španiji i u nekoliko država Latinske Amerike, osnovane su nezavisne agencije za javne prihode, sa ciljem da zamene tradicionalno organizovane poreske i carinske organe.

I u afričkim zemljama: **Zambiji, Keniji, Tanzaniji, Gani i Ugandi,** je u okviru reforme javnog sektora izdvojeno administriranje porezima osnivanjem samostalnih agencija, kako bi se poboljšala efikasnost rada. Te agencije finansiraju se iz sredstava određenih po utvrđenom procentu od iznosa naplaćenih poreskih prihoda.

Singapur je neke funkcije poreske administracije, poput administriranja poreza na dohodak, poreza na imovinu, pripreme pregovora za međunarodne poreske ugovore i administriranje nekih prihodno manjih poreza, preneo iz departmana za unutrašnje prihode na samostalni organ za unutrašnje prihode Singapura - The Inland Revenue Autority of Singapore - IRAS.[340]

340 H. Hrustić, isto, str. 258-259.

4.19. PITANJA

1. *Objasnite pojam i značaj javnih prihoda, karakteristike javnih prihoda i njihovo ubiranje?*
2. *Definišite fiskalni sistem i objasnite šta je poreski monizam a šta poreski pluralizam?*
3. *Navedite i objasnite međunarodne klasifi kacije javnih prihoda, i njihovu primenu u Srbiji?*
4. *Nabrojte klasifikacije poreza prema raznim kriterijumima iz udžbenika?*
5. *Nabrojte redovne i ostale javne prihode i primanja, prema Zakonu o budžetskom sistemu?*
6. *Nabrojte javne prihode i primanja za finansiranje nadležnosti Republike?*
7. *Nabrojte prihode i primanja za finansiranje nadležnosti pokrajne i jedinica lokalne samouprave?*
8. *Objasnite šta obuhvata konsolidovani bilans javnih prihoda Republike?*
9. *Definišite porez i nabrojte lične i materijalne elemente oporezivanja?*
10. *Navedite načela oporezivanja prema A.Smitu i Vagnerova načela?*
11. *Navedite Masgrejvijeve zahteve oporezivanja i pet Stiglicovih poželjnih principa svakog poreskog sistema?*
12. *Objasnite važnost principa stručnosti poreske vlasti i navedite primer neke uspešne države?*
13. *Objasnite pojam i vrste poreske evazije, posledice i moguća rešenja problema?*
14. *Objasnite pojam i faze pranja novca i razmere problema i posledice?*
15. *Navedite međunarodnu i domaću regulativu za sprečavanje pranja novca?*
16. *Navedite obuhvat subjekata u tri grupe institucija i ulogu Uprave za sprečavanje pranja novca?*
17. *Definišite prevaljivanje poreza i faze njegovog delovanja?*
18. *Objasnite značenje oporezivanja imovine u statici i imovine u dinamici i nabrojte vrste poreza na imovinu?*
19. *Šta obuhvata porez na imovinu, a šta porez na nasleđe i poklon, navedeite stope i izuzetke oporezivanja?*
20. *Šta obuhvata porez na prenos apsolutnih prava, navedite poreske stope i poreska oslobođenja?*
21. *Šta znači ceduralni, šta sintetički, šta mešoviti sistem poreza na dohodak građana, i koji se primenjuje u Srbiji?*
22. *Nabrojte vrste (grupe) oporezivih prihoda u Srbiji?*
23. *Objasnite oporezivanje nerezidenata-fizičkih lica prema poreskim propisima Srbije?*
24. *Objasnite oporezivanje zarada: predmet oporezivanja, poreski obvznik, poreska osnovica, stopa poreza, poreski kredit, oslobođenja i odbici i izbegavanje dvostrukog oporezivanja?*
25. *Kako se oprezuje prihod od poljoprivrede i šumarstva, a kako od samostalne delatnosti?*
26. *Kako se vrši oporezivanje prihoda od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine?*
27. *Šta obuhvata porez na dohodak od kapitala a šta porez na prihod od nepokretnosti i navedite stope?*
28. *Šta obuhvata porez na kapitalne dobitke, a šta porez na ostale prihode i navedite stope?*
29. *Nabrojte obveznike poreza na dobit u Srbiji i status nerezidenata i stalne poslovne jedinice?*
30. *Objasnite pitanja vezana za poresku osnovicu poreza na dobit pravnog lica (opreziva dobit, usklađivanje prihoda i rashoda, dobici, gubici)?*
31. *Objasnite poreski tretman likvidacije i stečaja poreskih obveznika, poreski period i poresku stopu?*

32. *Objasnite poreske podsticaje, poreska oslobođenja i poreski kredit kod oporezivanja dobiti?*
33. *Objasnite eliminisanje dvostrukog oporezivanja, dobit stalne jedinice i međukompanijske dividende?*
34. *Objasnite grupno oporezivanje, transferne cene i utanjenu kapitalizaciju?*
35. *Šta obuhvata porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara, kriterijume za plaćanja i oslobođenja?*
36. *Šta znate o carinama i premijama?*
37. *Šta znate o taksama i naknadama u Srbiji?*
38. *Kako se finansiraju jedinice lokalne samouprave, šta su to parafiskaliti, ko uvodi samodoprinose?*
39. *Šta znate o doprinosima OOSO i u čemu se sastoji razlika između socijalnog i premijskog osiguranja?*
40. *Koji sistemi finansiranja socijalnog osiguranja i u kojim zemljama se primenjuje?*
41. *Šta znate o sistemu finsairanja socijalnog osiguranja u Srbiji (vrste, obveznici, procenti, itd)?*
42. *Šta znate o finansijskim planovima OOSO, objasnite dobrovoljno penzijsko/zdravstveno osiguranje?*
43. *Navedite pojam, načela, nastanak, ispunjenje i prestanak poreske obaveze?*
44. *Navedite prava i obaveze poreskih obveznika i mere obezbeđenja naplate poreza?*
45. *Navedite vrste poreske kontrole, praksu članica OECD, pravnu pomoć i međunarodnu pravnu pomoć, kazne i poreske delikte?*
46. *Objasnite organizaciju poreske uprave, nadležnosti,ovlašćena, info-sistem i pokazatelje uspešnosti?*
47. *Objasnite savremene tendencije u poreskom postupku i poreskoj administraciji u svetu?*

5.
JAVNI RASHODI

Exempla docent
Primeri uče.

5.1. CILJ UČENJA

Svrha učenja ovog poglavlja je da budete u stanju da:

- *Razumete teorije o javnim rashodima,*
- *Znate principe javnih rashoda,*
- *Znate međunarodne klasifikacije javnih rashoda i primenu klasifikacije u Srbiji,*
- *Navedete vrste javnih rashoda prema raznim kriterijumima podele,*
- *Znate javne rashode i izdatke budžeta Srbije,*
- *Znate značenje pojma aproprijacije i finansijskog planiranja,*
- *Znate ko odgovara za preuzete obaveze kod trošenja budžetskih sredstava,*
- *Zašto se plaćanja iz budžeta zasnivaju na knjigovodstenim dokumentima,*
- *Kako se vrši promena u aproprijacijama tokom budžetske godine, i privremenoj obustavi izvšenja budžeta,*
- *Znate koliko iznose tekuća i stalna budžetska rezerva,*
- *Znate ko odgovara za trošenje budžetskih sredstava i davanje garancija,*
- *Znate ko odgovara za budžetsko računovodstvo i donošenje računovodstvenih propisa,*
- *Znate ko podnosi skupštini izveštaj i predlog završnog računa budžeta,*
- *Znate obuhvat interne finansijske kotrole, finansijskog upravljanja i značenje njihove harmonizacije,*
- *Znate zašto se obustavljaju nalozi bez pokrića i o obustavi prenosa sredstava,*
- *Znate strukturu javnih rashoda Republike, AP, JLS i OOSO - konsolidovani bilans za 2011. godinu,*
- *Znate uzroke stalnog rasta javnih rashoda.*

5.2. TEORIJE O JAVNIM RASHODIMA

U finansijkoj literaturi postoje brojne definicije i teorije o pojmu i suštitni javnih rashoda. Zajednička karakteristika svih definicija je da su **javni rashodi novčano obezbeđenje javnih potreba**, **odnosno finansiranja države i državnih funkcija, uključujući ekonomske i socijalne transfere.**

Odlučivanje o visini i strukturi javnih rashoda zavisi od političkog i ekonomskog uređenja i stanja u jednoj zemlji, tehnološkog razvoja, istorijske tradicije i običaja.

Kada su u pitanju teorije javnih rashoda, razlikujemo **dve najvažnije: kalasičnu finansijsku teoriju** (ili teoriju minimaliteta javnih rashoda), koja je bila zastupljena do pojave Velike depresije iz tridesetih godina XX veka, **i savremenu finansijska teorija** (teorija intervencionizma države u privredi), koja je nastala u vreme rešavanja pomenute najveće ekonomske krize u prošlom veku i traje i danas, kako u teoriji (neokejnsijanaca) tako i u praksi, u vreme aktuelne svetske ekonomske krize. Postoje i druge teorije i klasifikacije.

Zasupnici prve teorije bili su ekonomski klasici Adam Smit i David Rikardo, a druge J.M. Kejns i njegovi sledbenici.

5.2.1. KLASIČNA FINANSIJSKA TEORIJA

Na prvom mestu treba pomenuti klasičnu finansijsku teoriju. Ona obuhvata liberalističku epohu kapitalizma i javne rashode smatra neproduktivnim izdacima koje država čini u obavljanju određenih funkcija (odbrana, sudstvo, jednaka zaštita za sve građane, borba protiv monopola i dr.). Teorija se zalagala za minimalne i neophodne funkcije i za minimalne javne rashode. U finansijskoj literaturi je poznata kao **„teorija minimiteta javnih rashoda„.**

Država se u obavljanju navedenih javnih funkcija javlja samo kao potrošač dobara i nacionalnog dohotka koje troši u neproduktivne svrhe, dakle, ne stvarajući pri tome nikakve nove vrednosti, ne dovodi ni do ponovnog stvaranja nacionalnog dohotka.

Osnovu klasične teorije rashoda dao je A. Smith, a zatim D. Rikardo. Polazeći od toga da je prirodni poredak najidealniji, da je tržišni sistem gotovo svemoćan u realizovanju privrednih tokova, a kamata osnovni regulator uravnotežavanja, država i državna intervencija u privredi i na tržištu su nepotrebni.

> Prednost privatne privrede i inicijative, u odnosu na javnu, je evidentna - što nikada ne dolazi u pitanje. Država ne treba, niti sme, narušavati taj „prirodni poredak", jer je gotovo idealan i večit, kao što je, prema njima, idealan kapitalistički privatni sistem privređivanja.[341]

Pomenimo i to da su u istom periodu postojala i dugačija, mada ne dominantna mišljenja u vezi uloge države u privredi. Veliki nemački teoretičar i zagovornik nacionalne ekonomije, **Fridrih List[342] je smatrao da država treba da vodi računa prvenstveno o sopstvenim nacionalnim interesima,** a tek kada dostigne određeni nivo privrednog razvoja da sarađuje sa drugim državama koje su na istom nivou, pa tek onda da se širi međunarodna ekonomska saradnja - postepeno i ravnomerno.

5.2.2. SAVREMENA FINANSIJSKA TEORIJA

Moderno shvatanje javnih rashoda se u osnovi razlikuje od klasične teorije. **Država** ili druge društveno - političke zajednice ne javljaju se samo kao subjekti koji oduzimaju od privrede, već kao **sve značajniji faktor u privredi**, jer kroz preraspodelu sredstava (pa i sredstava iz emisije i međunarodnog finansiranja) **snažno proizvodno deluje na razvoj privrede**.

Javni rashodi postaju polazna osnova svih finansijskih studija i udžbenika, naročito **posle ekonomske krize 1929 - 1933.** i doprinosa J.M. Kejnsa, te sve većim i češćim intervencijama države u privrednom razvoju i stabilizaciji privrede.

Savremena građanska teorija polazi od stava da proces kapitalističke reprodukcije nije više moguće kontinuirano obavljati bez državne intervencije u privredi. Ovako razvijeni državni

341 Adam Smit, Bogatstvo naroda, više izdanja

342 Friedrich List (1789-1846) The National System of Political Economy

intervencionizam se jasno ogleda kroz nekoliko osnovnih pravaca:

1) Jačanje državnog sektora nad sredstvima za proizvodnju, uz jačanje državnih ili javnih investicija i jačanja države u privatnim preduzećima.
2) Zahvatanje sve većeg dela nacionalnog dohotka od strane države i njegova preraspodela kroz državne institucije ili njena neposredna potrošnja. Danas država zahvata i neposredno raspodeljuje od 30-50% nacionalnog dohotka u većini privreda u svetu.
3) Preuzimanje određenih ključnih privrednih grana i grana koje traže novu tehnologiju i ogroman kapital, jer zbog niske profitne stope privatni kapital ne želi ići u te grane (vasionska istraživanja, melioracije, saobraćaj i dr.).
4) Sprovođenje kompleksnih razvojnih programa od strane države a naročito programa vezanih za otklanjanje razvojnog zaostajanja grana, oblasti, regiona i dr.
5) Korišćenje koordiniranih mera fiskalne i monetarne politike u njihovom anticikličnom delovanju;
6) Preuzimanje najvećeg dela obaveza iz međunarodnih ekonomskih odnosa, odnosno politika platnog i trgovinskog bilansa, deviznih rezervi i deviznog kursa.

Nastanak državnog intervencionizma dovodi do celog niza novih i proširenja postojećih oblika rashoda, kao što su:

a) Državne ili javne investicije,
b) Stimulacija razvoja pojedinih privrednih grana,
c) Širenje javnog sektora u privredi kao celini (mešovita privreda),
d) Javni rashodi kao poseban instrument razvoja,
e) Uticaji na području novca, kredita, banaka, platnog i trgovinskog bilansa,
f) Delovanje kroz određene oblike javnih rashoda (pomoć nezaposlenim, socijalna davanja, penzije i sl.).

U tim novim odnosima postale su neodržive i teze klasičnog laissez fairea o neutralnosti javnih finansija u odnosu na privredu i o „državi kao noćnom čuvaru mira i poretka" (unutrašnjeg poretka i spoljne sigurnosti).

Država se „poziva u pomoć" u kriznim situacijama, kakvih je u poslednjih dvadesetak godina bilo najmanje 5-6, od kojih se ona nastala sa hipotekarnim tržištem u SAD 2007. godine smatra jedna od težih.[343]

Prema shvatanje prof. D. Popovića, postoji više razloga za obezbeđivanje rashoda za javni sektor: potreba za uređivanjem pravnog poretka, obezbeđivanje javnih dobara, rešavanje problema tzv. ekstranalija (posebno slučajeva dejstva više sile), sprovođenje politike pravične raspodele dohotka i obezbeđivanje uslova makroekonomske stabilnosti.[344]

343 Geopolotika, 1. maj 2007. godine, str. 67-68.

344 D. Popović, Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd, 1997.godine, str. 8-9.

5.3. PRINCIPI JAVNIH RASHODA

Javni rashodi imaju određene karakteristike koje su im zajedničke, i to u raznim državama-s različitim društvenim uređenjem.To znači da se mogu postaviti i neki principi koji su im zajednički u pogledu prirode, korisnosti, upotrebe, pokrića, strukture rashoda i dr.

Osnovni principi (načela)javnih rashoda su sledeći:

- Usklađivanje kretanja rashoda s kretanjem nacionalnog dohotka ili društvenog proizvoda,
- Proporcionalno zadovoljavanje društvenih potreba,
- Društveni interes u stvaranju javnih rashoda,
- Načelo uravnotežavanja rashoda i prihoda, odnosno načelo ravnoteže u finansijskim i privrednim bilansima,
- Principi najveće društvene korisnosti, odnosno štednje u trošenju javnih sredstava,
- Načelo održavanja određene strukture javnih rashoda.[345]

5.3.1. USKLAĐIVANJE KRETANJA JAVNIH RASHODA SA KRETANJEM NACIONALNOG DOHOTKA

Savremena ekonomska kriza pokazala je od kolikog je značaja ovaj princip javnih rashoda. Naime, svako trošenje „preko gubera", kako se u našem narodu kaže, kada neko troši više nego što stvara (zarađuje), neminovno dovodi do krize, bilo da se radi o jednom domaćinstvu ili o državi. Prema aktuelnim statistikama, u SAD se u ovim godinama krize štednja kreće oko nule, dok u Kini i Indiji prelazi 20% dohotka. Razlika je očigledna, ali je životna filozofija dijametralno suprotna: u prvom slučaju imamo potrošački mentaltet koji je stvaran decenijama - da se troši ono što će se tek zaraditi (stvoriti); u drugom je negovan kult štednje, za bolju i sigurniju budućnost. Poznato nam je da se iz štednje stvaraju uslovi za nove investicije i nova radna mesta, a time i viši standard.

Zaduživanje države je prihvatljivo, pre svega, ako se radi o produktivnim ulaganjima koja će rezultirati u stvaranju novih proizvoda ili objekata infrastrukture koji će biti u stanju da se otplaćuju iz sopstvenih prihoda. Na primer, ako se radi izgradnji hidro- ili termo-centrala, gasovoda, toplovoda, vodovoda, autoputeva i sličnih poduhvata koji će puštanjem u upotrebu garantovati najmanji iznos prihoda za otplatu kredita i kamata i ostatak sredstava za sopstveno održavanje i određenu akumulaciju.

Najnepovoljnija varijanta je zaduživanje za tekući budžetski deficita[346] jer se na taj način dug samo uvećava a time umanjuje mogućnost za otplatu kredita i zajmova, uzetih kako u zemlji tako i u inostranstvu, smanjuje rejting zemlje i poskupljuje nova uzaduženja.

345 B. Jelačić, isto str. 360.

346 Prema kriterijumima ekonomske konvergencije EU dopušten je da tekući budžetski deficit bude do 3% BDP zemlje u tekućoj godini, a javni dug 60% BDP

5.3.2. PROPORCIONALNO ZADOVOLJAVANJE DRUŠTVENIH POTREBA

Osnovno je polazište da se javni rashodi moraju što racionalnije planirati i trošiti, kako na nivou države, tako AP i JLS i OOSO. To nije problem u državi koja poštuje načela: načelo opšteg interesa, načelo štednje, načelo umerenosti, načelo skladne strukture zadovoljavanja potreba, načelo demokratičnosti i transparentnosti, načelo izvora sredstava i načelo ravnoteže prihoda i rashoda.[347] To znači da se sve društvene potrebe moraju, srazmerno mogućnostima privrede, zadovoljiti, a ne smeju se, zbog važnosti ili hitnosti jednih - u potpunosti zanemariti druge potrebe. Savremena država preuzima, naročito u kapitalizmu, celi niz funkcija i obaveza, ustanova i dr. koje se teško mire s restrikcijama kojim se umanjuje ili ukida njihova delatnost (što često dovodi štrajkova određenih kategorija stanovnika).

5.3.3. DRUŠTVENI INTERES U STVARANJU JAVNIH RASHODA

Naravno, često vladajuća klasa nastoji vlastite interese proglasiti opštim i na toj osnovi, za svoju klasu, izvlačiti korist od društvene zajednice. Ova pojava je naročito dolazila do izražaja prilikom određivanja poreskog sistema ili uvođenja drugih oblika prinudnih davanja, pri čemu je vladajuća klasa uvela one oblike koji su najviše teretili druge slojeve društva, a najmanje vlastitu klasu. Načelo opšteg interesa treba da uključuje i teritorijalni princip, odnosno da kod odlučivanja o trošenju javnih sredstava ne bude favorizovanja jednih - na štetu drugih krajeva ili područja.

Ima, međutim, teoretičara koji smatraju da je „čitava nauka o državnim rashodima još na samom početku."[348]

5.3.4. URAVNOTEŽENJE JAVNIH RASHODA I JAVNIH PRIHODA

To je, u stvari, načelo održavanja ravnoteže u finansijskim i privrednim bilansima, a razlikuju se - gotovo u potpunosti - u klasičnoj i modernoj teoriji.

U klasičnoj teoriji, poznato je, postojao je zahtev za ravnotežom prihoda i rashoda. U slučaju smanjenja prihoda, izlaz se tražio u ogrničavanju rashoda, odnosno „štednji„ sredstava. Takav stav je u potpunosti u skladu sa zahtevom građanske klasične političke ekonomije - da se država što manje meša u privredni život, da obavlja samo one funkcije za koje privatni kapital i privatna inicijativa nemaju interesa. Ovakav pogrešan stav posebno je došao do izražaja u periodu velike ekonomske krize 1929. godine, kada su smanjeni javni rashodi usled slabljenja privredne konjunkture, tako da je i država morala ograničiti i smanjiti javne rashode, a to je normalno, vodilo produbljivanju krize. Takav pogrešan „recept" za izlazak iz krize se nudi i u vreme savremene krize koja je eskalirala 2008. godine i još traje.

347 Zanimljivo je napomenuti da se u Japanu smatra da u državnoj aministraciji ne bi smelo da bude zaposleno više od jednog promila od ukupnog broja stanovnika zemlje.

348 G. Šmelders, prema citatu J. Lovčevića, Institucije javnih finansija, str. 337.

Novija shvatanja teorije i praktična finansijska politika polaze od suprotnog stava. Naime, takvim ponašanjem država kao veliki potrošač samo produbljuje krizu. Zbog toga bi **država trebala upravo u periodu krize i recesije da poveća svoje rashode**. Izvodeći javne rashode, vršeći investiranje, nabavku opreme i robe, dolazi do porasta javne potrošnje, **što predstavlja impuls za dalji privredni rast i stabilizaciju privrede**. Takvu aktivnu politiku u periodu krize država ne može voditi na bazi redovnih prihoda, već najčešće pribegava javnom dugu koji će otplatiti, u krajnjem periodu, kada se privredna situacija popravi. Ali se pritom ulaganja u najvećoj mogućoj meri usmeravati u produktivne svrhe, a što manje u socijalna davanja. Poznato je da je američki predsednik Ruzvelt u vreme Velike depresije u SAD, smanjio socijalna davanja a povećao zapošljavanja (čuveni Novi dogovor).

Time je, konačno, načelo godišnje ravnoteže javnih finansija ustupilo mesto dugoročnoj ravnoteži, odnosno dugoročnom procesu uravnotežavanja prihoda i rashoda, koji se u modernim privredama isto tako redovno i ne ostvaruje.[349]

5.3.5. NAJVEĆA DRUŠTVENA KORISNOST

Princip najveće društvene korisnosti, odnosno štednje u trošenju javnih sredstava podrzumeva domaćinsko gazdovanje sredstvima javnih prihoda. To se, pre svega misli, na rukovanje javnim sredstvima kao što se ponaša dobar domaćin u svojoj kući (setimo se etimologije reči „ekonomija"). Znači, ne smeju se neracionalno i nedomaćinski trošiti sredstva javnih prihoda.

„Obezbeđivanjem javnih dobara država može vršiti tako što će obezbediti sledeće vrste javnih dobara:

- čista javna dobra - narodna odbrana, uprava, zaštita šivotne sredine...,
- nečista (mešovita) javna dobra-saobraćaj, obrazovanje, zdravstvo...i
- zaslužna javna dobra - obavezna protivpožarna zaštita, obavezno korišćenje pojaseva u vožnji, obavezna vakcinacija..."[350]

5.3.6. ODRŽAVANJE ODREĐENE STRUKTURE JAVNIH RASHODA

Ovo načelo podrzumeva da se ne smeju vršiti značajnije promene u strukturi javnih rashoda. Na primer, nije poželjno da se povećavaju plate zaposlenih u državnoj administraciji na štetu sredstava za privredni razvoj, socijalne zaštite ili odbrane zemlje, i sl.

349 Ministar finansija **dr Lazar Paču** u Vladi Nikole Pašića (pre sto godina) smatrao je da treba poštovati samo **dva budžetska principa: princip budžetske ravnoteže i princip javnosti rada** i država neće nikada biti u problemu.

350 B. Raičević, Javne finansije, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007. god. str. 42-43.

5.4. KLASIFIKACIJE JAVNIH RASHODA

U savremenoj fiskalnoj teoriji i politici karakteristične su dve sistematizacije (klasifikacije) javnih rashoda, i to: 1) Klasifikacija MMF i 2) K1asifikacija OECD.

5.4.1. KLASIFIKACIJA MMF

Međunarodni monetarni fond klasifikuje javne rashode po funkcionalnom i ekonomskom kriteriju.

Strukturu rashoda po funkcionalnoj klasifikaciji javnih rashoda komponuju:

1) Rashodi javnih službi,
2) Rashodi narodne odbrane,
3) Rashodi školstva,
4) Rashodi zdravstva,
5) Rashodi socijalnog osiguranja,
6) Rashodi stanovanja,
7) Rashodi komunalnih usluga,
8) Rashodi ekonomskih funkcija države i
9) Rashodi ostalih funkcija.

Strukturu rashoda po kriterijumu ekonomskih funkcija (namena) čine:

1) Rashodi za javne nabavke dobara i usluga (uključuju i plate zaposlenih u javnom sektoru i državnim službama),
2) Transferni rashodi (ekonomski i socijalni transferi, i interbudžetski transferi),
3) Rashodi na ime kamate na javni dug,
4) Kapitalni javni rashodi i
5) Transferni rashodi u korist inostranstva.

5.4.2. KLASIFIKACIJA OECD

Po **metodologiji OECD**, javni rashodi se sistematizuju na:

1) Tradicionalne javne rashode,
2) Rashode socijalne države i
3) Rashode mešovite privrede.

Tradicionalni javni rashodi obuhvataju rashode na ime „proizvodnje„ i distribucije javnih dobara (narodna odbrana i javne službe).

Rashodi socijalne države predstavljaju rashode na ime „proizvodnje i distribucije zajedničkih dobara (nauka, obrazovanje, zdravstvo, stanovanje i zajedničke službe) i rashodi na ime socijalnih primanja (penzije, bolovanja, porodični dodaci i dodaci nezaposlenih).

U rashode mešovite privrede spadaju rashodi na ime ekonomskih usluga (prometa kapitala i subvencije), rashodi na ime kamate na javni dug i rashodi na ime neto pozajmica.

5.4.3. PRIMENA KLASIFIKACIJE U SRBIJI

U Srbiji je GFS klasifikacija MMF-a uvedena početkom 2002. godine Zakonom o budžetskom sistemu[351] i na osnovu njega donetim Pravilnikom o standardnom okviru u kontnom planu za budžetski sistem.[352] Kontnim planom ekonomska klasifikacija, u delu koji se odnosi na rashode i izdatke, iskazana je u **tri klase**:

1) Tekući javni rashodi (400 000),
2) Izdaci za nefinansijsku imovinu (500 000) i
3) Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine (600 000).

Najveću pažnju zaslužuju **tekući javni rashodi** koja sadrži **devet kategorija tekućih rashoda**, i to:

- rashodi za zaposlene (410 000),
- korišćenje robe i usluga (420 000),
- upotreba osnovnih sredstava (430 000),
- otplata kamata (440 000),
- subvencije (450 000),
- donacije i transferi (460 000),
- prava iz socijalnog osiguranja (470 000),
- ostali rashodi (480 000),
- administrativni transferi iz budžeta, od direktnih budžetskih korisnika indirektnim budžetskim korisnicima, ili između budžetskih korisnika na istom nivou (490.000).

Svaka od navedenih devet katagorija tekućih javnih rashoda deli se dalje na veći ili manji broj grupa rashoda (npr. rashodi za zaposlene sadrže sedam grupa: plate i izdaci zaposlenih, socijalni doprinosi na teret poslodavaca, naknade u naturi, socijalna davanja zaposlenima, naknada za zaposlene, nagrade, bonusi i ostali posebni rashodi i sudijski i poslanički dodatak), itd.

5.5. VRSTE JAVNIH RASHODA

Javni rashodi se mogu klasifikovati na više načina, ali je uobičajena sledeća podela:

- **Prema redovnosti nastanka**: redovni (predvidivi su) i vanredni (javljaju se povremeno i nisu predvidivi);
- **Prema nameni trošenja:** za obavljanje državnih funkcija: (javna uprava, odbrana, sudstvo); za obrazovanje, nauku, sport, ekologiju; za ekonomske intervencije države u privredi i za socijalnu zaštitu stanovništva i dr;
- **Prema objektu trošenja:** ima praktičan značaj i deli se na lične i materijalne: lični su za organe uprave, za lična primanja, dok materijalni obezbeđuju kancelarijski materijal, opremu za vojsku, investicije i dr;

351 Zakon je objavljen u „Sl. glasniku", RS, br. 9/02 i 87/02 . Ovaj zakon zamenjen je novim zakonom 2009. god.
352 Pravilnik je objavljen u „Sl. glasniku", RS, br. 92/02 sa kasnijim izmenama i dopunama

- **Prema nivou vlasti** koja koristi javne rashode: javni rashodi se dele prema tome koji nivo vlasti je nosilac rashoda (federalna vlast, vlast federalnih jedinica, lokalna vlast),
- **Podela na proizvodne i transferne javne rashode**: U prvoj grupi su realni i investicioni rashodi. Realni rashodi se odnose na administrativne troškove države (zarade i ostali troškovi). Investicioni (kapitalni) javni rashodi su ulaganja od kojih se u budućnosti očekuje prihod ili protivuvrednost u ekonomskim dobrima (stambena izgradnja, rezultati naučnih istraživanja). Investicioni rashodi doprinose rastu BDP zemlje.
- **Transfernim javnim rashodima** vrši se preraspodela nacionalnog dohotka, tako što se određen iznos finansijskih sredstava prenosi izvesnim kategorijama stanovništva ili granama privrede. Tipičan primer transfernih rashoda je socijlna pomoć siromašnim građanima, pomoć nezaposlenima, subvencije nekim granama privrede. Pojava transfernih rashoda vezana je za jačanje uloge države. U savremenim uslovima, ekonomski i socijalni transferi sve značajnije učestvuju u ukupnim javnim rashodima, a često su razlog rasta ukupnih javnih rashoda.

Posebna vrsta transfera su subvencije. To je materijalna pomoć koju država daje preduzećima u skladu sa razvojnom i socijalnom politikom, da bi se uticalo na smanjenje cena njihovih proizvoda/usluga ili radi podsticanja proizvodnje i ostvarivanja dohotka.

5.6. JAVNI RASHODI BUDŽETA SRBIJE

5.6.1. JAVNI RASHODI I IZDACI REPUBLIKE

Prema odredbama Zakona o budžetskom sistemu Srbije[353] javne rashode i izdatke države čine, i to:

Javni rashodi:

1) rashodi za zaposlene;
2) rashodi za robe i usluge;
3) amortizacija i upotreba sredstava za rad;
4) otplate kamata i pratećih troškova zaduživanja;
5) subvencije;
6) dotacije i transferi;
7) obavezno socijalno osiguranje i socijalna zaštita;
8) ostali rashodi (porezi, obavezne takse, novčane kazne, penali i dr.).

Izdaci države su:

1) izdaci za nabavku nefinansijske imovine;
2) izdaci za otplatu glavnice;
3) izdaci za nabavku finansijske imovine.

353 Član 27. Zakona o budžetskom sistemu

5.6.2. DODELJIVANJE APROPRIJACIJA I FINANSIJSKO PLANIRANJE

Odredbama Zakona o budžetskom sistemu[354] propisano je da u roku od 15 dana od dana stupanja na snagu zakona o budžetu za odnosnu godinu, odnosno odluke o budžetu, direktni korisnici budžetskih sredstava, koji su odgovorni za indirektne korisnike budžetskih sredstava, **vrše raspodelu sredstava indirektnim korisnicima u okviru svojih odobrenih apropriacija i o tome obaveštavaju svakog indirektnog korisnika,** po dobijenoj saglasnosti Uprave za trezor, odnosno trezora lokalne vlasti. Za direktne korisnike koji iskazuju rashode u programskom delu budžeta rok je 30 dana.

Direktnom korisniku budžetskih sredstava, koji ne postupi u skladu sa pomenutim odredbama neće se dozvoliti korišćenje apropriacija.

Apropriacija je od strane Narodne skupštine, odnosno skupštine lokalne vlasti, zakonom o budžetu Republike Srbije, odnosno odlukom o budžetu lokalne vlasti, dato ovlašćenje Vladi, odnosno nadležnom izvršnom organu lokalne vlasti, za trošenje javnih sredstava do određenog iznosa i za određene namene za budžetsku godinu, odnosno iznos sredstava utvrđen u finansijskom planu organizacije za obavezno socijalno osiguranje za određene namene; stalna apropriacija je apropriacija u budžetu kojom se obavezno utvrđuju sredstva na ime otplate duga i datih garancija; apropriacije za indirektne korisnike budžetskih sredstava se iskazuju zbirno po vrstama indirektnih korisnika i namenama sredstava u okviru razdela direktnog korisnika koji je, u budžetskom smislu, odgovoran za te indirektne korisnike budžetskih sredstava. Član 2. Zakona o budžetskom sistemu

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji donose finansijske planove na osnovu zakona, koje su dužni da usklade sa odobrenim apropriacijama u budžetu.

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji po zakonu nemaju utvrđenu obavezu donošenja finansijskih planova, donose plan za korišćenje onih apropriacija za koje obim i namena nije unapred zakonom određena i to po bližim namenama i aktivnostima. Rok za donošenje tog akata je 45 dana od dana stupanja na snagu zakona o budžetu Republike Srbije, odnosno odluke o budžetu lokalne vlasti.

Ministarstvo, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije planira likvidnost, odnosno gotovinski tok budžeta na osnovu prihoda i primanja, te rashoda i izdataka, u okviru planova za izvršenje budžeta, koje priprema direktni korisnik budžetskih sredstava, u skladu sa metodologijom i u rokovima koje propisuje ministar tj. lokalni organ uprave za finansije.

Plan izvršenja budžeta predstavlja pregled planiranih prihoda i primanja direktnog korisnika budžetskih sredstava prema izvoru finansiranja i pregled planiranih rashoda i izdataka.

Korisnik budžetskih sredstava, koji određeni rashod izvršava iz sredstava budžeta i iz drugih prihoda, obavezan je da izmirenje tog rashoda prvo vrši iz tih drugih izvora. Određivanje obima rashoda direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava u određenom periodu.

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava mogu da vrše plaćanja do visine rashoda koje, za tromesečni ili neki drugi period, odredi ministar, odnosno lokalni organ nadležan

354 Član 50. do 53. Zakona o budžetskom sistemu

za finansije (kvota). Prilikom određivanja kvota za direktne korisnike budžetskih sredstava, ministar, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije, imaju u vidu sredstva planirana u budžetu za direktnog korisnika budžetskih sredstava, plan izvršenja budžeta za direktnog budžetskog korisnika i likvidne mogućnosti budžeta.

Ministarstvo, odnosno lokalni organ nadležan za finansije, obaveštava direktne korisnike budžetskih sredstava o kvotama, najkasnije u roku od 15 dana pre početka perioda na koji se odnosi. Ministar propisuje postupak i uslove za određivanje kvota, kao i mere u slučajevima nepoštovanja kvota.

5.6.3. ODGOVORNOST ZA PREUZETE OBAVEZE

Obaveze koje preuzimaju direktni, odnosno indirektni korisnici budžetskih sredstava i organizacije za obavezno socijalno osiguranje[355] moraju odgovarati aproprijaciji koja im je odobrena za tu namenu u toj budžetskoj godini. Obaveze preuzete u skladu sa odobrenim aproprijacijama, a neizvršene u toku godine, prenose se i imaju status preuzetih obaveza i u narednoj budžetskoj godini izvršavaju se na teret odobrenih aproprijacija za tu budžetsku godinu. Preuzete obaveze i sve finansijske obaveze moraju biti izvršene isključivo na principu gotovinske osnove sa konsolidovanog računa trezora, osim ako je zakonom, odnosno aktom Vlade predviđen drugačiji metod.

Prilikom preuzimanja obaveza, direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava dužni su da se pridržavaju smernica o rokovima i uslovima plaćanja, koje određuje ministar, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije.[356]

Korisnici budžetskih sredstava preuzimaju obaveze na osnovu pisanog ugovora ili drugog pravnog akta. Preuzete obaveze čiji je iznos veći od iznosa sredstava predviđenog budžetom ili koje su nastale u suprotnosti sa zakonom ili drugim propisom, ne mogu se izvršavati na teret konsolidovanog računa trezora Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti.

Prinudna naplata koja se odnosi na korisnika budžetskih sredstava, a u osnov za prinudnu naplatu je naveden račun izvršenja budžeta, može se sprovesti do iznosa 50% ukupnog obima sredstava opredeljenog tom budžetskom korisniku, na teret njegovih aproprijacija, a preko aproprijacije koja je namenjena za ovu vrstu rashoda, čije će se izvršenje obavljati sukcesivno, prema dinamici izvršenja budžeta (mesečne kvote).

Prinudnom naplatom ne mogu se teretiti aproprijacije za otplatu duga i datih garancija i izvršavanje rashoda iz sredstava donacija. Prinudnom naplatom ne mogu se teretiti aproprijacije namenjene za sufinansiranje razvojne pomoći EU, kao ni aproprijacije koje se finansiraju iz razvojne pomoći EU kada su ista data na upravljanje Republici Srbiji. Ukoliko je kao dužnik naveden račun izvršenja budžeta lokalne vlasti, rok za početak izvršenja takvih rešenja je pet dana od dana unosa rešenja.

355 Član 54. Zakona o budžetskom sistemu
356 Član 56. istog Zakona

5.6.4. ZAKLJUČIVANJE UGOVORA O JAVNIM NABAVKAMA

Ugovori o nabavci dobara, finansijske imovine, pružanju usluga ili izvođenju građevinskih radova, koje zaključuju direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava i korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, **moraju biti zaključeni u skladu sa propisima koji regulišu javne nabavke**.[357]

Zakonom o javniim nabavkama: uređuju se uslovi, način i postupak nabavke dobara i usluga i ustupanja izvođenja radova u slučajevima kada je naručilac tih nabavki državni organ, organizacija, ustanova ili drugo pravno lice određeno ovim zakonom; određuje način evidentiranja ugovora i drugih podataka o javnim nabavkama, kao i način zaštite prava ponuđača; obrazuje Uprava za javne nabavke, kao organizacija nadležna za obavljanje stručnih poslova u oblasti javnih nabavki; uređuju i druga pitanja od značaja za javne nabavke. (član 1. Zakona)

Odredbe zakona ne odnose se na nabavke: 1) od organizacija koje se, u smislu ovog zakona, smatraju naručiocem i koje su osnovane za obavljanje delatnosti pružanja usluga koje su predmet javne nabavke; 2) po osnovu međunarodnog sporazuma koji se odnosi na isporuke dobara, izvođenje radova, pružanje usluga ili javne konkurse za nacrte, kojim je predviđena zajednička primena ili eksploatacija projekta od strane država, odnosno organizacija koje su ga zaključile; 3) radi obezbeđivanja osnovnih životnih uslova u slučajevima elementarnih nepogoda, drugih nesreća ili havarija, u skladu sa propisima kojima se uređuje zaštita od takvih nepogoda, nesreća odnosno havarija; 4) naoružanja i druge nabavke koje su kao poverljive određene posebnim propisima. Naručilac ove vrste nabavke dužan je da najkasnije do 31. januara tekuće godine obavesti Upravu za javne nabavke o planiranim nabavkama u toj godini. (član 2. Zakona)[5]

357 Član 57. istog Zakona

5.6.5. PLAĆANJE IZ BUDŽETA-KNJIGOVODSTVENA DOKUMENTACIJA

Rashod iz budžeta zasniva se na knjigovodstvenoj dokumentaciji.[358] Pravni osnov i iznos preuzetih obaveza, koji proističu iz izvorne knjigovodstvene dokumentacije, moraju biti sačinjeni i potvrđeni u pisanoj formi pre plaćanja obaveze. Ministar bliže uređuje način nastanka obaveze, izveštavanje o preuzetim obavezama i način plaćanja, koje se vrši iz republičkog, odnosno budžeta JLS. Ove odredbe shodno se primenjuju na obaveze OOSO. Plaćanja sa konsolidovanog računa trezora za realizaciju obaveza drugih korisnika javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora neće se vršiti ukoliko ovi korisnici nisu dobili saglasnost na finansijski plan na način propisan zakonom, odnosno aktom skupštine lokalne vlasti i ukoliko taj plan nisu dostavili Upravi za trezor.

U slučaju da za izvršenje određenog plaćanja nije postojao pravni osnov, direktni, odnosno indirektni korisnik budžetskih sredstava obavezan je da **odmah zatraži povraćaj sredstava u budžet**.[359] Ako se sredstva vrate u istoj fiskalnoj godini u kojoj je plaćanje izvršeno, za iznos vraćenih sredstava umanjuje se odgovarajuća aproprijacija korisnika budžetskih sredstava kome je izvršen povraćaj. Ovo pravila shodno se primenjuju na povraćaj sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje. Po isteku fiskalne godine, direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava vratiće u budžet sredstva koja su im preneta u skladu sa aktom o budžetu, a nisu utrošena, o čemu bliže propise donosi ministar finansija.

5.6.6. PROMENE U APROPRIJACIJAMA U TOKU GODINE

U slučaju da se u toku godine obim poslovanja ili ovlašćenja direktnog, odnosno njegovog indirektnog korisnika budžetskih sredstava promeni, iznos aproprijacija izdvojenih za aktivnosti tog korisnika povećaće se, odnosno smanjiti.[360]Ako se obim poslovanja ili ovlašćenja direktnog, odnosno njegovog indirektnog korisnika budžetskih sredstava poveća, sredstva će se obezbediti iz tekuće budžetske rezerve.

U slučaju osnivanja novog direktnog/indirektnog korisnika budžetskih sredstava, sredstva za njegovo poslovanje ili ovlašćenja obezbeđuju se iz tekuće budžetske rezerve.

Ako korisnik budžetskih sredstava prestane da postoji, a njegovi zadaci nisu preneti na drugog korisnika budžetskih sredstava, neiskorišćena sredstva se prenose u tekuću budžetsku rezervu i mogu se koristiti za namene za koje je predviđeno korišćenje sredstava stalne budžetske rezerve.

Ako se u toku godine od jednog direktnog, odnosno indirektnog korisnika budžetskih sredstava obrazuje više direktnih/indirektnih korisnika, neiskorišćena sredstva raspoređena tom korisniku prenose se u tekuću budžetsku rezervu i raspoređuju novoobrazovanim direktnim, odnosno indirektnim korisnicima budžetskih sredstava. Odluku o promeni u aproprijacijam i o korišćenju sredstava tekuće budžetske rezerve donosi Vlada, odnosno nadležni izvršni organ lokalne vlasti.

358 Član 58. Zakona o budžetskom sistemu
359 Član 59. Zakona o budžetskom sistemu
360 Član 61. istog Zakona

Direktni korisnik budžetskih sredstava, uz odobrenje ministra, odnosno lokalnog organa uprave nadležnog za finansije, može izvršiti preusmeravanje aproprijacije odobrene na ime određenog rashoda u iznosu do 5% vrednosti aproprijacije za rashod čiji se iznos umanjuje. Direktni korisnik budžetskih sredstava, uz odobrenje ministra, odnosno lokalnog organa uprave nadležnog za finansije, može izvršiti preusmeravanje sredstava unutar programa u iznosu do 10% vrednosti aproprijacije čija se sredstva umanjuju. Preusmeravanje ovih aproprijacija odnose se na aproprijacije iz prihoda iz budžeta, dok se iz ostalih izvora mogu menjati bez ograničenja.

Organizacija za obavezno socijalno osiguranje, na osnovu odluke direktora OOSO, može vršiti preusmeravanje aproprijacija odobrenih na ime određenog rashoda u iznosu do 5% vrednosti aproprijacije za rashod čiji se iznos umanjuje, a izuzetno i preko 5% za troškove zdravstvene zaštite.

Aproprijacije se ne mogu prenositi između zakonodavne, izvršne i sudske vlasti.

5.6.7. PRIVREMENA OBUSTAVA IZVRŠENJA BUDŽETA

Ako se u toku fiskalne godine rashodi povećaju ili prihodi smanje Vlada, na predlog ministra, odnosno nadležni izvršni organ lokalne vlasti, na predlog lokalnog organa uprave nadležnog za finansije, može obustaviti izvršenje pojedinih rashoda, ne duže od 45 dana.[361]

Ministarstvo, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije, u saradnji sa direktnim korisnicima budžetskih sredstava, pripremaju predlog obima i mera privremene obustave izvršenja. Mere privremene obustave izvršenja mogu se primeniti na sve direktne korisnike budžetskih sredstava. O ovoj odluci Vlada obaveštava Narodnu skupštinu, a nadležni izvršni organ lokalne vlasti obaveštava skupštinu lokalne vlasti, u roku od 7 dana.

5.6.8. TEKUĆA I STALNA BUDŽETSKA REZERVA

U okviru budžeta deo planiranih prihoda ne raspoređuje se unapred, već se zadržava na ime tekuće budžetske rezerve.[362] **Sredstva tekuće budžetske rezerve koriste se za neplanirane svrhe za koje nisu utvrđene aproprijacije** ili za svrhe za koje se u toku godine pokaže da aproprijacije nisu bile dovoljne. Vlada, odnosno nadležni izvršni organ lokalne vlasti, donosi na predlog ministra, odnosno lokalnog organa uprave nadležnog za finansije, rešenje o upotrebi tekuće

U budžetu se planiraju sredstva za stalnu budžetsku rezervu, koja se iskazuje na aproprijaciji namenjenoj za budžetske rezerve. Stalna budžetska rezerva koristi se za finansiranje rashoda na ime učešća Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, u otklanjanju posledica vanrednih okolnosti, kao što su zemljotres, poplava, suša, požar, klizišta, snežni nanosi, grad, životinjske i biljne bolesti, ekološka katastrofa i druge elementarne nepogode, odnosno drugih vanrednih događaja, koji mogu da ugroze život i zdravlje ljudi ili prouzrokuju štetu većih razmera.Stalna budžetska rezerva opredeljuje se najviše do 1,5% ukupnih prihoda za budžetsku godinu.

361 Član 62. istog Zakona
362 Član 69-70. istog Zakona

budžetske rezerve. Sredstva tekuće budžetske rezerve raspoređuju se na direktne korisnike budžetskih sredstava tokom fiskalne godine. Izuzetno sredstva tekuće rezerve budžeta Republike mogu se koristiti i za izvršavanje obaveza budžeta lokalne vlasti usled smanjenog obima prihoda budžeta lokalne vlasti. Rešenje o upotrebi sredstava stalne budžetske rezerve donosi Vlada, na predlog ministra, odnosno nadležni izvršni organ lokalne vlasti, na predlog lokalnog organa uprave nadležnog za finansije. Izveštaj o korišćenju sredstava stalne budžetske rezerve dostavlja se Narodnoj skupštini, odnosno skupštini lokalne vlasti, uz završni račun budžeta.

5.6.9. ODGOVORNOST ZA TROŠENJE BUDŽETSKIH SREDSTAVA

Funkcioner, odnosno rukovodilac **direktnog, odnosno indirektnog korisnika budžetskih sredstava**, **odgovoran je za preuzimanje obaveza**, njihovu verifikaciju, izdavanje naloga za plaćanje koje treba izvršiti iz sredstava organa kojim rukovodi i izdavanje naloga za uplatu sredstava koja pripadaju budžetu.[363]On je odgovoran za zakonitu, namensku, ekonomičnu i efikasnu upotrebu budžetskih aproprijacija. Pojedina svoja ovlašćenja može preneti na druga lica u direktnom, odnosno indirektnom korisniku budžetskih sredstava.

Funkcije naredbodavca i računopolagača ne mogu se poklapati. **Naredbodavac je funkcioner**, odnosno rukovodilac korisnika budžetskih sredstava, odnosno lice koje je odgovorno za upravljanje sredstvima, preuzimanje obaveza, izdavanje naloga za plaćanje koji se izvršavaju iz sredstava organa, kao i za izdavanje naloga za uplatu sredstava koja pripadaju budžetu.

Računopolagač je lice koje je prema opštem ili pojedinačnom aktu organa **odgovorno za zakonitost, ispravnost i sastavljanje isprava** o poslovnoj promeni i drugim poslovnim događajima koji se odnose na korišćenje sredstava organa, odnosno budžetskih aproprijacija, kao i za zakonitost i ispravnost sastavljanja isprava o poslovnoj promeni i drugim poslovnim događajima u vezi sa korišćenjem sredstava i druge imovine.

5.6.10. OGRANIČENJE DUGA I GARANCIJA REPUBLIKE

U budžetu Republike Srbije utvrđuje se ograničenje ukupnog iznosa duga u toku budžetske godine, kao i ograničenje ukupnog iznosa garancija.[364] U budžetu Republike, odnosno budžetu lokalne vlasti obezbeđuju se sredstva za finansiranje privremene tekuće nelikvidnosti u skladu sa odredbama zakona kojim se uređuje javni dug. Za finansiranje tekuće nelikvidnosti mogu se koristiti raspoloživa slobodna sredstva u okviru konsolidovanog računa trezora Republike, odnosno trezora lokalne vlasti, pod uslovima i na način koji propisuje ministar, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije.

363 Član 71. i 72. istog Zakona
364 Član 73. istog Zakona

5 .7. BUDŽETSKO RAČUNOVODSTVO I IZVEŠTAVANjE

5.7.1. ODGOVORNOST ZA BUDŽETSKO RAČUNOVODSTVO

Indirektni korisnik budžetskih sredstava i korisnik sredstava organizacije za obavezno socijalno osiguranje odgovoran je za računovodstvo sopstvenih transakcija. Direktni korisnik budžetskih sredstava odgovoran je za računovodstvo sopstvenih transakcija, a u okviru svojih ovlašćenja i za računovodstvo transakcija indirektnih korisnika budžetskih sredstava koji spadaju u njegovu nadležnost.[365]Visoki savet sudstva, odnosno Državno veće tužilaca odgovorno je za računovodstvo sopstvenih transakcija, a u okviru svojih ovlašćenja i za računovodstvo transakcija pravosudnih organa u okviru njihovog razdela. Ministar, u ime Vlade, odnosno lokalni organ nadležan za finansije, u ime nadležnog izvršnog organa lokalne vlasti, odgovoran je za računovodstvo primljenih zajmova i dugova.

5.7.2. OVLAŠĆENJE ZA DONOŠENJE BUDŽETSKIH RAČUNOVODSTVENIH PROPISA

Vlada bliže uređuje budžetsko računovodstvo i način vođenja konsolidovanog računa trezora.

Ovde se opravdano postavlja pitanje odnosa komercijalnih finansijskih izveštaja prema poreskim bilansima preduzeća. U osnovi postoje dva gledišta - kontinentalni pristup, na principu podudaranja (koristi ga više evropskih država na čelu sa Nemačkom) i alternjativni pristup, usvojen u zemljama kao što su Velika Britanija, SAD i Holandija, u kojima se finansijski izveštaji izrađuju uglavnom kao indikator uspeha kao podloga investitorima prilikom donošenja odluka. U takvim zemljama komercijalna pravila su odvojena od poreskih propisa.[366]

Ministar uređuje način vođenja budžetskog računovodstva i sadržaj i način finansijskog izveštavanja za direktne i indirektne korisnike budžetskih sredstava, korisnike sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetske fondove Republike i lokalne vlasti, a može doneti posebna uputstva o finansijskom izveštavanju za određene organe državne uprave. Ministar utvrđuje način izveštavanja o ukupnim prihodima i primanjima i ukupnim rashodima i izdacima za trezore lokalne vlasti. Ministar uređuje način pripreme, sastavljanja i podnošenja završnih računa direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti.

365 Član 74. i 75 istog Zakona

366 Ana Klikovac, Financijsko izvještavanje u Evropskij uniji, MATE d.o.o Zagreb, 2008. str. 38.

5.7.3 PODNOŠENJE IZVEŠTAJA SKUPŠTINI

Ministar, odnosno lokalni organ uprave nadležan za finansije obavezan je da redovno prati izvršenje budžeta i **najmanje dva puta godišnje** informiše Vladu, odnosno nadležni izvršni organ lokalne vlasti, a obavezno u roku od petnaest dana po isteku šestomesečnog, odnosno devetomesečnog perioda. Nadležni ministri obavezni su da redovno prate izvršenje finansijskih planova organizacija za obavezno socijalno osiguranje i najmanje dva puta godišnje informišu Vladu i ministra, a obavezno u roku od petnaest dana po isteku šestomesečnog, odnosno devetomesečnog perioda. U roku od petnaest dana po podnošenju izveštaja Vlada, odnosno nadležni izvršni organ lokalne vlasti usvaja i dostavlja izveštaje Narodnoj skupštini, odnosno skupštini lokalne vlasti. Izveštaji sadrže i odstupanja između usvojenog budžeta i izvršenja i obrazloženje velikih odstupanja.

5.7.4. PREDLOG ZAVRŠNOG RAČUNA

Postupak pripreme, sastavljanja i podnošenja godišnjih finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, budžeta Republike Srbije i budžeta lokalne vlasti izvršava se prema propisanom kalendaru.

Predlog zakona o završnom računu budžeta Republike utvrđuje Vlada, a predlog odluke o završnom računu budžeta lokalne vlasti utvrđuje nadležni izvršni organ lokalne vlasti.

Završni račun priprema se u skladu sa međunarodno prihvaćenim računovodstvenim standardima i sadrži: 1) bilans stanja; 2) bilans prihoda i rashoda; 3) izveštaj o izdacima za nabavku nefinansijske imovine i primanjima od prodaje nefinansijske imovine; 4) bilans finansiranja; 5) izveštaj o izvršenju budžeta, sačinjen tako da prikazuje razliku između odobrenih sredstava i izvršenja; 6) obrazloženje odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja; 7) izveštaj o primljenim donacijama i zaduženju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala i izvršenim otplatama dugova; 8) izveštaj o korišćenju sredstava iz tekuće i stalne budžetske rezerve; 9) izveštaj o garancijama datim u toku fiskalne godine; 10) izveštaj eksterne revizije o finansijskim izveštajima, u skladu sa zakonom; 11) izveštaj o izlaznim rezultatima programskog dela budžeta; 12) detaljan izveštaj o realizaciji sredstava programa i projekata koji se finansiraju iz budžeta, a odnose se na: subvencije javnim nefinansijskim preduzećima i organizacijama i privatnim preduzećima; nefinansijsku imovinu koja se finansira iz sredstava za realizaciju Nacionalnog investicionog plana; trošenje namenskih javnih prihoda i sopstvenih prihoda; korišćenje sredstava iz odobrenih projektnih zajmova; korišćenje sredstava za nabavku finansijske imovine; 13) napomene o računovodstvenim politikama i dodatnim analizama, obrazloženjima i sravnjivanju stavki izvoda i izveštaja obuhvaćenih završnim računom.

5. 8. INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

5.8.1. OBUHVAT INTERNE FINANSIJSKE KONTROLE

Interna **finansijska** kontrola u javnom sektoru obuhvata: 1)finansijsko upravljanje i kontrolu kod korisnika javnih sredstava; 2) internu reviziju kod korisnika javnih sredstava; 3) harmonizaciju koju obavlja Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju.[367]

A) Finansijsko upravljanje i kontrola

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i javna preduzeća osnovana od strane Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, pravna lica osnovana od strane tih javnih preduzeća, odnosno pravna lica nad kojima Republika Srbija, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i druga pravna lica u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnih prihoda, uspostavljaju finansijsko upravljanje i kontrolu kao integrisani sistem interne kontrole, koji se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će svoje ciljeve ostvariti kroz: 1) poslovanje u skladu sa propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima; 2) realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja; 3) ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje sredstava; 4) zaštitu sredstava i podataka (informacija).

Finansijsko upravljanje i kontrola obuhvata sledeće elemente: 1) kontrolno okruženje; 2) upravljanje rizicima; 3) kontrolu; 4) informisanje i komunikacije; 5) praćenje i procenu sistema.

Finansijsko upravljanje i kontrola kao integrisani sistem interne kontrole organizuje se kao sistem procedura i odgovornosti svih lica uključenih u finansijske i poslovne procese.

Za uspostavljanje finansijskog upravljanja i kontrole, odgovoran je funkcioner, odnosno rukovodilac direktnog i indirektnog korisnika budžetskih sredstava, rukovodilac u korisniku sredstava organizacije za obavezno socijalno osiguranje, rukovodilac u javnom preduzeću, odnosno pravnom licu nad kojim Republika Srbija, odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50% kapitala ili više od 50% glasova u upravnom odboru, kao i rukovodilac u drugom pravnom licu u kome javna sredstva čine više od 50% ukupnih prihoda, odnosno lice koje on ovlasti.

Funkcioner, odnosno rukovodilac direktnog ili indirektnog korisnika budžetskih sredstava na propisani način izveštava ministra o adekvatnosti i funkcionisanju uspostavljenog sistema finansijskog upravljanja i kontrole.

Ministar utvrđuje zajedničke kriterijume i standarde za uspostavljanje i funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru.

367 Član 80. i 81. Zakona o budžetskom sistemu

B) Harmonizacija finansijskog upravljanja

Harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije vrši Centralna jedinica za harmonizaciju koja se obrazuje pri Ministarstvu.[368]

Centralna jedinica za harmonizaciju obavlja poslove:

1) centralne harmonizacije i koordinacije metodologija finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije u javnom sektoru;
2) definisanja standarda kontrole u skladu sa međunarodno priznatim standardima;
3) definisanja zajedničkih kriterijuma za organizaciju i postupanje interne revizije u javnom sektoru i vođenje registra internih revizora i povelja interne revizije;
4) definisanja metodoloških uputstava i priručnika za finansijsko upravljanje i kontrolu;
5) stručnog usavršavanja, sertifikacije i nadzora nad radom internih revizora;
6) obuke rukovodilaca i zaposlenih u javnom sektoru iz oblasti finansijskog upravljanja i kontrole, u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima;
7) interne revizije kod korisnika budžetskih sredstava, organizacija, preduzeća i pravnih lica sa većinskim državnim vlasništvom, po planu koji donosi ministar;
8) interne revizije kod korisnika budžetskih sredstava, za projekte koje sufinansira EU.

Ministar propisuje program za stručno obrazovanje i uslove i postupak sertifikovanja, odnosno polaganja ispita za sticanje profesionalnog zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru, stručno osposobljavanje, usavršavanje i stimulativno nagrađivanje zaposlenih na poslovima Centralne jedinice za harmonizaciju i daje smernice i uputstva za obavljanje navedenih poslova.

C) Nalozi bez pokrića i neizvršavanje naloga

Nalozi za čije plaćanje nisu obezbeđena sredstva, evidentiraju se i izvršavaju prema vremenu prijema, ako zakonom nije drukčije određeno. Ministar bliže uređuje postupak za izvršenje navedenih naloga za plaćanje.[369]

Uprava za trezor neće izvršiti nalog za plaćanje koji nije u skladu sa propisima, a na zahtev podnosioca, u roku od tri dana od dana podnošenja naloga, pismeno će obrazložiti razloge za odbijanje naloga.[370]

D) Privremena obustava prenosa sredstava

Ukoliko nadležni organ lokalne vlasti ne dostavi Ministarstvu izveštaje i akte u skladu sa zakonom, ministar može privremeno obustaviti prenos transfernih sredstava iz budžeta Republike Srbije, odnosno pripadajućeg dela poreza na zarade i poreza na dobit preduzeća, do momenta dostavljanja traženih izveštaja i akata.[371]

368 Član 83. istog Zakona
369 Član 97. istog Zakona
370 Član 98. istog Zakona
371 Član 102. istog Zakona

5.9. JAVNI RASHODI SRBIJE ZA 2011. GODINU

5.9.1. JAVNI RASHODI I IZDACI BUDŽETA SRBIJE

Shodno odredbama Zakona[372] o budžetakom sistemu, javne rashode države čine: 1) rashodi za zaposlene; 2) rashodi za robe i usluge; 3) amortizacija i upotreba sredstava za rad; 4) otplate kamata i pratećih troškova zaduživanja; 5) subvencije; 6) dotacije i transferi; 7) obavezno socijalno osiguranje i socijalna zaštita; 8) ostali rashodi (porezi, obavezne takse, novčane kazne, paneli i dr.).

Izdaci države su: 1) izdaci za nabavku nefinanasijske imovine; 2) izdaci za otplatu glavnice; 3) izdaci za nabavku finansijske imovine.

Polazeći od napred navedenih odredaba, u Zakonu o budžetu Srbije **za 2011. godinu**,[373] Račun prihoda i primanja, planiran u iznosu od 707,345.000.000 dinara, a Rashodi i izdaci planirani su u iznosu od 824,575.917.519 dinara, tako da je ukupni **budžetski deficit iznosio je 117,230.917.519 dinara.**[374] Struktura rashoda i izdataka bila je sledeća:

RASHODI I IZDACI KOJI SE FINANSIRAJU
IZ BUDŽETA REPUBLIKE SRBIJE ZA 2011. GODINU

OPIS	Ekonomska klasifikacija	Iznos u 000 dinara
UKUPNI RASHODI I IZDACI		850,091.803
1. Tekući rashodi	**4**	**801,227.267**
1.1. Rashodi za zaposlene	41	204,129.429
– Plate zaposlenih	411	160,817.980
– Doprinos na teret poslodavca	412	32,042.
– Ostali rashodi za zaposlene	413-417	11,268.955
1.2. Rashodi za korišćenje usluga i robe	42	47,589.354
1.3. Rashodi po osnovu otplate kredita	44	42,111.729
– Rashodi po osnovu otplate kamata na domaće kredite	441	18,457.159
– Otplata kamata po osnovu akreditivnih garancija	443	2,698.592
– Prateći troškovi zaduživanja	444	370.807
1.4. Subvencije		54,309.354
– Subvencije u privredi		3,788.400
– Subvencije u poljoprivredi		19,785.388
– Subvencije za železnicu	45	16,040.645
– Subvencije u oblasti turizma		2,896.000
– Subvencije za kulturu		488.366
– Ostale subvencije		11,310.555

(nastavak na sledećoj strani)

372 Član 27. istog Zakona

373 Službeni glasnik RS, broj 101/2010.

374 Ukupan fiskalni deficit bio je 142,746.802.519. dinara

1.5. Dotacije međunarodnim organizacijama	462	778.284
1.6. Transferi ostalim nivoima vlasti	463	65,733.184
– Transferi opštinama i gradovima		29,265.650
– Transferi za zaposlene u obrazovanju na teritoriji APV		25,777.248
– Ostali transferi		10,690.286
1.7. Transferi organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja	464	280,074.899
– Republički Fond PIO		238,100.000
– Republički Fond zdravstva		615.048
– Fond za soc. osig. vojnih osiguranika		23,620.760
– Nacionalna služba zapošljavanja		16,700.000
– Ostali transferi		1,039.091
1.8. Ostale dotacije i transferi	465	1,318.002
1.9. Socijalna zaštita iz budžeta	47	91,540.872
– Tranzicioni fond		5,136.857
– Dečja zaštita		40,356.700
– Boračko - invalidska zaštita		15,180.650
– Socijalna zaštita		20,692.609
– Učenički standard		1,951.631
– Studentski standard		3,190.554
– Fond za mlade talente		589.252
– Sportske stipendije		800.000
– Izbegla i raseljena lica		1,037.905
– Ostala socijalna zaštita iz budžeta		2,604.714
1.10. Ostali tekući rashodi	48 i 49	13,642.161
– Sredstva rezervi	499	1,029.606
– Ostali tekući rashodi		12,521.356
2. Kapitalni izdaci	**5**	**23,348.651**
– Izdaci za nefinansijsku imovinu	51 do 54	16,521.356
– Nefinansijska imovina koja se finansira iz sredstava NIP-a	551	6,827.295
3. Izdaci za nabavku finansijske imovine (u cilju sprovođenja javnih politika)	**62**	**25,515.885**

5.9.2. JAVNI RASHODI AUTONOMNE POKRAJINE

Javni rashodi koji se, shodno odredbama Zakona o budžetskom sistemu Srbije, finansiraju iz budžeta autonomne pokrajine su:

- Ustavom (Srbije) i zakonom utvrđeni zadaci organa, organizacija i službi autonomne pokrajine;
- određene potrebe u skladu sa zakonom u oblastima: kulture, obrazovanja, javnog obaveštavanja, društvene brige o deci, zaštite i unapređenja životne sredine, urbanizma i dr.
- zakonom povereni poslovi autonomnoj pokrajini iz okvira prava i užnosti Republike,
- obavljanje drugih poslova utvrđenih Ustavom, zakonom i Statutom AP.

U nastavku je data struktura rashoda i izdataka budžeta AP Vojvodine koji su planirani za 2011. godinu.[375]

RASHODI IZDACI BUDŽETA AP VOJVODINE ZA 2011. GODINU

		u mil. dinara
Ukupni izdaci		**46.662,3**
Tekući izdaci	Ekonomska namena	**42.000,7**
u tome:		
Rashodi za zaposlene	2.822,6	
Za robe i usluge	1.672,1	
Otplata kamata	0,4	
Subvencije	1.344,8	
Donacije i transferi	35.150,3	
Prava iz socijalnog osiguranja	381,4	
Ostali rashodi	629,1	
Kapitalni izdaci		**4.561,6**
Otplata glavnice		**0,0**
Nabavka finansijske imovine		**100,0**

5.9.3. JAVNI RASHODI LOKALNE SAMOUPRAVE

Za finansiranje Ustavom i zakonima utvrđenih nadležnosti, jedinice lokalne samouprve, tj. opštine i gardovi, prikupljena sredstava po osnovu sopstvenih prihoda i primanja od viših nivoa vlasti (pre svega iz budžeta Republike), kao i iz drugih izvora, imali su u 2011. godini, sledeće izdatke:[376]

IZDACI BUDŽETA OPŠTINA I GRADOVA U 2011. GODINI

Opštine i gradovi zbirno		u mil. dinara
Ukupni izdaci		**216.969,8**
Tekući izdaci		161.792,6
u tome:		
Rashodi za zaposlene	46.202,9	
Robe i usluge	49.008,2	
Otplata kamata	2.613,8	
Subvencije	22.858,4	
Donacije i transferi	21.197,6	
Prava iz socijalnog osiguranja	8.170,5	
Ostali rashodi	11.741,3	
Kapitalni izdaci		**49.573,6**
Otplata glavnice		**5.459,9**
Nabavka finansijske imovine		**143,7**

375 Izvor: Bilten javnih finansija, Ministartsva finansija, decembar 2011. godine

376 Izvor: Bilten javnih finansija, Isto

5.9.4. IZDACI PO OSNOVU FINANSIJSKIH PLANOVA ORGANIZACIJA OBAVEZNOG SOCIJALNOG OSIGURANJA

U skladu sa finansijskim planovima organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, donetim na osnovu Ustava Srbije, Zakona o budžetskom sistemu, Zakonom o obaveznom socijalnom osiguranjau, u 2011. godini, u tim planovima su iskazali sledeći iznosi:

FINANSIJSKI PLANOVI ORGANIZACIJA OBAVEZNOG SOCIJALNOG OSIGURANJA ZA 2011. GODINU

Fond		u mil.dinara
Republički Fond PIO:		
Ukupni rashodi i izdaci		500.445
u tome:		
Tekući rashodi	499.949	
Kapitalni izdaci	379	
Nabavka finansijske imovine	117	
Republički Fond za zdravstveno osiguranje:		
Ukupni rashodi i izdaci		193.295
u tome:		
Tekući rashodi	193.222	
Kapitalni izdaci	73	
Nacionalna služba za zapošljavanje:[8]		
Ukupni rashodi i izdaci		34.438
u tome:		
Tekući rashodi	34.178	
Kapitalni izdaci	260	

5.9.5. KONSOLIDOVANI BILANS JAVNIH RASHODA SRBIJE ZA 2011.GODINU

Prema podacima Ministarstva finansija - Uprave za trezor, ukupni javni prihodi države u 2011. godini ostvareni su u iznosu od 1,302.508,3 miliona dinara, a ukupni javni rashodi države u 2011. godini iznosili su 1,460.870,6 miliona dinara. Iz navedenog **konsolidovanog bilansa svih javnih prihoda i javnih rashoda države** može se doći do zaključka da je ukupan bilans za 2011. godinu **bio negativan za 158.362,3 miliona dinara**.

Struktura javnih rashoda Srbije u 2011. godini bila je sledeća:[377]

Struktura konsolidovanih javnih rashoda države u 2011. godini

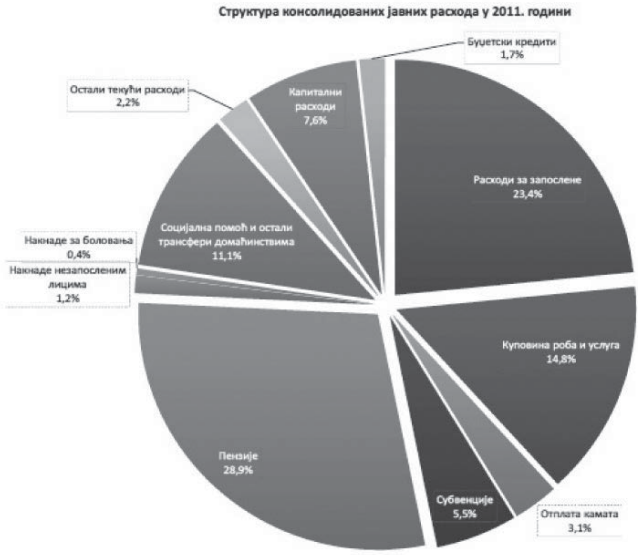
a) Rashodi za zaposlene ..... 23,4 %
b) Kupovina robe i usluga ..... 14,8 %
c) Rashodi po osnovu otplate kamata ..... 5,5 %
d) Subvencije ..... 6,0 %

377 Izvor: Bilten javnih finansija, Isto, strana 40.

(nastavak na sledećoj strani)

e) Penzije ..... 28,9 %
f) Naknade nezaposlenim licima ..... 1,2 %
g) Socijalna pomoć i ostali tansferi domaćinstvima ..... 11,1 %
h) Ostali tekući rashodi ..... 2,2 %
i) Kapitalni rashodi ..... 7,6 %

Iz iznetih podataka može se zaključiti da su najveća izdvajanja u tri oblasti (oko 80%), to: na prvom mestu izdvajanja za socijalno osiguranje (penzije, socijalna pomoć, naknade nezaposlenim licima), ukupno 41, 2%, na drugom mestu rashodi za zaposlene 23,4 %, а na trećem mestu kupovina robe i usluga 14,8%. Preostalih oko 20% otpada na sve ostale namene.



5.10. STALNI RAST JAVNIH RASHODA

5.10.1. VAGNEROV ZAKON

U finansijskoj privredi javlja se tendencija stalnog rasta javnih rashoda. U početku se ova pojava nije toliko objašnjavala kao rasipništvo, već kao neadekvatna štednja javnih sredstava. Međutim, sa stanovišta buržoaske liberalističke političke ekonomije, ona je osuđivana kao štetna, jer se javljala kao posledica sve šireg mešanja države u privredni život.

Postoji, dakle, opšta pojava u svim zemljama - da javni rashodi pokazuju stalan rast. Stalan rast javnih rashoda prati stalno proširenje državnih funkcija. Državne funkcije se proširuju iz dva osnovna razloga:

1) Već razvijene (postojeće) funkcije se dalje šire, dobijajući novi sadržaj i obim,
2) Razvijaju se nove funkcije povezane s novim, sve usavršenijim funkcijama države u privredi i u samoj organizaciji modernih država. Porast javnih rashoda nije primećen samo u jednoj zemlji, ili samo u određenom periodu, već je to dugoročna tendencija u gotovo svim zemljama i svim periodima dosadašnjeg razvoja.

Porast javnih rashoda javlja se u dva oblika:

a) U apsolutnom i

b) Relativnom obliku.

Taj fenomen je već uočio Adolf Wagner i nazvao ga „zakon stalnog porasta javnih rashoda". Ovaj zakon se stvarno potvrđuje, ukoliko se vrše posmatranja duži vremenski period.

Istina, u pojedinim kraćim razdobljima zapaža se i njihova stagnacija, pa i, eventualan, pad. Međutim, to su gotovo izuzetni slučajevi, izazvani delovanjem vanrednih faktora u društveno - ekonomskom i političkom životu određene zemlje.

Da bi se utvrdilo da li se ovaj **zakon stalnog rasta javnih rashoda stvarno manifestovao u savremenim privredama, u finansijskoj teoriji obično pristupa upoređivanju javnih rashoda i nacionalnog dohotka.** Iz podataka se jasno vidi da nacionalni dohodak raste sporije od porasta rashoda. Pogledajmo to na primeru SAD u periodu 1929-1979. godine.

NACIONALNI DOHODAK I JAVNI RASHODI SAD

(u milijardama)

Godina	Društveni proizvod	Javni rashodi	Javni rashodi u % DP
1929.	86.8	3.2	3.7
1931.	125.9	13.4	10.6
1941.	126.4	13.7	10.8
1950.	483.0	40.1	8.3
1960.	517.1	94.3	18.2
1965.	564.3	122.4	21.7
1972.	951.9	231.9	24.3
1973.	1.067.3	246.5	23.1
1974.	1.141.1	268.4	25.8
1975.	1.115.5	324.6	29.1
1976.	1.182.0	365.6	30.9
1977.	1.240.0	400.0	32.3
1978.	1.386.0	423.4	35.6
1979.	1.431.1	547.3	38.2

Javni rashodi u SAD u odnosu na nacionalni proizvod pokazuju stalni rast. Sa svega 3,7% iz 1929. godine povećali učešće na u 1979. na 38,2%.

I u Francuskoj su u periodu od 1913-1955. godine, dakle za nepunih pet decenija, javni rashodi porasli sa 830 milijardi (vrednost franka iz 1955. godine) na 4.210 milijardi, odnosno za gotovo pet puta.

I u našoj privredi se, iz godine u godinu, jasno zapaža zakon stalnog apsolutnog rasta javnih rashoda, kao i relativnog rasta, ali treba reći da se javljaju i izvesne oscilacije i padanja učešća u pojedinim godinama. Posebno je nepovoljno što se, pored povećanja javnih rashoda iz godine u godinu povećava budžetski deficit.

Zakonitost porasta javnih rashoda zapazio je Marks tvrdeći da „povremeno opterećenje nije slučajnost, već da moderne državne finansije nose u sebi samima dugove koje država mora činiti za pokriće vanrednih rashoda, a vanredne rashode izazivaju ratovi, krize i dr. Posebno su to ratovi i pripreme za rat, odnosno permenentna ratna stanja. Ratu se pridaje prvorazredan značaj u stalnom rastu javnih rashoda. Zato se sada postavlja pitanje: gde su granice takvom rastu javnih rashoda i da li one uopšte postoje?"

5.10.2. UZROCI STALNOG RASTA JAVNIH RASHODA

Nesporno je da su najčešći uzroci povećanja javnih rashoda političke, ekonomske i finansijske prirode. Aktuelan kriza se u početku nazivala „finansijskom" a sada „ekonomskom" krizom.

Među političkim uzrocima na prvo mesto dolazi oblik vladavine i razvoj demokratskog političkog uređenja. Politički uzroci povećanja javnih rashoda spoljnjeg karaktera su oni koje prouzrokuju nesređeni međunarodni odnosi i odnosi između država (vojni izdaci, odnosno pripreme za rat). I Kejns je tvrdio da je kriza u jednoj zemlji najčešće izazvana spolja, od strane drugih država. Tako su tokom oba svetska rata javni rashodi naglo porasli, dok bi nakon završetka rata pali, ali nikada na predratni nivo.

Drugi uzrok stalnog porasta javnih rashoda vezuje se za proširivanje funkcija države u ekonomskoj i socijalnoj sferi, povećanje vrsta i broja intervencija države i njenih organa, angažovanje države u rešavanju brojnih novonastalih državnih problema, što, svakako, doprinosi da se javni rashodi povećaju.

Ušešće javnih rashoda u BDP država članica OECD (u %)

Država	1989.	1999.	2000.
Kanada	35,1	37,4	37,4
Meksiko	17,2	16,0	16,5
SAD	27,0	28,9	29,3
Australija	29,4	29,9	31,0
Ја а	30,7	28,4	38,3
Koreja	18,0	21,1	23,8

(nastavak na sledećoj stani)

Novi Zeland	39,1	35,2	n.a.
Austrija	40,1	44,4	44,3
Belgija	42,4	45,9	45,4
Češka	n.a.	38,3	37,5
Danska	49,3	49,8	50,6
Finska	42,6	46,2	46,5
Francuska	42,9	45,2	49,4
Nemačka	33,3	37,0	44,5
Grčka	26,7	n.a.	n.a.
Mađarska	n.a.	38,7	37,0
Island	32,5	33,6	35,4
Irska	34,0	32,2	31,9
Italija	37,8	42,7	43,0
Luksemburg	40,3	41,5	42,1
Holandija	43,1	41,0	40,3
Norveška	41,3	43,6	41,8
Poljska	n.a.	37,9	n.a.
Portugalija	29,4	34,2	34,5
Španija	33,1	34,2	35,1
Švedska	53,6	52,0	53,1
Švajcarska	31,1	35,1	35,1
Turska	18,7	28,7	31,8
V. Britanija	36,5	37,2	38,8

Izvor: Revenue Statistics Member Countres 1965-2003, 2004. Edition, OECD, Paris
n.a. neraspoložovini podaci

Ekonomsko jačanje države, vodi ka povećanju dohotka *per capita*, a to dalje, dovodi do širenja vrsta javnih potreba i realnog povećanja rashoda na ime povećanog stepena državnih intervencija.

U okviru finansijskih uzroka, to su otplate javnih dugova. U savremenim finansijskim odnosima koje karakteriše povećanje javnog zaduživanja, otplate javnih dugova znatno su opterećenje u skoro svim državama sveta.

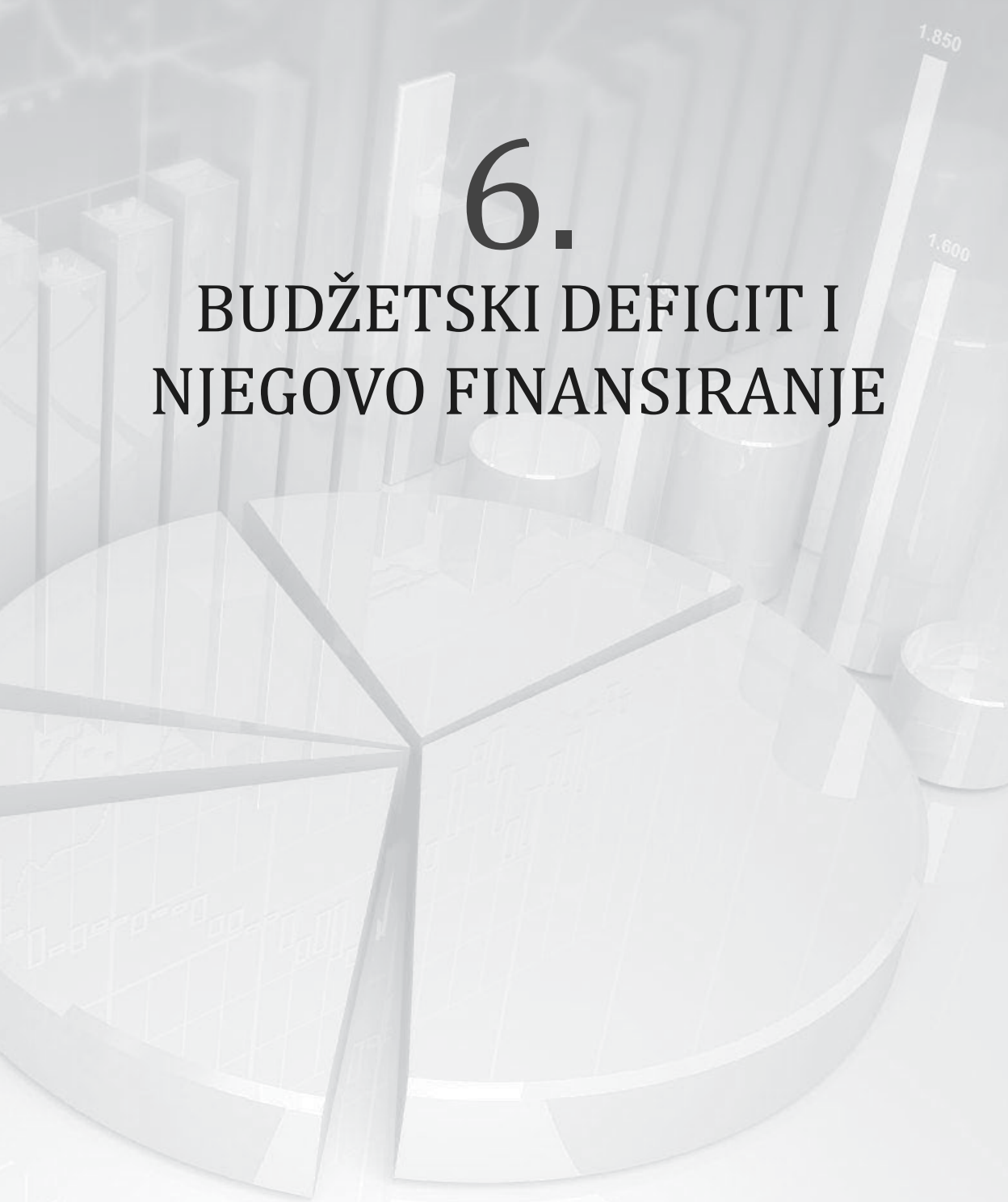
Nezaobilazan uzrok povećanja javnih rashoda je i smanjenje kupovne snage novca, do kojeg dolazi usled porasta cena (inflacija).

U uzroke rasta javnih rashoda ubraja se i povećanje broja stanovnika konkretne države, zatim, promena starosne strukture, povećanje izdataka za penzijsko i invalidsko osiguranje i izdataka za zdravstvene usluge po stanovniku.

5.11. PITANJA

1. *Navedite i objasnite glavne teorije o javnim rashodima?*
2. *Nabrojte i objasnite osnovne principe javnih rashoda?*
3. *Navedite osnovne međunarodne klasifikacija javnih rashoda u Srbiji?*
4. *Navedite primenu međunarodnih klasifikacija javnih rashoda u Srbiji?*
5. *Navedite vrste javnih rashoda prema raznim kriterijumima iz ove knjige?*
6. *Navedite vrste javnih rashoda i izdataka budžeta Republike?*
7. *Objasnite značenje pojma aproprijacija i njihovo dodeljivanje korisnicima budžeta?*
8. *Navedite u čemu se sastoji odgovornost korisnika budžeta za preuzete obaveze?*
9. *Šta znate o zaključivanju ugovora o javnim nabavkma koje se plaćaju iz budžeta?*
10. *Koja se dokumenta koriste prilikom plaćanja iz budžeta?*
11. *Objasnite promene u aproprijacijama u toku godine i privemenu obustavu plaćanja?*
12. *Kako se planira i za koje namene se koristi tekuća i stalna budžetska rezerva?*
13. *Ko odgovara za trošenje budžetskih sredstava i davanje garancija Republike?*
14. *Ko odgovara za budžetsko računovodstvo, a ko je ovlašćen za donošenje budžetskih računovodstvenih propisa?*
15. *Šta znate o podnošenju izveštaja i završnog računa skupštini Republike-AP-JLS?*
16. *Šta znate o internoj finansijskoj kontroli, i harmonizaciji finansijskog upravljanja u javnom sektoru?*
17. *kako se postupa sa nalozima bez pokrića u budžetu, neizvršavanju naloga i privremenoj obustavi prenosa sredstava?*
18. *Navedite strukturu rashoda budžeta Srbije po ekonomskoj klasifikaciji za 2011.?*
19. *Navedite podatke iz konsolidovanog bilansa Republike za 2011. godinu i visinu deficita?*
20. *Navedite uzroke stalnog rasta javnih rashoda?*


Money



6.
BUDŽETSKI DEFICIT I NJEGOVO FINANSIRANJE

Fiskus semper locuples.
Država je uvek bogata.

6.1. CILJ UČENJA

Svrha učenja ovog poglavlja je da budete u stanju da:

- *Razumete pojam i uzroke stvaranja javnog duga,*
- *Saznate kada je započeto stvaranje javnog duga, i na kojoj berzi,*
- *Znate da objasnite teorije o javnom dugu,*
- *Znate kako se vrši klasifikacija javnih dugova,*
- *Znate da objasnite i navedete kriterijume Svetske banke i MMF o utvrđivanju stepena zaduženosti zemlje,*
- *Znate gornju granicu javnog duga i budžetskog deficita prema kriterijumima konvergencije EU,*
- *Znate ciljeve i smernice zaduživanja prema Memoranduma o budžetu, fiskalnoj i ekonomskoj politici Srbije o javnom dugu, za period 2011-2013.,*
- *Znate plan otplate duga Srbije za period 2011-2013. godine,*
- *Znate pravno regulisanje javnog duga u Srbiji,*
- *Znate razliku između privatnog i javnog duga,*
- *Znate sve o zaduživanju Republike,*
- *Znate kako se upravlja javnim dugom, i status javnog duga,*
- *Znate za koje namene država može da daje garancije i emituje hartije od vrednosti,*
- *Znate sve o zaduživanju lokalne vlasti, namene zaduživanja i limit ukupnog duga,*
- *Znate za koje namene se mogu zaduživati, i do kod iznosa OOSO,*
- *Znate ko vrši kontrolu, evidenciju i izveštavanje o javnom dugu, i ulogu Uprave za javni dug Srbije,*
- *Objasnite efekat javnog duga, posebno delovanje ino-duga na nacionalnu privredu,*
- *Znate da analizirate aktuelni dug Republike u zemlji i prema inostranstvu.*

6.2. PRETHODNA PITANJA O JAVNOM DUGU

6.2.1. POJAM I UZROCI STVARANJA JAVNOG DUGA

A) Pojam javnog duga

Javni dug je **vrsta nefiskalnog javnog prihoda** i nastaje u uslovima kada su državi potrebna sredstva za određene namene za vanredne rashode, koje ne može da pokrije redovnim prihodima. Osnovna karakteristika savremenih država je stalni budžetski deficit i stalni rast javnih rashoda: za intervencije u privredi, za socijalna davanja, za vanredne vojne izdatke, za intervencije u poljoprivredi, stambenu izgradnju, istraživanje, obrazovanje i nauku, pomoć nezaposlenima, nepoklapanje vremena formiranja javnih prihoda i javnih rashoda, i druge

neplanirane potrebe. Danas se smatra da je **isplata kamate na javni dug glavni izvor stalnog rasta javnog duga.**

Javni dug se obično formira kod centralne banke ili u inostranstvu, a zajam iz sredstava nosilaca dohotka u privredi (preduzeća, poslovne banke, i sl.) i dohotka građana. Drugih razlika, nema, pa se i u finansijskoj teoriji ova dva pojma sve više poistovećuju.

Prema shvatanjima većine teoretičara, javni zajmovi su postali redovna pojava od Velike ekonomske krize 1929. godine, tako da javni dugovi imaju tendenciju stalnog rasta u svim privredama. Primera radi, **budžet SAD od 1929. do 1996. godine (67 godina) imao je višak prihoda nad rashodima samo u sedam godina, dok je u 60 godina zabeležen deficit**.

B) Počeci stvaranja javnog duga

Prva velika dužnička kriza bila je u Nemačkoj posle Prvog svetskog rata, kada ova zemlja nije bila u stanj da vraća reparacije pa je došlo do hiperinflacije i nezaposlenosti u zemlji. Spasio ih je ugledni ekonomist J.M. Kejns, kada je svetu predložio otpis ratnih reparacija Nemačkoj, što je i usvojeno.[378]

Pojedini autori, poput Jirgena Elzesera, početke savremene finansijske krize i problema javnog duga vezuju za pozajmljivanje dolara posredstvom Londonske berze, „zahvaljujući merama kako u SAD tako i u Velikoj Britaniji. U Londonu je 1957. godine nastala prva neregulativna finansijska institucija na svetu. Višak dolara iz SAD, zahvaljujući promeni zakona britanske vlade, mogao je tamo da se polaže, a da prethodno nije morao da se zameni u funte.



AMERIČKI DOLAR:
KOLIKO JE DOPRINEO SVETSKOJ KRIZI ?

Iz Londona je ovaj evro-dolar nazvan tako ne predskazujući kasniju evropsku valutu, već radi ukazivanja na mesto polaganja na evropskom kontinentu, dakle van SAD - dalje pozjamljivan. Na ovom putu u Londonu je nastalo eksteritorijalno tržište za dolarska potraživanja i dolarske kredite, koje nije podlegalo ni britanskom ni američkom regulisanju finansijskog tržišta. Otuda su dolarski depoziti u Londonu uzimali veću kamatu od štednih uloga u SAD, što ih je učinilo atraktivnim za klijente iz celog sveta koji su raspolagali viškom dolara. Na svetskom finansijskom tržištu danas se eksteritorijalni depoziti i krediti u stranim valutama podrazumevaju. Tada ipak tako nešto nije postojalo, a striktno regulisanje nacionalnih finansijskih tržišta nije ostavljalo prostora za to. Bila je to svesna odluka britanslke vlade da se ovakav način trgovine dozvoli van svih nacionalnih regulisanja kamata, van osnovnog izvornog poreza, određivanja rezervi i ostalih odredbi i time privuku internacionalne banke i gomila novca u londonski Siti."[379]

378 Milorad Unković, Međunarodna ekonomije, Univerzitet Singidunum, 2008. str. 143.

379 Jirgen Elzeser, Nacionalna država i fenomen globalizacije, Jasen, Beograd, 2009. godine, str. 21.

Kapital evro-dolara koji je tokom naftne krize eksplodirao davan je državama koje su bile u nevolji. Njihova potreba za devizama rasla je sa cenom koju su morale da plate za uvoz nafte. Između 1973. i 1982. godine porasla je količina kredita isporučena preko Londona kao finansijskog skladišta u godišnjem iznosu od 20% iznad ranijeg nivoa, što je bilo više od petostrukog prirasta u globalnoj realnoj privredi. Samo spoljni dugovi važnijih latinoameričkih država povećani su sa 125 iz 1972. na 800 mlrd 1982. godine.[380]

U oktobru 1979. godine SAD su povisile osnovne kamate, a posledica je skakanje kamata na pozajmice evrodolara u Londonu sa sedam na neverovatnih 20%, u proleće 1980. godine. Oni koji su podigli kredit bili su u klopci: obaveza svih razvijenih zemalja eksplodirala je, prema proceni švajcarskog osiguravajućeg giganta „Swiss RE", sa 839 mlrd dolara 1982. godine na 1.300 mlrd dolara 1987. godine.

Prema Svetskoj banci 109 dužničkih država platilo je između 1980. i 1986. godine ukupno 658 mlrd dolara davaocima kredita za otplatu duga i kamate - prvobitna suma kredita iznosila je samo 430 mlrd dolara.[381]

Očigledno, dolari su bili potrebni da se plati sve skuplja nafta, a za razvojne projekte državama nije ostajalo skoro nimalo novca od kredita. A znamo da „država mora **voditi računa o ekonomisanju sredstvima javnog duga,** ali i o tome kako će ga koristiti **u okviru svoje alokativne, distributivne i stabilizacione funkcije,** što važi i za fiskalne prihode.[382]

Početke ove finansijske alhemije izučavao je još **Marks**, i on je autor pojma **„fiktivni kapital"**. U trećem tomu „Kapitala" piše: „Sa razvojem kapitala koji donosi kamate i sistema kreditiranja čini se da se ceo kapital udvostručio, a ponegde čak i utrostručio na različite načine, pri čemu se jedan te isti kapital ili samo isto potraživanje duga pojavljuje u različitim rukama i u različitim oblicima. Najveći deo ovog kapitala novca je **fiktivan**. **Marks je govorio o udvostručenju i o utrostručenju kapitala. O tome da bi se on mogao ustostručio i uhiljadustručio, dok ne prevaziđe ukupnu godišnju globalnu privrednu dobit 17 puta, nije se usudio čak ni da sanja.**[383]

„Drugim rečima: pomoću vojne sile SAD i njeni uslužni koalicioni partneri sprovode zahteve o pravu na posed, sa sumom od **863.000 mlrd dolara u vidu „fiktivnog kapitala",** kojoj su dali značaj realne vrednosti. Ovim „konfeti" novcem finansira se veliki deo američkih ratnih ambicija. Kako kriza napreduje, tako se ovaj čarobni krug sve brže okreće."[384]

Uzrok krize je isti kao i pre 80 godina-pohlepa, koja je inherentna kapitalističkom sistemu, a koju je najbolje opisao Marks, u čuvenom „Kapitalu", rečima: „Vlasnici kapitala i biznisa će kod radnika podsticati i stimulisati potrebu da kupuju njihovu skupu robu: stanove, kuće i tehnologiju, obavezujući ih pri tome da ulaze u skupe hipotekarne kredite do nivoa prezaduženosti. I na kraju ti neplaćeni dugovi će izazvati bankrot banaka koje će morati da budu nacionalizovane, pe će država onda krenuti putem koji vodi u komunizam";[385]

380 Isto, strana 25.
381 Isto, str. 26.
382 Radenka Grgić, (2010.), Menadžment javnih finansija, Panevropski univerzitet Apeiron, str. 60.
383 Jirgen Elzeser, isto, str. 36.
384 Isto, str. 42-43
385 Budimir Stakić, Revija Singidunum, 2009. godine

6.2.2. TEORIJE O JAVNOM DUGU

U teoriji su se uglavnom iskristalisale tri osnovne teorije javnog duga, a to su:
1) Klasična teorija javnog duga;
2) Savremena teorija javnog duga;
3) Teorija javnog duga u zemljama u tranziciji.

A) Klasična teorija i njeni predstavnici

Klasična teorija je, u principu, **protiv javnog duga.** Ukoliko pak mora da dođe do stvaranja javnog duga on mora biti strogo ograničen i kratkoročan za uravnoteženje budžeta, i to u vanrednim prilikama (na primer, u slučaju rata), a novac se pozajmljuje u zemlji.

O državnim dugovima Adam Smit ima veoma decidiran stav: „Nedostatak štednje u vreme mira nameće potrebu da se za vreme rata zemlja zadužuje. Kada dođe do rata, u državnoj blagajni nema novca, osim onoga koji je potreban za pokrivanje redovnih rashoda za vreme mira. Za vreme rata potreban je za odbranu države tri do četiri puta veći rashod, a zbog toga i tri ili četiri puta veći prihod nego što je mirnodopski prihod.

Pretpostavljajući da vladar ima ono što on gotovo nikada nema, tj. neposrednu mogućnost da poveća svoj prihod u srazmeri sa povećanjem svoga rashoda, ipak prinos poreza, od kojih se to povćanje mora dobiti, još uvek neće početi pritицati u državnu blagajnu možda deset ili dvadeset meseci nakon što su uvedeni. Ali u trenutku kada rat počinje ili, bolje rečeno, u trenutku kada izgleda verovatnim da će početi, vojska se mora povećati, mornarica se mora opremiti, tvrđave se moraju staviti u stanje odbrane. Ta vojska i ta mornarica i te tvrđave se moraju snabdeti oružjem, municijom i životnim namirnicama. Neposredan i veliki izdatak se mora izvršiti u tom trenutku neposredne opasnosti koji neće čekati na postepeno i lagano pristizanje novih poreza. **U toj nevolji vlada nema drugog izvora prihoda osim pozajmljivanja**."[386]

Smit smatra da je „je sasvim uzaludno očekivati da se državni prihod ikada može potpuno osloboditi od duga ili čak i nekakav veći napredak učiniti prema tom oslobođenju, dokle god je tako veoma mali višak tog prihoda, ili ono što premašuje godišnji rashod u vreme mira. Očigledno je da do tog oslobođenja ne može nikada da dođe bez nekog veoma velikog povećanja državnog prihoda ili nekog isto tako velikog smanjenja državnog rashoda.[387]



LONDON: VELIKI FINANSIJSKI I TRGOVAČKI CENTAR SVETA

386 Adam Smit, Bogatstvo naroda, knjiga peta-O prihodima vladara i države, Izdanje MASMEDIA, Zagreb, prevod, 2007. godine, strna 868.
387 Isto, str. 89.

Smit navodi da Engleska ima mnogo bogatih trgovaca[388] i manufakturista koji u svako doba imaju novac i mogu ga pozjamiti vladi i tako istovremeno pomažu državi i uvećavaju svoj kapital, bez posledica po njihovo poslovanje. Kada je u pitanju otplata ratnih dugova i kamata Smit navodi da je za to neophodno uvesti nove poreze, mada to uvek dovodi do nezadovoljstva poreskih obveznika, kao, uostalom, i svako povećanje poreza. „Plaćanje kamata za državni dug jeste, kao što se kaže, plaćanje iz jednog džepa u drugi. Novac ne izlazi iz zemlje. Samo se jedan deo dohotka jedne grupe ljudi prenosi na drugu grupu ljudi , a narod nije ni za paru siromašniji."[389]

David Rikardo, jedan od stubova klasične ekonomije (sledbenik Adama Smita) i najvećih klasičnih ekonomista, **smatrao je da sa stanovišta intergeneracijske preraspodele tereta javnog duga javni dug smatra neutralnim.** Naravno, **to se odnosilo na unutrašnje dugove**, tj. kada se država zadužuje kod domaćih subjekata. Smatrao je da u tom slučaju dolazi samo do preraspodele sredstava između pojedinih slojeva stanovništva, onih koji poseduju obveznice državnog duga i poreskih obveznika. On je naime tvrdio da su sadašnji subjekti koji upisuju javni dug svesni tereta otplate tog duga budućih generacija i da oni već u momentu preuzimanja javnog duga rezervišu sredstva kojima će pomoći svojim potomcima da otplate taj javni dug.

Taj Rikardov stav poznat je pod imenom „teorija jednakosti" („teorija ekvivalencije"), što znači da je, sa stanovišta intergeneracijske preraspodele tereta javnog duga, svejedno da li se javni izdaci finansiraju iz poreza ili iz javnog duga. Uvažavajući sve okolnosti teško je poverovati u altruizam sadašnje generacije na kojem se zasniva ova njegova teorija.

Slično Rikardu misli i **A. Lerner, tvorac kompenzatornog finansiranja** ili kompenzatorskih finansija. Doduše Lerner dopušta da postoji jedna mogućnost prevaljivanja tereta javnog duga na buduće generacije. Lerner i njegove pristalice, kao i Rikardo, ne smatraju bitnim problemom i smatraju da glavninu tereta unutrašnjeg duga ipak snose sadašnje generacije.[390]

B) Savremena finansijska teorija

Savremena finansijska teorija ima nešto drukčiji, realniji pristup javnom dugu i nastala je upravo na kritici klasične teorije, a temelje ovoj teoriji je udario J.M. Kejns, pa se po njegovom stavu **može nazvati i teorijom intervencionizma države u privredi**.

U savremenoj teoriji javni dug se posmatra kao instrument finansijske i razvojne politike, čime se uloga javnog duga bitno izmenila.

388 Smit navodi da je „ sedište Vlade Engleske u najvećem trgovačkom gradu na svetu"
389 sto, str. 884.
390 A.P. Lerner „The Burden of the Natural Debt", u Metzler i dr. „Income, Employment and Public Policy, Essaays in Honor A Hansen, New York, W.W. Norton, 1948.

Prema ovoj teoriji postoje značajni razlozi za formiranje javnog duga, među kojima se posebno ističu:

1) javni dug je sastavni deo privrednog sistema i razvojne politike (monetarne, fiskalne, formiranja akumulacije itd);
2) sredstva iz zajmova upotrebljena za investicije i sama stvaraju izvore za otplatu ranije uzetih zajmova i tako jačaju ukupan ekonomski potencijal države;
3) sredstva iz zajmova sve više se usmeravaju u privredu i tako jačaju materijalnu osnovu države;
4) putem zajmova se mogu u kraćem roku prikupiti veća sredstva nego putem (dodatnog) ubiranja poreza;
5) zajmovi stvoreni u inostranstvu uvećavaju nacionalnu akumulaciju, ukoliko se koriste u produktivne svrhe;
6) veći deo javnog duga vraća ista generacija, a manji deo se prenosi na nove generacije.

Teorija deficitnog finansiranja polazi od odlučujuće uloge tražnje u regulisanju kapitalističke proizvodnje, od potrebe formiranja dodatne tražnje preko kreditnih operacija, kao i od mogućnosti neograničenog širenja javnog kredita u obliku dugova države kod banaka (preko tzv. otvorenog tržišta).

C) Teorija u zemljama u tranziciji

Teorija javnog duga u zemljama u tranziciji se nalazi između klasične i savremene teorije. Naime, zemlje koje su prihvatile neoliberalni koncept privrede, većinom su izgubile dobar deo domaće industrije (izvršena je deindustrijalizacija), i domaćeg tržišta, dok one koje su bile bliže klasičnoj teoriji, posebno **teoriji nacionalne ekonomije Fridriha Lista**, su se okrenule sopstvenim resursima a manje ino-zaduživanju (primer zemalja Latinske Amerike). One su skinule sa sebe „jaram i diktat MMF-a" i vrlo brzo umesto zemalja - dužnika, postale zemlje-poverioci (**primer Brazila**).



BRAZILIJA: GLAVNI GRAD BRAZILA OD VELIKOG DUŽNIKA BRAZIL JE POSTAO VELIKI POVERILAC

„Inflacija i budžetski deficit česti su pratioci tranzicionih promena i među važnijim problemima u zemljama u tranziciji u prethodnom periodu. Valja pomenuti i socijalna raslojavanja kao jednu od posledica ulaska u reformske procese."[391]

391 Mihajlo Rabrenović, Isto, str. 105.

6.2.3. KLASIFIKACIJA JAVNIH DUGOVA

Postoji veliki broj klasifikacija javnih dugova, ali je najčešća sledeća podela:

1) **Prema teritorijalnom principu** - unutrašnji i spoljni.[392]
2) **Prema metodama kojima se država služi** da bi došla do sredstava - dobrovoljni i prinudni,
3) **Prema vremenu za koj i su formirani** - kratkoročni i dugoročni,
4) **Prema načinu otplate i garanciji** - anuitetski, rentni, dugovi s naplatom i bez naplate kamata,
5) **Prema tome da li država istovremeno preuzima i obavezu da daje i neki zalog** kao garanciju za uredno plaćanje kamata i otplata - javni dugovi se dele na - zajmove sa zalogom i zajmove bez zaloga.

Stvaranje javnog duga sprovodi se kroz emisiju obveznica koje država uručuje nosiocima dohodaka, odnosno svojim poveriocima koji su spremni da joj stave na raspolaganje svoj dohodak. Postoje **dva osnovna sistema emisije zajma (duga): direktni i indirektni.**

Direktna emisija javnog duga sprovodi se obično u razvijenim privredama, sa razvijenom štednjom i finansijskim tržištem. Obveznice se neposredno uručuju upisnicima zajma, u cilju izbegavanja troškova zajma. Unapred su utvrđeni kamata, otplata i druge pogodnosti za upisnike zajma (poreske olakšice i td).

Indirektna emisija javnog duga ili negacija svodi se na to da se **dug (zajam) ustupi** po unapred utvrđenoj ceni **bankama ili bankarskim konzorcijumima**. Banke (administratori zajma) isplaćuju zajam odmah a kasnije formiraju sredstva preprodajom obveznica.

Ovom načinu prikupljanja sredstava u budžet putem zajma država pribegava u situacijama kada nije sigurna da će emisija zajma uspeti.

A) Unutrašnji i spoljni javni dugovi

Podela na unutrašnje i spoljne zajmove zasniva se na tome da se u ulozi poverilaca prema državi javljaju domaći ili strani subjekti. Unutrašnji zajmovi se obično stvaraju u odnosu prema stanovništvu, bankama i drugim finansijskim institucijama, kreditnom tržištu uopšte, prema preduzećima i dr.

Dugove u inostranstvu država zaključuje obično kod banaka i konzorcija banaka ili bilaterarno kod vlade druge zemlje i dr. U inostranstvu država može stvarati javni dug:

- Zbog monetarne situacije u zemlji, nastale devalvacijom valute, odnosno jačanja deviznih rezervi, što je danas dosta čest slučaj, tj. jačanja međunarodnog položaja nacionalne valute,[393]
- Zbog investicionih dugova, koji su nastali kao posledica štednje ili akumulacije, obično zemalja koje oskudevaju kapitalom potrebnim za razvoj. (Nerazvijene države, da bi podstakle svoj ekonomski razvoj, uzimaju kredite kod razvijenih zemalja

392 Žarko Ristić , Slobodan Komazec: Menadžment javnog sektora. Beograd. 1996.

393 Poznati su slučajevi uzimanja zajmova (1976.) od strane Italije, V. Britanije i nekih drugih zemalja, koje su na taj način ojačale nacionalnu valutu na međunarodnom novčanom tržištu.

bogatih kapitalom. Zajmovi se uzimaju i u drugim oblicima, npr. opremi, sirovinama, naoružanju, robama i dr.).

- Zbog smanjenja deficita u platnom bilansu,
- Zbog finansiranja deficita budžeta, vezanog za visoke vojne i druge neprivredne rashode (tzv. mrtvi dugovi, s obzirom na to da ne doprinose porastu nacionalnog dohotka).

B) Dobrovoljni i prinudni zajmovi

Dobrovoljni zajmovi se zasnivaju na osnovnim interesima upisnika zajma, dok se kod prinudnih država redovno koristi prinudom nad nosiocima dohotka. Postoje i patriotski zajmovi kada država koristi patriotska osećanja upisnika zajma.

- Dobrovoljni zajmovi se zasnivaju na međusobnom sporazumu države i nosioca dohotka u kojem postoji obostrani interes, npr. u obliku više kamatne stope, poreskih olakšica i drugih pogodnosti.
- Prinudni javni dugovi se javljaju u slučajevima kada država treba da dođe do značajnih vanrednih sredstava, a vlasnici sredstava nisu spremni da joj privremeno ustupe svoje dohotke. Ovaj oblik dugova nalazi se između poreza i dobrovoljnih dugova. Država se obavezuje da će sredstva u određenom vremenu vratiti zajedno sa kamatom, ali je ova kamata niža u odnosu na onu na tržištu i kamate kod dobrovoljnih zajmova. Sličnost s porezima proizlazi i iz elemenata prinude, a i zbog toga što ima sva svojstva poreskog pritiska. Prikriveni dug se javlja onda kada država, da bi izbegla isplatu duga preko nove emisije novca, tu isplatu vrši umesto gotovim novcem obveznicama (državnih dugova ili blagajničkim bonovima).[394]
- Patriotski javni dug i zajam postoji kada se upisnici ili vlasnici dohotka ne rukovode pri upisu zajma motivom kamate, ili drugim pogodnostima, već patriotskim osećajem. Država se u ovakvim slučajevima obraća građanima s pozivom da upišu deo svojih prihoda ili dohotka, za rešavanje određenih političkih, finansijskih i ekonomskih problema (npr. slučaj Engleske u Drugom svetskom ratu). Kamata takvih zajmova je niska (ponekad su i beskamatni, da se teret kamata ne prevali na buduće generacije), rokovi su dugi, a često se pristupa i nekim oblicima poklona, odnosno bespovratnog upisa zajma. Patriotski zajam je redovno unutrašnjeg karaktera jer doprinose ostvarenju nekog konkretnog cilja (putevi, energetska postrojenja, podizanje određenih kapaciteta, škola, vrtića, bolnica i dr.). Takvi zajmovi, uz dobru pripremu, obično i uspevaju.

C) Kratkoročni i dugoroči javni dugovi

Svi unutrašnji dugovi dele se na kratkoročne i dugoročne dugove.

Dugoročni zajmovi imaju najčešće određenu namenu za koju su formirani (rat, izgradnja saobraćajnica i dr.). Kratkoročni dugovi se koriste za brzo prikupljanje sredstava državi, bez

394 Dr Jovan Lovčević, „Strategije financiranja ekonomskog rasta", Beograd. 1996. str. 181.

jasno određenog cilja, često za popunjavanje nedostataka budžetskih sredstava.

U pogledu pravilnih normi, kratkoročni dug se može pojaviti u tri osnovna oblika:

- Javni dug (avans) kod centralne banke,
- Javni dug kod poslovnih banaka,
- Javni dug u obliku blagajničkih zajmova i bonova.

Savremena finansijska teorija u određivanju ova dva oblika duga polazi od vremena na koji su formirani. Kratkoročni dugovi su formirani obično na nekoliko meseci, do godinu dana, dok su dugoročni dugovi oni koji su formirani na duži rok, od nekoliko godina do nekoliko decenija.

Država se često zadužuje kod centralne banke u vidu avansa. Tako se koristi beskamatnim obrtnim kapitalom kojeg vraća krajem fiskalne godine, da bi ga ponovo koristila u toku sledeće godine. Slično je i s poslovnim bankama. One su obavezne da određena sredstva upisuju kao dug države, da bi, kasnije, s tim obveznicama vršile plaćanje, ili se javljale kod centralne banke za refinansiranje, pa se taj dug kod poslovnih banaka pretvara u dug kod emisione banke.

Blagajnički zapis ili bonovi su najčešće oblik stvaranja javnog duga kod poslovnih banaka (emituju se od nekoliko meseci do godinu dana).

Dugoročni dugovi, kao oblik koji sve više dolazi do izražaja u razvijenim privredama, javljaju se u dva osnovna oblika (s obzirom na vreme):

- Amortizovani dugovi,
- Dugoročni dugovi bez roka (rentni dugovi).

Amortizacioni dugovi su češći oblik, a sadrže preuzetu obavezu države već kod formiranja duga, da ga prema utvrđenom planu amortizacije otplati - uz plaćanje odgovarajuće kamate (odnosno anuiteta, koji uključuju u sebe kamatu i otplatu duga).

Amortizacioni dugovi, s obzirom na rokove, mogu biti različiti: kratkoročni (2-5 godina), srednjoročni (5-20 godina) i dugoročni (preko 20 godina).

Rok zajma je fiksno utvrđen i ne može se proizvoljno menjati, mada ga država može i ranije otplatiti - ukoliko otkupi obveznice zajma na finansijskom tržištu, poništi ih i na taj način ugasi dug. Amortizacioni dugovi se dele na: dugove s promenljivim rokom otplate, i dugove s utvrđenim rokom otplate. Uglavnom dominiraju dugovi s utvrđenim rokom i planom otplate (plan amortizacije javnog duga ili zajma).

Rentni dugovi sadrže samo obavezu plaćanja odgovarajuće kamate. Otplata duga izvršiće se kada država formira budžetski suficit i kada to ona odluči, ali unapred ne prihvatajući obaveze. Savremena država padom nacionalnog dohotka i rastom neuposlenih kapitala pristupa sve više korištenju rentnih dugova. Obveznice takvih dugova postaju predmet kupovine i prodaje na berzama, tako da se lako mogu pretvoriti u gotov novac, a upisnik zajma prodajom obveznica na efektnom tržištu može vrlo lako izvršiti povraćaj uloženog kapitala. Rentni zajmovi se danas uglavnom javljaju u razvijenim privredama kapitalizma u zemljama koje imaju visok nacionalni dohodak, razvijeno tržište vrednosnih papira i veliko poverenje vlasnika dohodaka u državne finansije.

ĐURĐEVDANSKA KIŠA

U mnoštvu pisanih i prepričavanih anegdota o Nikoli Pašiću (1845-1926) za vreme njegovog višegodišnjeg i više puta prekidanog, pa obnavljanog mandata predsednika srpske vlade, pa potom vlade SHS, jedna je veoma interesantna i vrlo prepoznatljiva i aktuelna i za današnja vremena. Naime, u predvečerje Prvog svetskog rata, u uslovima velike političke nestabilnosti i posle jedne sušne godine, nekako oko Đurđevdana, ministar finansija u Pašićevoj vladi Lazar Paču (1855–1915) po nalogu predsednika Pašića ode u London na pregovore o državnom zajmu od Vlade Engleske. Procena predsednika vlade i ministra finansija o neophodnosti zaduženja zasnivala se upravo na činjenicama koje su diktirale okolnosti kao što su problem nedostatka hrane posle loše poljoprivredne godine i neposredna ratna opasnost. Poslovično tvrdokorni i škrti ministar finansija dugo je bezuspešno pregovarao sa gospodom – predstavnicima moćne Engleske. Komunikacija između predsednika Pašića iz Beograda i ministra Pačua iz Londona bila je veoma intenzivna, ali vesti iz Londona bile su veoma nepovoljne. Čitav problem rešen je na volšeban način, a sve je izgledalo tako što je ministru Pačuu u London stigla depeša iz Beograda, sledeće sadržine: „Lazo, vraćaj se–pala je kiša!„ Naravno ministru finansija, detetu sa sela (rođen u Čurugu) nije trebalo mnogo objašnjavati. Znao je on šta znači đurđevdanska kiša za rodnost useva na srpskim njivama. Paču se vratio u Beograd, a kiša je rešila sve finansijske probleme.[395]

6.3. KRITERIJUMI SVETSKE BANKE I MMF O UTVRĐIVANJU STEPENA ZADUŽENOSTI

Prema kriterijumima Svetske banke, sve države se dele u tri stepena zaduženosti, i to: nisko zadužene države, srednje zadužene države i visoko zadužene države.

Koriste se, takođe, još dva dodatna kriterijuma, i to:

- ukupne dospele obaveze po spoljnjem dugu prema izvozu robe i usluga i
- ukupne dospele obaveze prema bruto društvenom proizvodu, sve obračunato prema neto sadašnjoj vrednosti.

Visoka spoljna zaduženost je kada su: ukupne dospele obaveze po spoljnjeg dugu i prema izvozu robe i usluga iznad 25% i 40%, respektivno; a srednja zaduženost kada ova dva indikatora imaju vrednosti ispod navedenih veličina.

Zemlja ima nisku zaduženost ako je njen inodug prema BDP ispod 48%, a izvoz prema BDP ispod 132%.

Srednja zaduženost je kada je inodug prema BDP od 48,1% do 80%, a izvoz prema BDP od 132,1% do 220%.

Najzad visoka zaduženost je kada je inodug prema BDP iznad 80%, a izvoz prema BDP iznad 220%.

Solventost u otplati inodugova se u dugoročnom smislu postiže ukoliko je stopa prinosa na pozajmljeni inokapital jednaka ili veća u odnosu na troškove (iznos) otplate kredita.

395 Tekst Žarka Galetina, direktora „Produktne berze„ Novi Sad, objavljen na sajtu 14.05.2008. god.

S druge strane, eksterna likvidnost se postiže kada je zemlja sposobna da prispele kamate i otplate plaća o roku dospeća i to tako da su prilivi deviznih sredstava veći od iznosa prispelih obaveza za plaćanje.

Međunarodni monetarni fond koristi širu listu od 21 indikatora vezano za merenje stepena spoljne zaduženosti na svim nivoima (na nivou zemlje, javnog sektora, finansijskog sektora i korporativnog sektora) i to: 6 indikatora solventnosti; 2 indikatora za likvidnost; 4 indikatora za javni sektor; 3 indikatora za finansijski sektor i 6 indikatora za korporativni sektor.

Prezadužene zemlje su one kod kojih su tri od četiri pokazatelja iznad kritičnog nivoa: dug prema BDP (80% i više); dug prema izvozu (120% i više); otplate prema izvozu (30%); otplate kamata prema izvozu (20%).

Srednje zadužene su one zemlje kod kojih dva od četiri pokazatelja premašuju 60 % ali ne dostižu kritične nivoe. Sve druge zemlje sa nižim i srednjim dohotkom su klasifikovane kao manje zadužene.

6.4. JAVNI DUG I BUDŽETSKI DEFICIT PREMA KRITERIJUMA EU

Kriterijumi stabilnosti budžetske potrošnje ugrađen je u kriterijume ekonomske konvergencije Evropske monetarne unije.

Evropska ekonomska i monetarna unija (EMU) utvrđene su Ugovorom o Evropskoj Uniji iz Mastrihta (Holandija), koji je potpisan 7. februara 1992. godine. Pomenutim ugovorom izvršena je najradikalnija revizija Ugovora o osnivanju Evropske ekonomske zajednice, jer sadrži i nove elemente. Reč je o monetarnoj politici Evropske Unije koja je sadržana u Poglavlju 2. Mastrihtskog ugovora - od člana 105. do člana 109.Ugovora.

Realizacija EMU odvijala se u tri faze :

- Prva faza završena je 31.12. 1993. stvaranjem jedinstvenog tržišta dobara i kapitala.
- Drugom fazom predviđeno je jače usklađivanje ekonomskih politika koje imaju za cilj smanjenje inflacije i kamatnih stopa i ograničavanje budžetskog deficita koji

bi trebao da omogući najvećem broju članica da ispune kriterijume za uvođenje jedinstvene valute. U tom cilju od 1.1.1994. godine osnovan je Evropski monetarni institut (EMI) koji je imao zadatak da tehnički pripremi uvođenje jedinstvene monete - evro.

- Treća, finalna faza imala je zadatak stvaranje jedinstvene i stabilne evropske monete i nezavisne Evropske centralne banke (ECB).

Na osnovu člana 109. Ugovora o Evropskoj Uniji, Savet Evropske Unije doneo je 2. maja 1998. Uredbu Saveta o uvođenju evra, koja je stupila na snagu 1.1.1999. godine.[396]

Kriterijumi ekonomske konvergencije, koje treba da ispune države pre ulaska u Evropsku monetarnu uniju,[397] su:

1) Stabilnost cena - nizak nivo inflacije (ne više od 1,5% od proseka tri najuspešnije zemlje - članice);
2) Nizak nivo kamata na dugoročne kredite (ne više od 2% od proseka tri najuspešnije države - članice);
3) Stanje javnih finansija (godišnji budžetski deficit od najviše 3% od BNP i ukupan javni dug od najviše 60% od BNP - ili ako se brzo približava ovim kriterijumima);
4) Valutni kurs (poštovanje okvira fluktuacije unutar EMS u poslednje dve godine i izostanak devalvacije monete u poslednje dve godine).

6.5. MEMORANDUM O BUDŽETU I JAVNI DUG

6.5.1. CILJEVI I SMERNICE ZADUŽIVANJA

Cilj zaduživanja - Finansiranje budžeta: Primarni cilj zaduživanja i upravljanja javnim dugom, prema odredbama Memoranduma o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za 2011. sa projekcijom za 2012. i 2013. godinu,[398] je obezbeđivanje sredstava potrebnih za finansiranje budžeta. Predvidivo i oprezno upravljanje javnim dugom znači da se do kraja 2012. javni dug održi na nivou od 40,7% BNP a da se 2013. smanji na 37,8 % BNP.

Povećati zaduživanje u domaćoj valuti: Optimizacija strukture portfolija državnog duga odnosi se pre svega na valutnu strukturu. Previsok udeo državnog duga denominiranog u stranoj valuti (87,3% na početku 2010. godine, planirano oko 77% na kraju)[399] ukazuje na preveliku izloženost valutnom riziku. Posebno se to odnosi na evro, jer je 66,3% duga izraženo u ovoj valuti.Kao deo strategije za naredni period planira se emisija zapisa sa ročnošću od 3 i 5

396 Official Journal of the European Communities, L 139/1 od 11. maja 1998.

397 Od ukupno 27 zemalja - članica Evropske Unije u Evropsku monetarnu uniju, sredinom 2012. godine, sačinjavale su sledeće zemlje:Austrija, Belgija, Estonija, Finska, Francuska, Grčka, Holandija, Irska, Italija, Kipar, Luksemburg, Malta, Nemačka, Portugal, Slovačka, Slovenija i Španija.

398 Vlada Republike Srbije, „Memorandum budžeta u ekonomskoj i finansijskoj politici za 2011. godinu sa projekcijom za 2012. i 2013. godinu„, str. 49.

399 Planirano povećanje stoka državnih hartija denominiranih u dinarima od 1,2 milijarde znatno je veće od onog predviđenog Zakonom o budžetu - za njegovu realizaciju biće neophodan rebalans budžeta.

godina u 2011. godini, od 7 godina u 2012. godini i od 10 godina do kraja 2013. godine. Kada je upitanju zaduživanje u stranoj valuti ono će biti koncentrisano uglavnom na međunarodne finansijske institucije (zbog povoljnijih uslova zaduživanja).

Povećati zaduživanje na duži rok: Pošto će prednost najvećim delom biti data zaduživanju na domaćem tržištu u domaćoj valuti, deo neophodnog zaduživanja koje je moguće izvesti na duži rok uz povoljnu strukturu troškova (zaduživanje kod međunarodnih finansijskih institucija) treba rešiti na taj način. Pri tome i potrebe za servisiranjem bivaju dobro raspoređene na duži period, bez značajnih oscilacija.

Optimizirati strukturu kamatnih stopa: Struktura kamatnih stopa javnog duga vezana je za tržišni rizik, odnosno rizik promene kamatnih stopa. Ova vrsta rizika je izražena kod zaduživanja sa promenljivom kamatnom stopom (trenutno 23,8% državnog duga). Pritom, u trenutku zaključivanja ugovora i u početnom periodu otplate kredita, troškovi servisiranja duga sa promenljivom stopom su uvek niži od troškova duga sa fiksnom stopom, a u slučaju negativnog trenda promena kamatnih stopa ukupni troškovi kredita mogu biti značajno manji.

Konkretnije, to bi značilo da treba nastojati, u pogledu kamatnih stopa, tako da se: kod zaduživanja u dinarima izdavanjem domaćih HoV insistiraće se na fiksnim kamatnim stopama; kod zaduživanju kod međunarodnih finansijskih organizacija najčešće će biti birane promenljive kamatne stope uz opciju fiksiranja; kod zaduživanja na tržištu u stranoj valuti ukoliko je moguće ugovaraće se promenljiva kamatna stopa uz opciju prevremene otplate.

Ревидирани меморандум о буџету и економској и фискалној политици за 2011. годину са пројекцијама за 2012. и 2013. годину

NALAZI SE NA SAJTU MINISTARSTVA FINANSIJA

6.5.2. PLAN OTPLATE DUGA ZA PERIOD 2011-2013.

Zavisno od tekućeg stanja duga i projekcija otplate, očekuje se da u predstojećem periodu **godišnje** dospe oko 80 milijardi dinara **(oko 800 miliona evra + - 5%) glavnica i kamata** (ne računajući domaće HoV). Potrebe za servisiranjem su praktično jednako raspoređene **u periodu 2011–2016**. a kasnije opadaju. Najznačajnija pojedinačna obaveza je otplata stare devizne štednje koja dospeva u periodu do 2016 godine.

Uvođenjem HoV sa dužim rokovima (18 i 24 meseca u 2010., 3 do 5 godina u 2011. i 2012.) i značajnim povećanjem stoka od 120 do **150 milijardi godišnje, sve tri godine na kojima je fokus biće** znatno opterećene dinarskim obavezama po osnovu domaćih hartija. Ipak, obzirom na značajno povećanje udela duga u domaćoj valuti u ukupnom dugu i očekivano dalje pozitivno kretanje na polju kamatnih stopa za dinare, ovakav razvoj situacije se može okarakterisati kao izuzetno poželjan.

Obzirom na očekivane kamatne stope i periode počeka kod novih zaduživanja, **za** 2011, 2012. i 2013. godinu treba računati na oko 850 milijardi godišnje otplate.

Potrebe za servisiranje duga, u milionima evra[400]

		2010	2011	2012	2013
Главница	EUR	416.695	362.890	327.330	347.376
Камата	EUR	17.557	29.250	4.484	2.373
Унутрашњи дуг	EUR	434.252	392.140	331.814	349.749
Главница	EUR	217.554	230.258	285.304	307.705
Камата	EUR	176.311	166.611	156.991	146.603
Спољни дуг	EUR	393.866	396.869	442.294	454.307
УКУПНО	EUR	828.116	789.009	774.108	804.056

Iz tabele su isključena sredstva za servisiranje duga po osnovu državnih hartija od vrednosti, kao i sredstva potrebna za servisiranje novih povlačenja po projektnim zajmovima. Projektni zajmovi, inače, zahvaljujući lošem planiranju i nepostojanju pravog mehanizma finansijske kontrole, kako kod izbora projekata, tako i kod njihove realizacije, čine nepredvidivu sivu zonu javnog duga.

6.5.3. SREDNJOROČNA PROJEKCIJA JAVNOG DUGA

Polazeći od projektovanog budžetskog deficita u periodu 2010 – 2013. godine, uz neto emisiju (povećanje stoka) državnih zapisa od 120 milijardi dinara u 2010. godini i 150 milijardi dinara u svakoj od narednih godina dolazi se do zaključka da bi se primenom ove strategije državni dug zadržao u okviru između 40% i 45% BDP ostajući sve vreme u prihvatljivim i jasno održivim granicama.

Pri tom bi ukupan dug narastao na oko 1.350 milijardi dinara (13,0 mlrd evra), od čega bi dinarski deo duga činio možda i oko 50% (670 milijardi) ukupnog duga (trenutno oko 13%). Učešće spoljnog duga bi istovremeno palo na oko 35%, dok bi se učešće promenljivih kamatnih stopa značajno smanjilo sa 24% na oko 18%.

Eventualna znatna odstupanja od projektovane inflacije, veći deficit, manji BDP ili značajna pomeranja kursa (deprecijacija dinara) znatno bi otežala servisiranje duga i dovela do rasta zaduženosti. Deprecijacija od 10% godišnje bi zahtevala dodatnih deset milijardi dinara za servisiranje duga u svakoj od narednih godina, samo po osnovu servisiranja dugova u stranoj valuti. To bi, u slučaju primene alternativne strategije, koja bi tada bila i znatno verovatnija, izazvalo rast odnosa duga prema BDP do granice od 50%. Uz sadejstvo sa ostalim negativnim kretanjima situacija na kraju perioda bi mogla biti i znatno nepovoljnija.

400 Izvor. Memorandum, str. 53

6.6. PRAVNO REGULISANJE JAVNOG DUGA SRBIJE

6.6.1. DUG I JAVNI DUG

Zaduživanje države u zemlji i u inostranstvu, u svim zemljama regulisano je odgovarajućim propisima, u nekim zakonom a u nekim čak i ustavom. Osnovno je pitanje koji subjekti i kod koga se mogu zaduživati, za koju namenu i do kog iznosa (plafona), u odnosu na njen BDP.

Zaduživanje Republike u zemlji i u inostranstvu, regulisano je Zakonom o javnom dugu.[401]

Pomenutim zakonom uređuju se uslovi, način i postupak zaduživanja Republike, jedinica lokalne samouprave (lokalna vlast), Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, Republičkog fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje i Nacionalne službe za zapošljavanje (organizacije obaveznog socijalnog osiguranja), kao i javnih preduzeća i drugih pravnih lica, čiji je osnivač Republika (pravna lica), davanje garancija Republike, način i postupak upravljanja javnim dugom i vođenje evidencije o javnom dugu.

Praksa je pokazala da preveliko zaduživanje stvara određenu vrstu zavisnosti države od poverilaca kod kojih se zadužuje.

Pojedini izrazi, prema odredbama tog zakona, imaju sledeće značenje:

1) **Dug** je novčana obaveza ili obaveza otplaćivanja novčanog zaduživanja;
2) **Javni dug** jeste: (1) dug Republike koji nastaje po osnovu ugovora koji zaključi Republika, (2) dug Republike po osnovu hartija od vrednosti, (3) dug Republike po osnovu ugovora, odnosno sporazuma kojim su reprogramirane obaveze koje je Republika preuzela po ranije zaključenim ugovorima, kao i emitovanim hartijama od vrednosti po posebnim zakonima, (4) dug Republike koji nastaje po osnovu date garancije Republike, ili po osnovu neposrednog preuzimanja obaveze u svojstvu dužnika za isplatu duga po osnovu date garancije, odnosno po osnovu kontragarancije koju daje Republika, (5) dug lokalne vlasti, kao i pravnih lica za koje je Republika dala garanciju;
3) **Zaduživanje** jeste uzimanje kredita, odnosno zajmova i emitovanje državnih hartija od vrednosti za finansiranje budžetskog deficita i deficita tekuće likvidnosti, za refinansiranje javnog duga i za finansiranje investicionih projekata, kao i davanje garancija i kontragarancija;
4) **Garancija** jeste uslovna obaveza Republike da plati dospelu, a neizmirenu novčanu obavezu u slučaju ako lokalna vlast, odnosno pravno lice za koje je Republika dala garanciju ne izvrši plaćanje o roku dospeća;



OBVEZNICE STARE DEVIZNE ŠTEDNJE: ISPLATA TEČE OD 2002. DO 2016. GODINE

401 Zakon o javnom dugu, „Sl. glasnik RS", br. 62/05, 107/09 i 78/11.

5) **Državne hartije od vrednosti** jesu kratkoročne i dugoročne hartije od vrednosti koje emituje Republika;
6) **Primarno tržište** jeste tržište na kojem se vrši inicijalna prodaja državnih hartija od vrednosti, neposredno ili preko posrednika.

6.6.2. ZADUŽIVANJE REPUBLIKE

Republika se može zaduživati u zemlji i inostranstvu, odnosno na domaćem i inostranom tržištu.

Republika se može zaduživati u domaćoj i stranoj valuti. Zaduživanje emisijom kratkoročnih državnih hartija od vrednosti u zemlji može se vršiti isključivo u domaćoj valuti.

Narodna skupština Republike odlučuje o zaduživanju Republike putem uzimanja dugoročnih kredita, zaduživanju za finansiranje investicionih projekata, o davanju garancija i kontragarancija, kao i o preuzimanju obaveze u svojstvu dužnika po osnovu date garancije.

Republika se može zadužiti radi finansiranja budžetskog deficita, deficita tekuće likvidnosti, refinansiranja neizmirenog duga, za investicije u kapitalna ulaganja i nabavku finansijske imovine, kao i za izvršavanje obaveza po datim garancijama.

Vlada Republike odlučuje o emitovanju dugoročnih državnih hartija od vrednosti.

Ministar finansija odlučuje o uzimanju kratkoročnih kredita za finansiranje budžetskog deficita,deficita tekuće likvidnostii za refinansiranje javnog duga, kao i o emitovanju kratkoročnih državnih hartija od vrednosti.

Dugoročnim kreditima, odnosno dugoročnim državnim hartijama od vrednosti, smatraju se krediti, odnosno državne hartije od vrednosti **čiji se period otplate proteže i na naredne budžetske godine**.

Uzimanje kredita, odnosno emitovanje hartija od vrednosti vrši se u okviru limita utvrđenog zakonom kojim se uređuje budžet Republike.

Zaduživanje za finansiranje deficita tekuće likvidnosti jeste uzimanje kredita, odnosno emitovanje državnih hartija od vrednosti radi finansiranja neusklađenih kretanja u prihodima i rashodima budžeta u toku budžetske godine. Ukupan dug po osnovu zaduživanja **mora se vratiti do 31. decembra tekuće budžetske godine.** U toku budžetske godine, zaduživanje za finansiranje deficita tekuće likvidnosti **ne sme preći 5% ukupno ostvarenih prihoda u prethodnoj budžetskoj godini**.

Zaduživanje za finansiranje budžetskog deficita jeste uzimanje kredita, odnosno emitovanje državnih hartija od vrednosti, kod kojeg se dug prenosi u naredne budžetske godine. Iznos zaduženja za finansiranje budžetskog deficita ne sme biti veći od ograničenja utvrđenog u zakonu kojim se uređuje budžet Republike za odnosnu godinu.

Republika se može zaduživati za refinansiranje uzimanjem kredita, odnosno emitovanjem državnih hartija od vrednosti, pod uslovom da se sredstva od tog zaduživanja koriste za plaćanje neizmirenog iznosa duga ili plaćanja po osnovu izdatih garancija.

Zaduživanje za finansiranje investicionih projekata jeste uzimanje kredita, odnosno emitovanje državnih hartija od vrednosti radi finansiranja razvojnih projekata koji će omogućiti unapređenje, efikasnost i efektivnost privrede i ekonomskog razvoja Republike, pod uslovom da se finansiranje vrši na rok duži od jedne godine.

6.6.3. UPRAVLJANJE JAVNIM DUGOM

Cilj upravljanja javnim dugom je da se smanje troškovi zaduživanja Republike u skladu sa odgovarajućim stepenom rizika. Upravljanje javnim dugom obuhvata:

1) obavljanje transakcija radi upravljanja rizikom, uključujući i smanjivanje ili eliminisanje rizika od promene kursa, kamatnih stopa i drugih rizika;
2) donošenje odluka o kupovini i prodaji stranih valuta;
3) praćenje dnevnog salda na sistemu konsolidovanog računa trezora;
4) investiranje i obavljanje ostalih transakcija sa prilivima po osnovu javnog duga i ostalom raspoloživom gotovinom Republike posle redovnog izvršenja budžeta Republike.

Ministar upravlja javnim dugom i priprema strategiju za upravljanje javnim dugom. Strategija za upravljanje javnim dugom se dostavlja Vladi na usvajanje jednom godišnje. Strategija je sastavni deo Memoranduma o budžetu i ekonomskoj i fiskalnoj politici za budžetsku godinu i naredne dve fiskalne godine.

Upravljanje prilivima po osnovu javnog duga. Za potrebe upravljanja prilivima po osnovu javnog duga i otplate tog duga, konsolidovani račun trezora Republike ima podračune u domaćoj i stranoj valuti. Podračuni u stranoj valuti vode se u Narodnoj banci Srbije.

6.6.4. STATUS JAVNOG DUGA

Javni dug predstavlja bezuslovnu i neopozivu obavezu Republike u odnosu na otplatu glavnice, kamate i ostalih pripadajućih troškova. Obaveza otplate javnog duga može biti u domaćoj ili stranoj valuti. Otplata javnog duga ima stalnu aproprijaciju u budžetu Republike i prioritet u isplati u odnosu na ostale javne rashode utvrđene zakonom kojim se uređuje budžet Republike. Odredbe zakona kojim se uređuje budžetski sistem koje se odnose na privremenu obustavu izvršenja budžeta, ne odnose se na otplatu javnog duga.

Iznos javnog duga jeste ukupan iznos duga, izražen u domaćoj valuti, koji Republika mora da otplati za utvrđene obaveze, odnosno koji postaje obaveza Republike kada se za to ispune uslovi iz date garancije. Ukoliko je obaveza nastala u stranoj valuti, za potrebe obračuna javnog duga, javni dug će se obračunati u domaćoj valuti po zvaničnom srednjem kursu Narodne banke Srbije, na dan obračuna.

Otplata javnog duga. U toku izvršenja budžeta Republike ne mogu se vršiti izmene u planu amortizacije javnog duga, kao ni u metodologiji za primenjivanje tog plana, osim u

slučaju prilagođavanja ovih plaćanja promenama u obavezama na ime javnog duga. Uslovi ugovora koji se odnose na javni dug ne mogu se jednostrano menjati.

6.6.5. DAVANJE GARANCIJE

Republika može dati garanciju za izmirenje duga Republike, javno-pravnih lica, u skladu sa zakonom kojim se uređuje budžet Republike za tekuću godinu. Garancije se daju u formi zakona.

Republika može dati garanciju za izmirenje duga dužnika pod navedenim uslovima u visini sredstava koja se utvrđuju u skladu sa zakonom i ugovorom o kreditu.

Uslovi za davanje garancije. Za davanje garancije može se naplaćivati provizija. Ministar finansija bliže uređuje uslove koje moraju da ispunjavaju dužnici da bi Republika dala garanciju.

Ministar finansija otvara račun za posebne namene za deponovanje sredstava inostranih kredita u stranoj valuti (**specijalni račun),** kod Narodne banke Srbije, za kredite dužnika u čiju korist je data garancija, ako sporazumom, odnosno ugovorom o kreditu nije drukčije određeno. Ministar finansija daje nalog za prenos sredstava kredita sa specijalnog računa na račun korisnika kredita.

Otplatu obaveze za koju je Republika dala garanciju vrši dužnik.

Republika otplaćuje dospelu, a neizmirenu obavezu ukoliko dužnik ne izvrši svoju obavezu blagovremeno, u skladu sa uslovima utvrđenim u ugovoru o kreditu.

Regresno pravo. Dužnik ima bezuslovnu i apsolutnu obavezu da plati Republici iznos obaveze koju je ona izvršila prema poveriocu po osnovu date garancije. Ako je po osnovu date garancije, kao i u slučaju neposrednog preuzimanja obaveza u svojstvu dužnika po osnovu date garancije, Republika izvršila tu obavezu umesto dužnika, Republika ima pravo na povraćaj glavnice, kamate i ostalih troškova koji nastanu zbog neizvršenja, odnosno neblagovremenog izvršenja obaveza, do visine iznosa izmirene obaveze, kao i pravo da od dužnika naplati obračunatu zakonsku zateznu kamatu.

Prestanak važenja garancije. Garancija prestaje da važi: 1) kada dužnik u potpunosti izmiri obavezu na koju se garancija odnosi; 2) istekom roka važenja garancije; 3) kada se izvrši plaćanje po garanciji u skladu sa izdatom garancijom.

6.6.6. DRŽAVNE HARTIJE OD VREDNOSTI

Vlada uređuje opšte uslove za emisiju i prodaju državnih hartija od vrednosti na primarnom tržištu i bliže elemente primarnog tržišta državnih hartija od vrednosti. Državne hartije od vrednosti emituju se u nematerijalizovanom obliku.Ministar finansija može zaključiti ugovor sa Narodnom bankom Srbije ili Centralnim registrom, depoom i kliringom hartija od vrednosti a.d. Beograd, za obavljanje pojedinih poslova u vezi sa državnim hartijama od vrednosti.

Kupci državnih hartija od vrednosti mogu biti sva domaća pravna i fizička lica. Strana pravna i fizička lica mogu kupovati državne hartije od vrednosti pod uslovima koje propisuje Vlada.

Ministar finansija donosi odluku o kliringu i saldiranju u primarnoj emisiji državnih hartija od vrednosti kojima se može trgovati na inostranom finansijskom tržištu. Odluku o izboru strane klirinške kuće donosi ministar finansija. Kliring i saldiranje državnih hartija od vrednosti emitovanih na domaćem tržištu obavlja Centralni registar HOV.

Isplata državnih hartija od vrednosti vrši se na dan dospeća koji je utvrđen u aktu o emisiji. U slučaju da rok dospeća državnih hartija od vrednosti padne u neradan dan, isplata dospelih državnih hartija od vrednosti će se obaviti prvog narednog radnog dana. Na osnovu rešenja ministra finansija Republika može pre roka dospeća isplatiti državne hartije od vrednosti, samo ukoliko je takva mogućnost predviđena u aktu o emisiji. Republika može otkupiti državne hartije od vrednosti koje je emitovala pre roka njihovog dospeća, pod uslovom da svim investitorima bude omogućeno da učestvuju u otkupu državnih hartija od vrednosti pre roka njihovog dospeća. Ministar finansija, odlučuje o otkupu državnih hartija od vrednosti pre roka njihovog dospeća. Ministarstvo objavljuje javni poziv za otkup državnih hartija od vrednosti pre roka njihovog dospeća.

Zabrana korišćenja privilegovanih informacija. Niko ne može da kupuje državne hartije od vrednosti korišćenjem privilegovanih informacija. Zabrana korišćenja privilegovanih informacija odnosi se naročito na lica koja raspolažu privilegovanim informacijama (zaposleni kod emitenta, bračni drug zaposlenog...). Lice kome su dostupne privilegovane informacije, ne sme ih saopštavati drugim licima, niti na osnovu njih preporučivati drugim licima da trguju državnim hartijama od vrednosti.

6.6.7. ZADUŽIVANjE LOKALNE VLASTI

Ovlašćenje za zaduživanje lokalne vlasti.

Mišljenje Ministarstvo daje u roku od 15 dana od dana dostavljanja zahteva za davanje mišljenja.

Odluku o zaduživanju lokalne vlasti donosi nadležni organ lokalne vlasti, po prethodno pribavljenom mišljenju Ministarstva.

Lokalne vlasti se mogu zaduživati u zemlji i inostranstvu, odnosno na domaćem i inostranom tržištu. Lokalne vlasti se mogu zaduživati u domaćoj i stranoj valuti, u skladu sa zakonom o javnom dugu. Lokalne vlasti ne mogu davati garancije.

Lokalne vlasti se mogu zaduživati za finansiranje deficita tekuće likvidnosti, koji nastaje usled neuravnoteženosti kretanja u javnim prihodima i javnim rashodima. Ukupan iznos zaduživanja mora se vratiti pre kraja budžetske godine u kojoj je ugovoreno i ne može se refinansirati ili preneti u narednu budžetsku godinu.U toku budžetske godine zaduživanje za finansiranje deficita tekuće likvidnosti ne sme preći 5% ukupno ostvarenih prihoda budžeta lokalne vlasti u prethodnoj godini.

Lokalne vlasti ne mogu se dugoročno zaduživati, osim u delu zaduživanja radi finansiranja ili refinansiranja kapitalnih investicionih rashoda predviđenih u budžetu lokalne vlasti. Iznos neizmirenog dugoročnog zaduženja za kapitalne investicione rashode ne može biti veći od **50%** ukupno ostvarenih tekućih prihoda budžeta lokalne vlasti u prethodnoj

godini. Iznos glavnice i kamate koji dospeva u svakoj godini na sva neizmirena dugoročna zaduživanja za finansiranje kapitalnih investicionih rashoda, ne može biti veći od **15%** ukupno ostvarenih tekućih prihoda budžeta lokalne vlasti u prethodnoj godini.

FINANSIJSKO ORUŽIJE ZA MASOVNO UNIŠTENJE

Ugledni nemački profesor ekonomije Maks Ote, koji je predvideo ovu krizu, u knjizi "SLOM DOLAZI, pored ostalog navodi: Još jedna posebno opasna varijanta ovoga su takozvani finansijski derivati. Ova klasa vrednosnih papira odista je toliko opasna, da ju je Voren Bafet - za mene najbolji investitor svih vremena - opisao kao "finansijska oružja za masovno uništenje" koja bi mogla da izazovu „mega katastrofu".[402]

Izuzetno, za dugoročna zaduživanja, sa rokom vraćanja najmanje pet godina, iznos glavnice i kamate koji dospeva u svakoj godini na sva neizmirena dugoročna zaduživanja može da bude veći od 15%, ako dve trećine tekućeg suficita u odnosu na ukupno ostvarene tekuće prihode čini udeo veći od 15%.

Izuzetno, iznos neizmirenog dugoročnog zaduženja za kapitalne investicione rashode može biti veći od 50% ukupno ostvarenih tekućih prihpda budžeta lokalne vlasti u prethodnoj godini, u slučajevima kada se radi o dugoročnom zaduživanju čiji je rok otplate, ne računajući period mirovanja, najmanje 5 godina. Izuzetno, jedinica AP može se zaduživati emitovanjem dugoročnih hartija od vrednosti radi finansiranja investicionih, razvojinih i prioritetnih programa i projekata, kao što su investicije u kapitalna ulaganja i nabavku finansijske imovine.

Ukoliko jedinica teritorijale ekonomije ne bude izmirivala dug u skladu sa ugovorenom dinamikom ili obavesti Ministarstvo finansija o nemogućnosti izvršavanja obaveza po osnovu zaduživanja, ministar finansija obustavlja prenos transfernih sredstava iz budžeta Republike do visine neizmirenih obaveza.

Lokalne vlasti mogu, u cilju smanjenja troškova zaduživanja, a u skladu sa odgovarajućim stepenom rizika, plasirati sredstva, odnosno obaviti ostale transakcije sa raspoloživom gotovinom, posle redovnog izvršenja budžeta lokalne vlasti, po kamatnoj stopi koja nije niža od eskontne stope Narodne banke Srbije.

Lokalne vlasti se mogu zaduživati uzimanjem kredita ili emitovanjem dugoročnih hartija od vrednosti (municipalnih obveznica) koje mogu kupovati domaća i strana pravna i fizička lica, u skladu sa zakonom koji uređuje pitanje tržišta kapitala.

Lokalne vlasti mesečno dostavljaju Ministarstvu podatke po vrstama zaduživanja, iznosu i otplati duga, vrednosti i nivou kamatnih stopa.

Regresno pravo. Ako je po osnovu izdate garancije, odnosno kontragarancije, kao i u slučaju neposrednog preuzimanja obaveza u svojstvu dužnika, Republika izvršila tu obavezu umesto lokalne vlasti, Republika ima pravo na povraćaj glavnice, kamate i ostalih troškova koji nastanu zbog neizvršenja, odnosno neblagovremenog izvršenja obaveza, kao i pravo da od lokalne vlasti naplati zakonsku zateznu kamatu.

Iz Izveštaja Uprave za javni dug pri Ministarstvu finasija - Služba Trezora, može se sagledati da je **godišnji prihod lokalne samouprave u 2010. godini iznosio oko 220 mlrd dinara,**

402 Maks Ote, Slom dolazi, Pres-komerc, Novi Sad i Romanov, B. Luka, 2009. str. 99.

da je, na osnovu tih prihodam **dozvoljeno dugoročno zaduživanje lokalne samouprave u 2011. godini bilo 110,47 mlrd dinara (50%) kratkoročno zaduživanje 11,05 mlrd dinara** (5%) dozvoljen iznos otplate glavnice i kamate 33,14 mlrd dinara. Slede **podaci o stvarnom zaduživanju, koje je na dan 30.06.2011. godine iznosilo 72,78 mlrd dinara,** u tome otplaćemi iznos 9,02 mlrd dinara a neotplaćeni iznos 63,76 mlrd dinara, da je **na raspolaganju ostalo za zaduživanje još 46,71 mlrd dinara**.

Pregled zaduženja lokalne vlasti na dan 30.06.2011. godine[403]

u mlrd dinara

					Dugor. zaduž. lok. samoup. 30.6.2011			
	Ostvareni tek. prihod u 2010.	Dozv. zad. 2011. dug. 50%	Dozv. zad. kratk. 5% 2011	Dozv. iznos gl. + kam. Za 2011.	Dinar. protiv.	Otpl. Iznos	Neotp. iznos	Raspoloživo dana 30.6.11.
Sve opšt.	220,94	110,47	11,05	33,14	72,78	9,02	63,76	46,71

Iz pregleda zaduženja, koji se nalazi na sajtu Ministarstva finansija, može se videti da u pomenutom ukupnom iznosu dugoročnih zaduženja (72,78 mlrd dinara), najveći iznos otpada na: Grad Beograd - 50,04 mlrd dinara, Grad Kragujevac - 2,16 mlrd dinara, Grad Niš - 1,91 mlrd dinara, Grad Novi Sad- 1,54 mlrd dinara, grad Pančevo - 1,19 mlrd dinara, Grad Subotica - 1,15 mlrd dinara, i Grad Šabac - 1,0 mlrd dinara.

6.6.8. ZADUŽIVANJE ORGANIZACIJA OBAVEZNOG SOCIJALNOG OSIGURANJA

Zakon o javnom dugu, u principu, ne doyvoljava zaduživanje organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja. Izutetak je jedino zdravstvo.

Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja ne mogu davati garancije.

Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja mogu se zaduživati kod domaćih i inostranih poverilaca radi finansiranja kapitalnih investicionih rashoda, u skladu sa kriterijumima koje utvrđuje Vlada.

OOSO ne mogu se zaduživati, osim u delu kapitalnih investicionih rashoda iz finansijskog plana, izuzev Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje radi nabavke lekova, a najviše do iznosa od 20% ukupno ostvarenih prihoda u prethodnoj godini.

Odluku o zaduživanju organizacije obaveznog socijalnog osiguranja donosi nadležni organ organizacije obaveznog socijalnog osiguranja.

Iznos zaduživanja utvrđuje se u skladu sa mogućnostima organizacije obaveznog socijalnog osiguranja da iz sopstvenih prihoda finansira otplatu glavnice i kamate.

403 Izvor Uprava za javni dug pri Ministarstvu finansija - Trezor, preuzeto 21.maja 2012. godine

Ako se javi kratkoročni deficit u tekućoj likvidnosti u toku budžetske godine, usled neuravnoteženih kretanja u prihodima i rashodima, finansiranje se može vršiti pozajmicom iz budžeta Republike, a na osnovu kriterijuma koje utvrđuje Vlada.

Ukupni iznos kratkoročnog zaduživanja iz budžeta Republike, u toku budžetske godine, mora biti vraćen do 30. novembra tekuće godine.

6.6.9. KONTROLA, EVIDENCIJA I IZVEŠTAVANjE

Kontrolu sprovođenja tehničkih i finansijskih odredaba ugovora o kreditu za koje je Republika dala garanciju, obavlja jedinica za upravljanje projektom (JUP) koja se obrazuje pri korisniku kredita. JUP, svakih šest meseci, dostavlja Ministarstvu i nadležnom ministarstvu izveštaj o toj kontroli.

Ministarstvo vodi evidenciju o javnom dugu Republike. Evidencija sadrži naročito podatke o iznosu i otplati javnog duga, datoj garanciji, odnosno kontragaranciji, vrednosti, nivou kamatnih stopa i proviziji za datu garanciju. Ministarstvo jednom godišnje podnosi izveštaj Vladi o podacima iz evidencije o javnom dugu Republike. Ministar finansija može zaključiti ugovor sa Narodnom bankom Srbije za obavljanje pojedinih poslova u vezi sa vođenjem evidencije o javnom dugu Republike.

6.6.10. UPRAVA ZA JAVNI DUG

Zakonom o javnom dugu osnovana je Uprava za javni dug, kao organ uprave u sastavu Ministarstva. Za obavljanje poslova iz nadležnosti Uprave obrazuju se organizacioni delovi. Način obrazovanja, struktura i nadležnosti organizacionih delova uređuju se aktom ministra finansija. Sredstva za rad Uprave obezbeđuju se u budžetu Republike.

Upravom rukovodi direktor. Direktora Uprave postavlja Vlada, na predlog ministra finansija. U vezi sa javnim dugom, Uprava obavlja poslove koji se odnose na:1) praćenje pregovora o zaduživanju; 2) državne hartije od vrednosti; 3) upravljanje prilivima po osnovu javnog duga; 4) smanjenje rizika; 5) praćenje i analiziranje stanja i promena na domaćim i inostranim finansijskim tržištima; 6) pripremanje strategije za upravljanje javnim dugom; 7) praćenje zaduživanja lokalne vlasti; 8) praćenje zaduživanja pravnih lica kada se traži garancija; 9) vođenje evidencija i računovodstvenih poslova o javnom dugu i finansijsko izveštavanje; 10) upravljanje finansijskim informacionim sistemom; 11) predlaganje zabrane učestvovanja u kupovini državnih hartija od vrednosti na primarnom tržištu; 12) obavljanje drugih poslova, u skladu sa zakonom.

6.7. MAKROEKONOMSKI EFEKAT JAVNOG DUGA

Nije nepoznato da zemlje sa istom stopom inflacije i ukupnim dugom u odnosu na društveni proizvod imaju različite fiskalne deficite u zavisnosti od sastava ukupnog duga. U zemljama bez inflacije standardna definicija fiskalnog deficita zavisi od strukture dospeća neizmirenog domaćeg državnog duga i od stepena monetizacije duga.

O uticaju inflacije na fiskalne deficite, korisnije je praviti razliku između delovanja inflacije na prihode i rashode koji nisu vezani za dug i uticaja inflacije na otplatu državnog duga. Neprilagodive poreske osnovice i kašnjenja u naplati poreza dovode do značajnih gubitaka u realnim prihodima države u periodu rastuće inflacije. Kada se prihodi i rashodi usklade sa rastom cena primenom diskrecione mere izbegava se realni pad prihoda i rast deficita. Inflacija, isto tako, utiče na nivo nominalne kamate na državni dug. A da bi se izbeglo ovo inflaciono dejstvo trebalo bi da beskamatni rashodi rastu uporedo sa inflacijom, i da se održava stalan odnos poreskih prihoda prema društvenom proizvodu.

U uslovima inflacije učešće standardnog fiskalnog deficita u društvenom proizvodu postaje funkcija stope inflacije, visine domaćeg državnog duga i sastava ukupnog državnog duga. Ali kad je dug izražen u domaćoj valuti na koju se naplaćuje „plivajuća„ kamata, fiskalni deficit zavisi od nivoa inflacije i visine državnog duga. Međutim, ukoliko su instrument finansiranja deficita dugoročne obveznice onda u momentu njihovog dospeća mora da se otvori mehanizam finansiranja amortizacije obveznica izdavanjem novih obveznica sa većim nominalnim kamatama usled veće stope inflacije. To indeksiranje važi kako za domaći tako i za strani dug.

6.8. DELOVANJE INODUGA NA NACIONALNU PRIVREDU

Prilikom analiziranja uticaja inoduga na nacionalnu privredu, treba imati u vidu efekat koji se postiže pri uzimanju i pri vraćanju duga. Prilikom uzimanja zajma država povećava finansijski potencijal koristeći inostranu akumulaciju. Time se stvaraju uslovi za porast proizvodnje, zaposlenosti i investicija ali i nacionalnog dohotka, a bez obuzdavanja domaće potrošnje. Prilikom otplate inoduga imamo suprotan efekat - dolazi do odlivanja dela nacionalnog dohotka. Države koje su upotrebile sredstva iz ino-duga za privredni razvoj, dakle u produktivne svrhe, lakše će podneti otplatu kredita od onih koje su trošile za neproduktivne namene. To ukazuje na potrebu stroge kontrole inozaduživanja i korišćenja sredstava iz inozaduženja.U periodu vraćanja inodugova javljaju se tipične deflacione pojave: porast izvoza, ograničenje domaće potrošnje, jačanje deviznih rezervi za potrebe vraćanja dugova, ali i ograničavajućeg karaktera na rast nacionalnog dohotka i zaposlenost.

„Deset od 17 država nije stanju da podmiruje dugove, što znači da je većina članica EU zahvaćena krizom iz koje se još ne vidi izlaz"[404]

404 Ginter Hanin, Evro katastrofa na vidiku, Albatros plus, Beograd, prevod, 2011. str. 178.

Karakteristike delovanja javnog duga svode se na: proces monetizacije i stvaranje i poništavanje monetarne baze u privredi; određivanje monetarnih tokova i monetarnih kontrola većeg dela finansijskih tokova; delovanje na ponašanje finansijskih institucija (banaka i dr.) u procesu finansiranja i finansijskim operacijama, a time i na neki oblik finansijskog planiranja; delovanje na formiranje osnovnih odnosa na kreditnom tržištu; često presudan uticaj na celokupan internacionalni mehanizam stabilizacionog karaktera, u smislu ublažavanja konjunkturnih oscilacija i dr.

Delovanje javnog duga danas je ne samo značajno već i vrlo raznovrsno i s brojnim ekonomskim, finansijskim i društveno-ekonomskim implikacijama.

Pomenimo, na kraju, koje su to finansijske institucije preko kojih se obavlja najveći deo transakcija - kredita finansijskog kapitala. Postoje sledeće, osnovne grupe, a to su: međunarodne finansijske organizacije (MMF i Svetska banka); regionalne finansijske organizacije (EBRD, EIB, ADB, IADB i dr); razvijene zemlje (članice Pariskog kluba); velike poslovne banke (članice Londonskog kluba); ostale finansijske i nefinansijske institucije i organizacije. Najpovoljnije kredite odobrava IBRD, a za najnerazvijenije zemlje IDA.

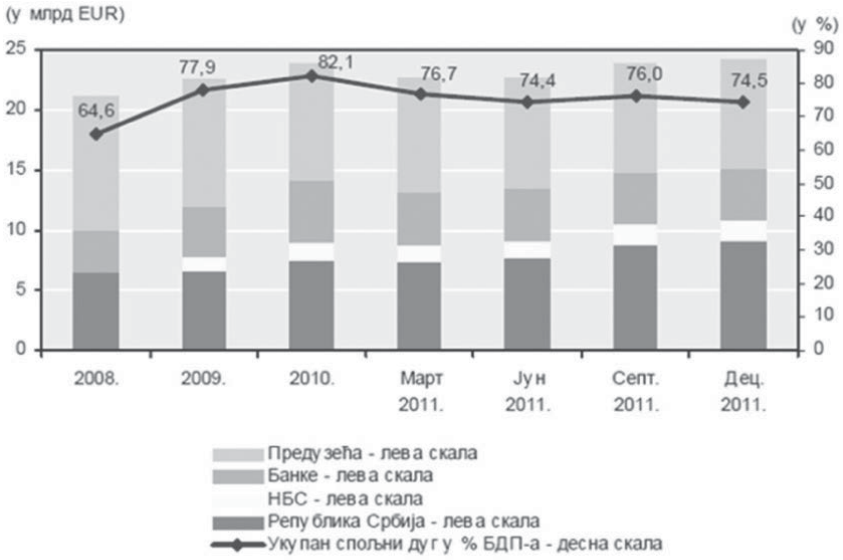
Pomenimo i to da je čak i **Adam Smit**, u Bogatstvu naroda" **smatrao kao „treću funkciju države** (pored deljenja pravde i odbrane), javno obezbeđenje izvesnih javnih radova i ustanova za olakšanje trgovine društva, odnosno saobraćajnih pogodnosti, kao što su kanali, putevi, mostovi i luke. Prvenstveno tamo gde tržišni mehanizmi i privatno preduzetništvo ne uspevaju ili propuštaju da to učine. To podrazumeva **državu kao preduzimača**."

6.9. ANALIZA DUGA SRBIJE

6.9.1. UKUPAN SPOLJNI DUG SRBIJE

Ukupan spoljni dug Srbije je na kraju 2011. iznosio 24,1 mlrd evra i u odnosu na kraj 2010. je povećan za 338,9 mil. evra, ili 1,4%. Struktura duga je tokom godine izmenjena u pravcu povećanja učešća javnog spoljnjeg duga u ukupnom dugu za 6,5 procentnih poena.

Spoljni dug Republike Srbije prema sektoru dužnika u odnosu na BDP



Извор: Народна банка Србије.

Učešće spoljnjeg duga u procenjenom BDP-u, kao osnovni indikator eksterne solventnosti, na kraju četvrtog tromesečja je iznosilo 74,5% što je ispod nivoa visoke zaduženosti od 80%, prema kriterijumu Svetske banke.

Odnos spoljnog duga na kraju četvrtog tromesečja i 12-mesečnog izvoza robe i usluga uvećanog za inostrane doznake iznosi 168,0%, što je u granicama održivosti prema kriterijumu Svetske banke (do 220%).

Odnos ukupnih otplata po spoljnjem dugu i procenjenog BDP-a iznosi 12,6%, od čega se 10,3% odnosi na otplatu glavnice, a 2,3% na otplatu kamate.

Индикатори екстерне позиције Србије

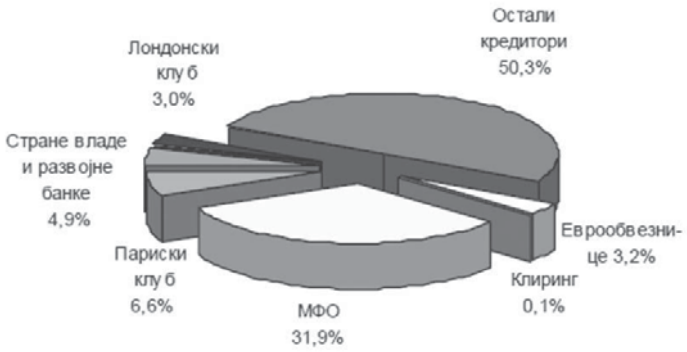
Индикатори екстерне ликвидности (у %)	2008.	2009.	2010.	I 2011.	II 2011.	III 2011.	IV 2011.
Девизне резерве/увоз робе и услуга (у мес.)	5,2	9,4	8,1	7,7	7,5	8,4	8,6
Девизне резерве/краткорочни дуг	380,8	528,8	546,4	888,8	1.031,6	1.323,9	1.860,8
Девизне резерве/БДП	25,0	36,7	34,5	33,6	32,6	36,2	37,2
Отплата дуга/БДП	10,6	11,5	11,8	14,4	11,1	12,3	12,6
Отплата дуга/извоз робе и услуга	34,0	39,1	34,0	39,7	31,1	34,3	37,3
Отплата дуга/извоз робе и услуга и дознаке	27,6	28,3	26,1	31,0	23,9	26,7	28,4
Индикатори екстерне солвентности (у%)							
Спољни дуг/БДП	64,6	77,9	82,1	76,7	74,4	76,0	74,5
Краткорочни дуг/БДП	6,6	6,9	6,3	3,8	3,2	2,7	2,0
Спољни дуг/извоз робе и услуга	207,6	265,3	236,2	212,9	206,2	210,4	210,5
Спољни дуг/извоз робе и услуга и дознаке	168,7	191,8	181,2	165,0	160,1	164,9	168,0

Извор: Народна банка Србије.

Indikator servisiranja spoljnog duga koji ukazuje na spoljnu likvidnost (odnos ukupnih otplata po spoljnom dugu i godišnjeg izvoza robe i usluga) **iznosio je na kraju 2011. godine 37,3%. Ako se izvozu robe i usluga dodaju doznake, učešće otplata iznosi 28,4%.**

Spoljnji dug javnog sektora na kraju decembra iznosio je 10,8 mlrd evra, **a njegovo učešće u ukupnom spoljnjem dugu 44,7%.** Spoljni dug države iznosio je 8,2 mlrd evra, garantovani spoljni dug 893,3 mil. evra, a dug Narodne banke Srbije 1,7 mlrd evra.

Struktura spoljnog duga Republike Srbije po kreditorima (na dan 31. Decembra 2011)



Извор: Народна банка Србије.

Spoljnji dug privatnog sektora na kraju 2011. **iznosio je 13,3 mlrd evra**,od čega **4,3 mlrd dug banaka, a 9,0 mlrd dug preduzeća**. Učešće kratkoročnog spoljnjeg duga u ukupnom dugu privatnog sektora smanjeno je tokom četvrtog tromesečja sa 6,4% na 4,9%.

Učešće spoljnjeg duga **privatnog sektora u ukupnom spoljnjem dugu bilo je 55,3%.**

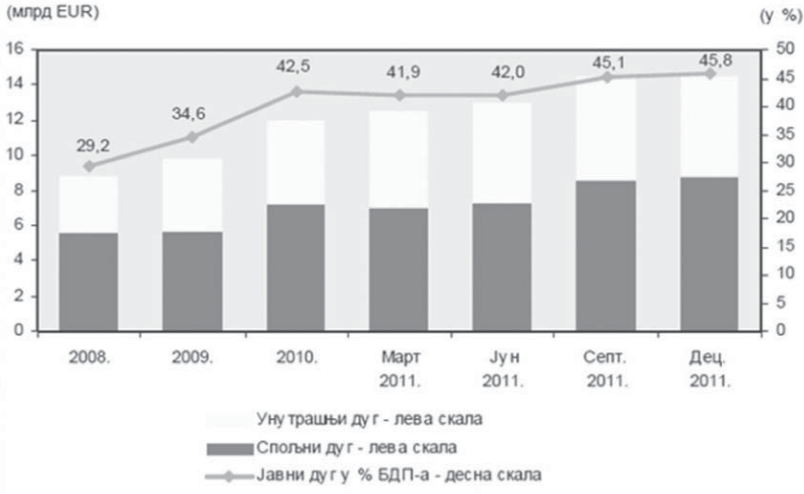
Što se tiče **uslova zaduživanja bankarskog sektora,** prosečna ponderisana kamatna stopa za kredite bankarskog sektora zaključene u četvrtom tromesečju iznosila je 4,8% i povećana je za 0,8 procentnih poena u odnosu na prethodno tromesečje. **Krediti s varijabilnom kamatom čine 94,6%, zaključenih kredita**. **Prosečna ročnost kredita** je ostala **nepromenjena i iznosi pet godina i osam meseci.**

Kada je reč o **uslovima zaduživanja sektora preduzeća** za kredite zaključene u četvrtom tromesečju 2011. **prosečna ponderisana kamata iznosila je 4,8%,** isto kao u prethodnom tromesečju. **Krediti s varijabilnom kamatom čine 69,9%**, što je za 10,4 procentna poena manje nego u trećem tromesečju. **Prosečna ročnost kredita iznosi pet godina i devet meseci** i povećana je za jednu godinu i jedan mesec u odnosu na prethodno tromesečje. Od ukupno korišćenih dugoročnih kredita sektora preduzeća, **16,2% su odobrile strane banke i finansijske institucije povezane s domaćim bankama, 42,6% strana preduzeća povezana s domaćim preduzećima, a 41,2% ostali kreditori.**

6.9.2. JAVNI DUG REPUBLIKE

Na kraju 2011. javni dug Republike iznosio je 14,5 mlrd evra i u odnosu na kraj 2010. povećan je za 2,4 mlrd evra (direktne obaveze države, za 2,0 milijarde evra, a indirektne obaveze 397,1 mil. evra). Država se zadužila u inostranstvu za 1,4 mlrd evra a po osnovu unutrašnjeg duga za 675,8 mil. evra. Povećanje unutrašnjeg duga je u najvećoj meri rezultat prodaje državnih HoV, što je uticalo na rast učešća dinarskog dela javnog duga u ukupnom dugu sa 12,0% na 14,4%.

Javni dug Republike Srbije*



*Статистика јавног дуга евидентира државне хартије по тржишној вредности од новембра 2011. У складу с таквом изменом методологије, Народна банка Србије је оценила стање јавног дуга за период уназад.

Извор: Министарство финансија РС и Народна банка Србије.

Iz napred navedenih podataka može se zaključiti da je javni dug prekoračio zakonom (o budžetskom sistemu) dozvoljeni maksimum od 45% BDP (dostigavši 45,8% BDP zemlje), a da je u odnosu na 2008. godinu, kada je počela aktuelna kriza, uvećan za 5,7 mlrd evra.

Стање јавног дуга Републике Србије*
(у млрд EUR)

	2008.	2009.	2010.	I 2011.	II 2011.	III 2011.	IV 2011.
1. Унутрашњи дуг	3,2	4,1	4,8	5,4	5,7	5,9	5,7
2. Спољни дуг	5,6	5,7	7,2	7,1	7,3	8,6	8,8
УКУПНО (1+2)*	8,8	9,8	12,0	12,5	13,0	14,4	14,5

* Статистика јавног дуга евидентира државне хартије по тржишној вредности од новембра 2011. У складу с таквом изменом методологије, Народна банка Србије је оценила стање јавног дуга за период уназад.

** Евентуалне разлике у збиру настају због заокруживања на једну децималу.

Извор: Министарство финансија РС и Народна банка Србије.

Učešće duga u evrima na kraju 2011. iznosilo je 57,7%, u dolarima 18,8%, dok **se na SDR i ostale valute odnosilo 9,1%. Udeo javnog duga ugovorenog po fiksnim kamatama** na kraju decembra **iznosio je 68,5%, a preostalih 31,5% ugovoreno je po varijabilnim** kamatama. Veći deo duga ugovorenog po varijabilnim kamatama i dalje je vezan za kamatne stope EURIBOR i LIBOR na evro (72,1%), zatim za LIBOR na američki dolar (13,3%), ostale kamatne stope (12,5%) i za švajcarski franak (2,2%).

U tabeli je dat pregled vrednosti tradicionalnih mera održivosti duga: učešća stanja i otplate javnog duga u BDP-u, izvozu (i doznakama) i budžetskim prihodima. Učešće javnog duga u izvozu robe i usluga je poboljšano tokom četvrtog tromesečja (sa 127,0% na 126,2%), dok je njegovo učešće u budžetskim prihodima ostalo gotovo nepromenjeno. Otplata javnog duga je bila manja u četvrtom u odnosu na prethodna tromesečja 2011. godine, pa time i njeno učešće u BDP-u, izvozu robe i usluga i doznakama, kao i budžetskim prihodima. Na kraju 2011, prema proceni NBS, učešće javnog duga u BDP-u iznosilo je 45,8%, a po podacima Ministarstva finansija, učeššće je niže i iznosi 45,1%. Prema Zakonu o javnom dugu, podatak o stanju javnog duga koji objavljuje Ministarstvo finansija ne sadrži dug fondova socijalnog osiguranja i lokalne samouprave. Radi procene ispunjenosti fiskalnog pravila o učešću javnog duga u BDP-u, potrebno je dodati i dugove fondova socijalnog osiguranja i lokalne samouprave, budući da se fiskalna pravila odnose na opšti nivo države. Imajući to u vidu, Fiskalni savet je saopštio da javni dug opšteg nivoa države iznosi 46,6% BDP-a. On je upozorio da je prekoračena zakonska granica od 45% BDP-a, i da će dug nastaviti da raste i u 2012. Savet smatra da je Vlada dužna da usvoji program za smanjenje javnog duga prilikom rebalansa budžeta Republike za 2012.To je predložio i MMF.

Преглед мера одрживости јавног дуга*
(у %)

	2008.	2009.	2010.	I 2011.	II 2011.	III 2011.	IV 2011.
Јавни дуг/БДП	29,2	34,6	42,5	41,9	42,0	45,1	45,8
Јавни дуг/извоз робе и услуга	86,5	115,5	119,4	117,2	117,7	127,0	126,2
Јавни дуг/извоз робе и услуга и дознаке	70,3	83,5	91,7	90,8	91,4	99,5	100,8
Јавни дуг /буџетски приходи	64,1	82,8	101,4	103,2	104,4	112,2	112,7
Отплата јавног дуга/БДП	2,2	8,0	9,7	10,3	13,1	11,5	7,5
Отплата јавног дуга/извоз робе и услуга	7,0	27,1	28,0	28,5	36,7	32,1	22,3
Отплата јавног дуга/извоз робе и услуга и дознаке	5,7	19,6	21,5	23,0	28,9	25,7	17,8
Отплата јавног дуга/буџетски приходи	5,2	19,5	23,7	25,2	32,6	28,7	18,0

* Статистика јавног дуга евидентира државне хартије по тржишној вредности од новембра 2011. У складу с таквом изменом методологије, Народна банка Србије је оценила стање јавног дуга за период уназад.
Извор: Министарство финансија РС и Народна банка Србије.

Misija MMF smatra da budžet za 2012. godinu podrazumeva znatno viši javni dug nego što je fiskalno odgovorno, što dovodi u pitanje stendbaj aranžmanom iz predostrožnosti. Stoga je završetak prve revizije stendbaj aranžmana odložen.

PRILOG: PROMENA KREDITNIH REJTINGA I NJIHOVIH IZGLEDA SRBIJE I ZEMALJA U REGIONU TOKOM KRIZE

Standard i Purs*					
Zemlja	Kreditni rejting dugoročni	Vrsta promena	Datum promene kred. rejtinga	Izgledi	Datum promene izgleda
Srbija	BB - BB	povećan	16.3.2011.	negativni stabilni	31.8.2008. 1.12.2009.
Hrvatska	BBB BBB -	snižen	21.12.2010.	stabilni negativan	31.8.2008. 27.10.2008.
Slovenija	AA AA - A +	snižen snižen	20.10.2011. 13.01.2012.	stbilni negativni stabilni negatvni	31.8.2008. 23.12.2010. 20.10.2011. 13.01.2012.
Makedonija	BBB – BB	snižen	01.05.2009.	pozitivni negativni stabilni	31.8.2008. 1.12.2008 21.09.2009.
BiH	B + B	novi rejting snižen	22.12.2008. 30.11.2011.	stabilni negativni	22.12.2008. 28.07.2011.
Crna Gora	BB + BB	snižen	31.3.2010.	negativni	31.8.2008.
Mađarska	BBB + BBB BBB – BB +	snižen snižen snižen	17.11.2008. 30.03.2009. 22.12.2011.	negativni stabilan negativni	31.8.2008. 02.10.2009. 23.07.2010.
Rumunija	BBB BB +	snižen	10.11.2008.	negativni stabilni	31.08.2008. 09.03.2010.
Bugarska	BBB + BBB	snižen	30.10.2008.	stabilni negativni stabilni	31.08.2008. 30.10.2008. 1.12.2009.
Grčka	A A - BBB + BB+ BB - B CCC CC	snižen snižen snižen snižen snižen snižen snižen	14.1.2009. 16.12.2009. 27.04.2010. 29.03.2011. 09.05.2011. 13.06.2011. 27.07.2011.	stabilni negativni	31.8.2008. 16.3.2010.
Albanija	B +	novi rejting	19.04.2010.	stabilni	19.04.2010.

Izvor: Politika, 17.01.2012. strana 2.

** Napomena: Skoro identične rejtinge u tom periodu i promene dala je i Agencija FIČ*

6.10. PITANJA

1. *Navedite pojam i uzroke stvaranja javnog duga?*
2. *Objasnite početke stvaranja javnog duga od sredine XX veka?*
3. *Nabrojte i objasnite teorije o javnom dugu i navedite njihove predstavnike?*
4. *Navedite klasifikaciju javnih dugova prema više kriterijuma (ročnost, mesto državnih hartija od vrednosti u Republici?*
5. *Navedite kriterijume Svetske banke i MMF za utvrđivanje stepena zaduženosti određene države?*
6. *Navedite kriterijume konvergencije EU o visini budžetskog deficita i javnog duga?*
7. *Navedite ciljeve i smernice za zaduživanje Srbije prema Memorandumu...za 2011-2013?*
8. *Navedite plan otplate i srednjoročnu projekciju javnog duga Srbije prema Memorandumu o budžetu i fiskalnoj i ekonomskoj politici Srbije za period 2011.do 2013. godine?*
9. *Navedite pravno regilisanje javnog duga i mogućnosti zaduživanja Republike u zemlji i u inostranstvu?*
10. *Kako Republika upravlja javnim dugom i objasnite status javnog duga?*
11. *Navedite za koje namene i pod kojim uslovima Republika može davati garancije?*
12. *Navedite uslove i namene emitovanja zaduživanja, načinu vraćanja...?*
13. *Navedite za koje namene i do kog iznosa se mogu zaduživati jedinice lokalne samouprave u Srbiji?*
14. *Navedite za koje namene i do kog iznosa se mogu zaduživati organizacije obaveznog socijalnog osiguranja?*
15. *Koji organ uprave vrši kontrolu i evidenciju o javnom dugu Srbije?*
16. *Objasnite makroekonomski efekat javnog duga i delovanje ino-duga na nacionalnu privredu?*
17. *Analizirajte aktuelno stanje spoljnjeg duga Srbije, posebno javnog a posebno privatnog sektora?*


Money

7.
HARMONIZACIJA PORESKOG SISTEMA EU



Bogatstvo je poželjno,
ali ne ono koje je stečeno izdajom.
Aristotel

7.1. CILJEVI UČENJA

Svrha učenja ovog poglavlja je da budete u stanju da:

- *Znate da se prenošenjem određene regulative na nadnacionalni nivo EU, time prenosi i deo suvereniteta države,*
- *Razumete zašto se u EU prvo pristupilo harmonizaciji indirektnih poreza,*
- *Znate regulatorne okvire za primenu sistema PDV u EU,*
- *Znate poreske stope koje su propisane direktivama EU o PDV,*
- *Razumete zašto se sistem PDV smatra najpravednijim sistemom oporezivanja,*
- *Navedete posebne režime oporezivanja i razloge njihovog uvođenja,*
- *Uporedite opštu i posebnu stopu PDV u Srbiji sa zemljama u regionu i u EU,*
- *Razumete akcizni sistem u EU i proizvode koji potpadaju pod taj režim oporezivanja,*
- *Razumete specifičnosti proizvoda koji potpadaju pod akcizni sistem oporezivanja,*
- *Razumete razliku između akciznih i ostalih proizvoda,*
- *Znate zašto se samo akcizni proizvodi čuvaju u posebnim skladištima,*
- *Znate da objasnite koji su još porezi harmonizovani u okviru EU i zašto,*
- *Razumete zašto je proces evropskog ujedinjenja započet Carinskom unijom,*
- *Zašto je važna harmonizacija vancarinskih propisa za poštovanje konkurencije,*
- *Znate učešće najvažnijih vrsta poreskih prihoda u ukupnim poreskim prihodima EU 15,*
- *Znate iz kojih izvora se finansiraju institucije EU, i bilans primanja i davanja po zemljama članicama,*
- *Znate strukturu budžetskih rashoda EU,*
- *Znate šta se podrazumeva pod IPA projektima EU i učešće Srbije u korišćenju sredstava iz tih fondova.*

7.2. PORESKI SISTEM I NACIONALNI SUVERENITET

Poreski sistem i poreska politika predstavljaju jedno od značajnih obeležja nacionalne suverenosti jedne zemlje i sastavni su deo ukupne ekonomske politike koju ona vodi. Ipak, zemlje članice Evropske unije su odlučile da najveći deo regulative prenesu na nadnacionalni nivo, gde spadaju i porezi, finansijski i budžetski propisi, carinska unija ali i mnoge druge oblasti (Aquis communaitaire).[405] Oporezivanje je instrumenat ekonomske regulacije, koji

405 Aquis communaitaire obuhvata:1.Sloboda kretanja robe 2. Sloboda kretanja lica (radnika) 3. Sloboda kretanja usluga 4. Sloboda kretanja kapitala 5. Javno informisanje 6. Kompanijsko pravo 7. Pravo intelektualne svojine 8. Politika konkurencije 9. Finansijske usluge 10. Informacije i mediji 11. Poljoprivreda i selo 12. Zdrava hrana, veterina i fitosanitarna politika 13.Ribarstvo 14.Transport 15.Energija 16. Porezi 17. Ekonomska i monetarna politika 18.Statistika 19.Socijalna politika - zapošljavanje 20. Preduzeća i industrijska politika 21. Trans-Evropske telekomunikacije 22. Regionalna politika, Strukturni instrumenti 23.Ljudska prava i slobode 24. Pravosuđe, sloboda i sigurnost 25. Nauka i istraživanje 26.Obrazovanje, trening i mladi 27. Okolina 28. Zaštita potrošača i zdravstvena zaštita 29. Carinska unija 30. Spoljni odnosi 31. Zajednička spoljna i bezbednosna politika 32. Finansijska kontrola 33. Finansijski i budžetski propisi 34. Institucije 35. Ostala pitanja.

može da bude korišćen za uticaj na potrošnju, podsticanje štednje, oblikovanje organizacije kompanije, stimulisanje investicione aktivnosti i dr. [406] No, i pored poreske harmonizacije, porezi su danas čvrsto u rukama članica EU kako u pogledu razrezivanja i prikupljanja tako i u pogledu trošenja tih prihoda.[407]

Na jedinstvenom tržištu EU, članice treba da se kreću u približno istim pravcima u pogledu poreskih politika koje vode.

Stvarnost, međutim, ne ide u prilog toj želji: „pregled više od 500 glavnih poreza u EU 27 može se naći na sajtu Unije u okviru „Taxes in Europe."



BRISEL: ZGRADA EVROPSKE KOMISIJE

Ukupni porezi u E27 učestvuju u proseku 40% BDP. Danas je teško shvatiti da javna potrošnja ni u jednoj zemlji sveta 1929. godine nije prelazila 9% BDP".[408]

Kada je u pitanju harmonizacija poreza u EU, prvo se krenulo od harmonizacije indirektnih poreza, jer su oni veoma izdašni u punjenju budžeta članica Unije. Do šezdesetih godina XX veka porezi na potrošnju uglavnom su se ubirali kao jednofazni porezi koji su se obračunavali u trgovini na malo ili na veliko, ili su se ubirali kao višefazni, kaskadni porezi obračunati kod svake prodaje nekog dobra ili usluge. Nakon šezdesetih godina počinje širenje poreza na dodatu vrednost (PDV). Ovu vrstu poreza prva je uvela Francuska 1958. godine, zatim Finska, 1964. godine dok je Nemačka prešla na ovaj vid oporezivanja 1968. godine, a Velika Britanija 1973. godine. Njegovu primenu su prihvatile sve zemlje EU, a među poslednjima je bio Portugal 1986. godine. Danas sve razvijene zemlje osim Australije i SAD, oporezuju svoju potrošnju pomoću PDV. Takav oblik poreza takođe se širi u zemljama u razvoju i u zemljama u tranziciji, ukupno oko 130 država širom sveta.

Šestom Direktivom od 17.5.1977. godine[409] o harmonizaciji zakona članica u vezi sa porezom na promet - zajedničkim sistemom PDV, kao bazičnom direktivom za harmonizaciju PDV, predviđeno je da se PDV primenjuje na iste transakcije u svim članicama na osnovu utvrđivanja zajedničke poreske osnovice.

Na osnovu Ugovora EU, posebno člana 93. predloga EK i Mišljenje Evropskog palamenta, Šesta Direktiva je 28. novembra 2006. godine ukinuta i zamenjena novom Direktivom broj 2006/112/EZ, a ubrzo zatim i Direktivom 2006/138EC od 19.12.2006. godine, a dve godine kasnije, Direktivom 2008/117/EZ od 16.12.2008. godine.

Novom Direktivom (i njenim izmenama i dopunama) preuzet je prečišćen tekst svih promena Šeste Direktive, s tim da su unete jasnija rešenja harmonizacije strukture poreza, bez

406 Gordana Ilić Popov, Poresko pravo EU, Službeni glasnik, 2004. str. 11.
407 Miroslav Prokopijević Evropska unija, Uvod, JP Službeni glasnik, Beograd, 2009. str. 411.
408 M. Prokopijević, Isto, str. 415.
409 Directiva 77/388/EEZ

značajnijih suštinskih izmena. Članicama je dat rok da u poreske zakone ugrade izmene uvedene novom Direktivom, i to do 31.12. 2010. godine.[410] Inovirana Šesta Direktiva je u saglasnosti sa Ugovorom iz Lisabona kojim je izmenjen Ugovor o EU i Ugovor o formiranju Evropske zajednice.[411] Ovaj dokument je nazvan - Reformski ugovor iz Lisabona.[412]

7.3. ARGUMENTI ZA I PROTIV PORESKE HARMONIZACIJE

Koristi od globalizacije su višestruke i ogledaju se u sledećem: a) resursi su bolje raspoređeni, tako da se i životni standard povećava; b) širi je izbor dobara i usluga, zbog lakšeg pristupa inostranoj robi; c) značajno je povećan obim informacija, čija je cena zbog toga niža i dr.

S druge strane, globalizacija ima i svoje **negativnc strane,** kao što su: (a) Otvorene granice i slobodna trgovina generišu veliko povećanje količine neželjenih roba koje prelaze preko granica (oružje, droga, nelegalna imigracija, i dr). (b) Slobodna trgovina među zemljama povećava mogućnost nastanka eksternalija, koje jedna zemlja nameće drugoj (npr. uvoz proizvoda štetnim po zdravlje ljudi, npr. hrana ili opasni otpad, i dr.). (c) Ekonomski rast može da stvori velike ekološke probleme. Neki od ovih problema su domaćeg karaktera (npr. povećana kupovina automobila, koji štetnim emisijama oštećuju ozonski omotač). Uvođenjem PDV , prema nekim autorima, povećala se prosečna poreska stopa sa 13,9% na 19,4%.[413]

Imajući u vidu gore navedene i druge slične stavove u finansijskoj literaturi, mogle bi se izdvojiti dve osnovne grupe argumenata od značaja za poresku harmonizaciju na prostoru EU. To su: (1) ekonomski argumenti i (2) politički argumenti.[414]

Što se tiče ekonomskih argumenata, treba ponoviti da je izvorni cilj uspostavljanje jedinstvenog unutrašnjeg tržišta, na koji bi se nadovezala „ekonomska i monetarna unija". Ali, jasno je da bi različita poreska pravila mogla da naruše tržišno ponašanje. Takođe, mogu se uočiti i određene finansijske (budžetske) implikacije.

Sledeći aspekt, u kontekstu ekonomskih razloga, je da ujednačavanje poreskih sistema između zemalja-članica može da bude narušeno **poreskom konkurencijom,** pošto poreske vlasti pojedinih zemalja mogu da koriste posebne režime u vidu poreskih olakšica, da bi podstakle pravna i fizička lica da se lociraju na njihovim teritorijama, i tu ostvaruju dobit, odnosno dohodak, na koje će zatim plaćati porez.

U pogledu političkih argumenata, jedan od glavnih „ključeva" za razumevanje procesa poreske

Primera radi, multinacionalne kompanije mogu iskoristi prednosti „utanjene kapitalizacije", tj. fenomena koji označava praksu finansiranja radije putem kreditnih sredstava, a ne iz sopstvenog kapitala (equity-ja), što može da utiče da poreska obaveza bude „preseljena" iz zemalja sa visokim porezima u zemlje u kojima je niže poresko opterećenje.

410 Hasiba Hrustić, Poreska harmonizacija u EU, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, 2011. str. 56.
411 Dokument potpisan 13.12. broj 2007/C 306/01 - objavljen u „Službenom list EU", od 17. decembra 2007.
412 Milutin Janjević, Reformski ugovor iz Lisabona, Službeni glasnik, Beograd, 2008. str. 9
413 Rosen-Gejer, isto, str. 533.
414 Ilić - Popov, Gordana, Poresko pravo Evropske unije, Službeni glasnik, Beograd, 2004. str. 21. i dalje

harmonizacije u Evropi je da se ona shvati kao sastavni deo mnogo šireg i obuhvatnijeg političkog pokreta ka postizanju evropske integracije. Zbog toga je u nekim slučajevima možda bolje da se donošenje odluka o strukturi poreskog sistema prepusti pojedinim članicama, pošto one mogu da koriste oporezivanje kao instrument za sprovođenje ekonomske i socijalne politike.[415]

7.4. HARMONIZACIJA INDIREKTNIH I ODREĐENIH DIREKTNIH POREZA

U EU najveća pažnja poklonjena je harmonizaciji zakona o PDV i zakona o akcizama.

Ugovorom o EU eksplicitno je propisana harmonizacija indirektnih poreza kao preduslov za uspostavljanje i nesmetano funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije, ali ne i direktnih poreza, tako da je poreski suverenitet EU ograničen.

Usvojenim direktivama o harmonizaciji PDV i o direktivama o harmonizaciji akciza definisani su zajednički stavovi u pogledu važnih elemenata ovih poreza (predmet oporezivanja, teritorija primene, poreski obveznik, minimalne visine stopa, vrsta oslobađanja, i dr). Mada visina stopa utiče na cene proizvoda i usluga, kod PDV i akciza postignuta je samo saglasnost o nivou minimalnih stopa, čime je harmonizacija stopa ovih poreza izuzetno fleksibilna. Visina stopa u suštini je odraz nacionalnih budžetskih potreba članica.

Iako se **u Ugovoru EU ne spominje harmonizacija direktnih poreza** (porezi na dohodak), **na osnovu odredbi člana 94, u kojoj se generalno govori o harmonizaciji pravnih propisa**, izvedena su ovlašćenja organa Unije za donošenje direktiva koje se tiču harmonizacije određenih rešenja iz oblasti direktnih poreza koja neposredno utiču na funkcionisanje unutrašnjeg tržišta.

Na osnovu člana 94. Ugovora, Savet je u oblasti korporativnog poreza usvojio nekoliko direktiva, i to u vezi sa izbegavanjem dvostrukog oporezivanja kapitalne dobiti u slučaju statusnih promena kompanija iz različitih država članica, raspoređenog profita i isplate kamata i autorskih naknada između povezanih kompanija iz različitih država članica.

Naime, nije usvojena nijedna direktiva kojom bi se na nivou EU harmonizovale poreske stope, poreska osnovica, oslobađanja ili bilo koji drugi bitni elementi oporezivanja, što je i razumljivo imajući u vidu razlike u nivou privrednog razvoja pojednih država članica, razlike u privrednoj strukturi, u ciljevima poreskih podsticaja, koje su rezultat i istorijskih, sociooloških, kulturnih i geografskih razlika među njima.

Mada države članice imaju nadležnost u pogledu visine poreskih stopa na dohodak/profit kompanija i na dohodak građana, štednju i kapitalne dobitke, naročita pažnja na nivou EU poklanja se **oporezivanju profita kompanija**, **kako ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja, rizika i smetnji u slobodnom kretanju kapitala na unutrašnjem tržištu**.

415 Primera radi, nordijske evropske zemlje nastoje da oporezuju alkoholna pića više nego što je to prosek za EU, kako bi obeshrabrile potrošnju alkohola, dok zemlje- članice koje su glavni proizvođači vina (npr. Francuska), iz ekonomskih razloga, blaže oporezuju vino.

Porez na dohodak građana država članica EU, takođe, **nije bio predmet poreske harmonizacije**, tako da je uređenje ovog poreza ostalo u nadležnosti država članica. **Jedini izuzetak bilo je donošenje direktive o oporezivanju dohotka od kamate rezidenata države članice**, koja je ostvarena i isplaćena u drugoj državi članici EU, jer ova direktiva ima direktan uticaj na suzbijanje poreske utaje, eliminisanje štetne poreske konkurencije i uklanjanje smetnji koje su narušavale slobodnu konkurenciju na unutrašnjem tržištu. Međutim, iako ne postoji harmonizacija zakona o porezu na dohodak građana država članica EU, gotovo sve države, osim nekoliko novih (Bugarska, Rumunija, Estonija, Litvanija, Letonija, Češka, i Slovačka), primenjuju isti ili sličan mehanizam sistema sintetičkog poreza sa progresivnim stopama. Porast sporova od strane poreskih obveznika u nacionalnim sudovima i u Sudu pravde EU proteklih godina, najviše se odnosio na različit **poreski tretman isplate dividendi rezidentu države članice, i na probleme u oporezivanju zarada** koju je u jednoj državi ostvaruju radnici rezidenti druge članice.

7.5. POREZ NA DODATU VREDNOST

7.5.1. DEFINICIJA PDV

Porez na dodatu vredenost ne opterećuje celokupan promet, već samo dodatu vrednost, i obračunava se u svakoj fazi prometnog ciklusa, s tim da kad god proizvod ili usluga prelazi iz jedne u drugu fazu prometa plaća se samo porez na iznos dodate vrednosti. **Dodatu vrednost, prema tome, čini novostvorena vrednost ili razlika u ceni između nabavne i prodajne cene u prometnom ciklusu** - provizija ili marža. Zbog toga je PDV postao najpopularniji oblik oporezivanja prometa proizvoda i usluga, koji se primenjuje u poreskim sistemima država različitih nivoa privredne razvijenosti u kojima se primenjuje živi oko četiri milijarde ljudi ili preko 70% svetskog stanovništva.

Oslobađanja od plaćanja PDV bez prava na poreski odbitak je predviđena za sledeće tri grupe proizvoda i usluga:

- socijalnog i opšteg karaktera koje su značajne za opšti razvoj društva (zdravstvo, socijalne, obrazovanje, i sportske usluge, poštanski sobraćaj);
- razvojnog karaktera (naučne usluge, bankarske, finansijske usluge, i usluge osiguranja i reosiguranja);
- humanitarnog karaktera (aktivnosti Crvenog krsta, religiozne usluge i sl).

7.5.2. METODE OBRAČUNA I OBLICI PDV

Postoje dve osnovne metode obračuna PDV, direktna i indirektna. **Direktna metoda** pretpostavlja neposredno određivanje dodate vrednosti, koja predstavlja poresku osnovicu. Ova metoda se, međutim, **uglavnom ne primenjuje**, zbog mogućih proizvoljnosti i otežane primene u uslovima većeg broja stopa PDV.[416]

416 Dejan Popović, Nauka o porezima i poresko pravo, COLPI, Budimpešta, i Savremena administracja, Beograd, 1997. str. 786-790.

S druge strane, **indirektna metoda** nema za cilj da utvrdi dodatu vrednost, tj. osnovicu za oporezivanje, već nastoji da se odmah izračuna poreska obaveza. Poreski obveznik je dužan da obračuna porez na isporuku dobara i na pružanje svojih usluga, a zatim ima pravo da od tog iznosa odbije porez koji je njegov prethodnik u prometnom lancu (tj. lice od kojeg je nabavio *inpute)* **iskazao u fakturi** (to je, zapravo, porez koji je obveznik platio kroz nabavnu cenu). Ova metoda se zbog toga zove **metoda fakture** (ili metoda poreskog kredita). Obuhvat PDV određuju tri različite odrednice. Tako se razlikuju **tri različita oblika PDV:** 1) proizvodni oblik PDV-a, 2) dohodovni oblik PDV-a i 3) potrošni oblik PDV-a.

Svaki oblik PDV može se zasnivati na dva načela: načelo porekla i načelo odredišta.

Oporezivanje dodate vrednosti **prema načelu odredišta znači da se PDV plaća tamo gde se dobro troši.** Tako izvozni dobra napuštaju zemlju oslobođena PDV, ali se oporezuju u zemlji u kojoj se troše. Na taj način uvezeni i domaći proizvodi ravnopravno su konkurentna na domaćem tržištu (neutralnost oporezivanja je glavno polazište modela PDV).

Za obračun obaveze PDV mogu se primeniti **tri metode: metoda sabiranja, metoda oduzimanja i kreditna metoda.**

Metodom sabiranja dodata vrednost se utvrđuje kao zbir plaćanja za rad i kapital kojima se ona stvara. Tako je dodata vrednost kao osnovica PDV jednaka zbiru nadnica, renti, kamata i neto profita.

Metodom oduzimanja dodata vrednost se računa kao razlika između ukupne prodaje preduzeća i ukupnih kupovina, pa se na tako utvrđenu osnovicu primenjuje stopa PDV.

Kreditna metoda (ima najširu upotrebu danas) kojom se ne izračunava dodata vrednost, već poreski obveznik iz računa za kupljene proizvode i korišćene usluge i računa za prodate proizvode i izvršene usluge, direktno izračunava svoju obavezu za PDV.

U EU, kao i u najvećem broju zemalja, u primeni je potrošni oblik PDV, koji se primenjuje prema načelu odredišta, a iznos poreske obaveze izračunava se pomoću kreditne metode.

7.5.3. KONCEPT JEDNOG MESTA OPOREZIVANJA

Oporezivanje na jedinstvenom tržištu treba da se zasniva na komercijalnim transakcijama, a ne na fizičkom praćenju kretanja dobara, koje nije uvek pouzdano. Režim je dodatno komplikovan, jer postoje posebni aranžmani za pojedine države, privremena odstupanja od opštih pravila i dr.[417]

Kontrola mora, pri tome, da se zasniva na zajednički utvrđenoj metodologiji. U tom kontekstu, značajnu ulogu ima Sistem razmene informacija u vezi sa PDV, svojevremeno uveden Uredbom o administrativnoj saradnji u oblasti PDV 218/92/EEC.

Logičku posledicu zahteva da se sve transakcije na jedinstvenom tržištu tretiraju na isti način kao i transakcije unutar jedne članice je predstavljalo uvođenje koncepta jednog mesta oporezivanja. Ovaj princip bi predstavljao „stožer" novog sistema PDV.

417 Ana Jovanović, Fiskalna harmonizacija u Evropskoj uniji, Ekonomika-SVEN, Niš, 2008. str.101.

EK je oktobra 2003. godine obavestila članice o prioritetima u okviru strategije PDV, koja će se sprovoditi u narednim godinama na području Unije. Sačinjen je, naime, strateški program, koji je imao za cilj da unapredi funkcionisanje zajedničkog sistema PDV u okviru unutrašnjeg tržišta Unije, imajući pri tome u vidu proširenje tog tržišta na 25 članica u 2004. godini (kasnije na 27 država, nakon uključivanja Bugarske i Rumunije). Pre svega, poreske obaveze koje imaju trgovci moraju da budu pojednostavljene, kako bi oni bili u poziciji da mogu da iskoriste pogodnosti koje nudi jedinstveno tržište Unije. Da bi to moglo da se postigne, Komisija ima nameru da razvije ideju tzv. **„one-stop shop"** sistema. U razvijanju takvog sistema, poseban značaj ima direktiva koja uređuje oporezivanje usluga koje se pružaju elektronski. Sem toga, Komisija predlaže da se sistem PDV strukturira tako da prihodi od ovog poreza pripadnu onoj zemlji-članici EU koja je zemlja potrošnje.

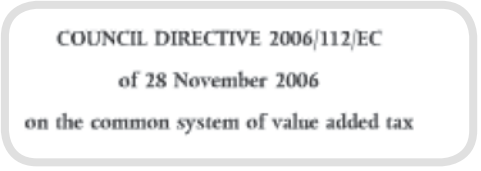
7.5.4. PREDMET OPOREZIVANJA

Predmet oporezivanja, prema Direktivi 2006/112/EZ, su:

a) **promet proizvoda uz naknadu** na teritoriji članice od strane poreskog obveznika;
b) **nabavka unutar Unije proizvoda sa naknadom** na teritorije članice od strane:
   - poreskog obveznika ili pravnog lica koje nije obveznik, kada je prodavac lice koje nije izuzeto kao mali preduzetnik;
   - poreskog obveznika ili bilo kojeg lica koje nije obveznik, u slučaju nabavke novih transportnih sredstava, a čije druge nabavke ne podležu oporezivanju PDV;
   - poreskog obveznika ili pravnog lica koji nije obveznik, u slučaju akciznih proizvoda kada je plativa akciza na nabavku unutar Unije u okviru teritorije države članice, saglasno Direktivi 92/12/EEZ, čije druge nabavke ne podležu oporezivanju PDV;
c) **promet usluga sa naknadom** u okviru članice od strane poreskog obveznika;
d) **uvoz proizvoda.**

U članu 5. Direktive navedena je definicija sredstava transporta koja služe za svhu prevoza lica ili proizvoda (motorna vozila, plovni objekti vazdušne letilice određene nosivosti...).

U istoj Direktivi, **akciznim proizvodima definisani su: energetski proizvodi, alkohol i alkoholna pića i prerađeni duvan,** ali ne i gas nabavljen preko sistema distribucije prirodnog gasa ili električne struje u okviru teritorije Unije ili bilo kojim sistemom mreže distribucije povezanim sa ovim sistemom.


COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC
of 28 November 2006
on the common system of value added tax

Direktivom su **izuzeti od oporezivanja:**

a) promet proizvoda unutar Unije od strane poreskog obveznika ili pravnog lica koje nije obveznik, kada je nabavka tih proizvoda unutar teritorije članice oslobođena oporezivanja u vezi sa međunarodnim transposrtom ili transakcijama koje se smatraju izvozom;
b) promet proizvoda unutar EU, koji nisu polovni proizvodi dela umetnosti, antikviteti i kolekcije, niti nova sredstva transporta ili akcizni proizvodi, od strane poreskog ob-

veznika za svrhe obavljanja poljoprivredne delatnosti, šumarstva i ribolova, koja jeste predmet zajedničkog posebnog postupka po proporcionalnoj stopi za poljoprivrednike, ili promet od strane poreskog obveznika koji vrši samo promet proizvoda ili usluga na koji nema pravo na poreski odbitak, ili od strane pravnog lica koje nije poreski obveznik. Za primenu ovog pravila moraju biti ispunjeni sledeći uslovi: da u tekućoj kalendarskoj godini ukupna vrednost prometa tih proizvoda unutar Unije ne prelazi novčani iznos praga koji pređe država članica, a koji ne može biti manji od 10.000 evra; da u prethodnoj kalendarskoj godini ukupna vrednost prometa tih proizvoda unutar Unije ne prelazi novčani iznos praga prometa koji propiše država članica, a koji ne može biti manji od 10.000 evra . Članice propisuju bliža pravila o primeni prava na opciju koje bi pokrivalo period od dve kaledndarske godine. Iznos novčanog praga je ukupna vrednost prometa, ali bez PDV koji se duguje ili je plaćen u članici iz koje je proizvod poslat ili iz koje je započet transport.

Predmet PDV nisu ni sledeće i sledeće traksakcije:

a) nabavka polovnih proizvoda, dela umetnosti, kolekcija ili antikviteta unutar EU, na koju se primenjuje PDV prema odredbama o posebnom postupku, a koje je prodavac ili organizator prodaje na javnoj aukciji kao poreski obveznik otpremio ili transportovao iz članice;
b) nabavka polovnih sredstava transporta unutar Unije, na koju je primenjen PDV prema odredbama o prelaznom aranžmanu za polovna sredstva transporta, a koje je prodavac kao poreski obveznik otpremio ili transportovao iz države članice.

7.5.5. TERITORIJA PRIMENE

Polazeći od principa koji važi kod poreza na potrošnju, definisanje teritorije za primenu zajedničkog sistema PDV država članica EU naročito je značajno za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta i izbegavanje fiskalnih granica unutar EU, precizno utvrživanje mesta i nastanka poreske obaveze, posebno kod pružanja usluga, određivanje statusa izvoza i uvoza, primenu pravila o poreskom odbitku i ostvarenje prava na povraćaj (refundaciju PDV). Direktiva 2006/112/EZ primenjuje se na teritoriji svake države članice u kojima se primenjuje Ugovor EU, u skladu sa članom 299. Ugovora, izuzev teritorija navedenih u članu 6. Direktive.[418] U vezi sa teritorijom primene zajedničkog sistema PDV neophodno je pomenuti i status slobodnih carinskih zona. Slobodne carinske zone su predmet zakonodavstva PDV, kao i akciza, s tim što je propisano specijalno izuzeće na uvoz proizvoda u ove zone. Slobodne carinske zone predstavljaju teritorijalnu enklavu u okviru carinske teritorije Unije, odvojenu od ostalog dela teritorije, a na kojoj su koncentrisane spoljnotrgovinske aktivnosti. Proizvodi smešteni u tim zonama nisu predmet carinskih dažbina, poljoprivrednih dažbina, kvantitativnih ograničenja ili bilo kakvih dažbina ili mera.[419]

418 Planine Atos u Grčkoj, Kanarska ostrva, itd.

419 Više detalja videti Regulation (EEC) No.2504/88, Službeni glasnik E br. L 225 od 225, član 25.

7.5.6. PORESKI OBVEZNIK I TRETMAN ORGANA VLASTI

Ekonomske aktivnosti obuhvataju aktivnosti proizvođača, trgovaca ili pružaoca usluga, uključujući rudarstvo i poljoprivredu, kao i profesionalne delatnosti. Korišćenje materijalne i nematerijalne imovine i imovinskih prava radi sticanja dobiti na stalnoj osnovi jeste ekonomska aktivnost.[420]

Obveznik poreza je bilo koje lice koje nezavisno obavlja ekonomske aktivnosti, bez obzira na cilj ili rezultat tih aktivnosti.

Lice koje na povremenoj osnovi nabavlja nova transportna sredstva koja otprema ili transportuje korisniku na destinaciju iz jedne u drugu članicu, unutar teritorije EU, smatraće se poreskim obveznikom. Termin poreski obveznik definisan je na način da članice mogu pod ovu kategoriju podvesti i lica koja povremeno obavljaju oporezive transakcije, a naročito:

a) prvi prenos građevinskog objekta ili dela objekta i zemljišta na kojem se nalazi. Građevinskim objektom smatra se i nepokretnost, odnosno nepokretna struktura na zemljištu;
b) promet građevinskog zemljišta.

Članice EU mogu propisati bliža pravila za primenu navedenog kriterijuma i odrediti šta se smatra zemljištem na kojem se nalazi građevinski objekat. Takođe, mogu da primene i druge kriterijume osim prvog prenosa, poput proteklog perioda između datuma završetka građevinskog objekta i datuma prvog prenosa svojine, ili proteklog perioda između datuma prvog poseda i prvog prenosa, ali da periodi ne prelaze 5 godina ili 2 godine za svaki posebno.

Državni organi ne smatraju se poreskim obveznicima ako ispunjavaju dva uslova: Prvi je da su registrovani, tj. klasifikovani kao javno-pravna lica, a drugi je da vrše javnu delatnost u statusu javnog organa.

Zemljištem za gradnju smatra se bilo koje neobrađeno ili obrađeno zemljište definisano kao takvo u državi članici.

Pitanje tretmana državnih, regionalnih i lokalnih organa vlasti u zajedničkom sistemu PDV država članica EU bilo je važno iz razloga prihvatanja jedinstvenog stava da obavljanje državnih, odnosno javnih funkcija ne treba da bude predmet PDV, s obzirom na to da se ne radi o prometu proizvoda i usluga za tržište u uslovima konkurencije.

Međutim, ukoliko se državni organi pojavljuju kao proizvođači, trgovci ili pružaoci usluga u obavljanju ekonomskih aktivnosti koje konkurišu privatnom sektoru, čime bi mogli da naruše slobodnu konkurenciju, tada se smatraju poreskim obveznikom.

Državni organi osnovani na osnovu zakona u cilju obavljanja poslova državne uprave nisu poreski obveznici kada vrše promet proizvoda i usluga, čak i kada naplaćuju takse, doprinose ili druge javne dažbine u vezi sa tim poslovima.[421]

Suštinski su to aktivnosti koje prema nacionalnom zakonodavstvu mogu da obavljaju isključivo državni

420 TITLE HI, TAXABLE PERSONS, Article 9-13, Council Directive 2006/112/EC.
421 Article 13, Council Directive 2006/112/EC.

organi, tj. aktivnosti koje ne može da obavlja privatni sektor: organi opštih poslova administracije, poslova pravosuđa, nacionalne bezbednosti ili odbrane. Bitan kriterijum je da poslove koje obavljaju državni organi, zbog kojih se i ne smatraju poreskim obveznicima, isključivo mogu da obavljaju samo ti organi, i u ovom slučaju nema narušavanja konkurencije.Zatim, kada se državni organi bave aktivnostima koje su iz socijalnih, kulturnih ili političkih razloga izuzete ili su oslobođene oporezivanja, nisu poreski obveznici. To su aktivnosti koje su oslobođene od plaćanja PDV, a koje su po svojoj prirodi od opšteg javnog interesa (PTT usluge, izuzev telekomunikacionih usluga, zdravstvene usluge, socijalne usluge, usluge obrazovanja, kulturne usluge, neprofitne sportske usluge, usluge radio i televizijskog emitovanja od strane javnih organa, izuzev komercijalnih usluga, i dr.).

Kada **državni organi vrše oporezive aktivnosti ili transakcije, tada jesu poreski obveznici,** jer bi u suprotnom imali povoljniji tretman čime bi bila narušena slobodna konkurencija na tržištu. To su aktivnosti navedene **u Aneksu I Direktive 2006/112/EZ,** pod uslovom da se ne radi o neznatnom obimu aktivnosti koji bi se mogao smatrati zanemarljivim: telekomunikacione usluge; promet vode, gasa, električne struje i pare; prevoz proizvoda; aerodromske i lučke usluge; prevoz putnika; promet novih proizvoda za prodaju; intervencije državnog organa u pogledu poljoprivrednih proizvoda u saglasnosti sa propisima o organizaciji regulisanja tržišta tih proizvoda; organizovanje poslovnih sajmova i izložbi; usluge skladištenja; komercijalno oglašavanje; usluge turističkih agencija; promet proizvoda ili usluga u prodavnicama, kantinama i sličnim mestima za zaposleno osoblje; komercijalno radio i televizijsko emitovanje. Primera radi, usluge kontrole i podrške za aero navigaciju, poletanje, spuštanje i parkiranje aviona su oporezive, pošto ih pored javnih, odnosno državnih organa može obavljati i privatni sektor putem koncesije.

Zatim, usluge uz naknadu koje vrše notari - javni beležnici, sudski veštaci, opunomoćenici i nadzornici imenovani od strane suda ili drugog ovlašćenog javnog organa, predmet su oporezivanja PDV. Navedena lica obavljaju usluge nezavisno, uz sopstvenu odgovornost i za naknadu. Nisu zaposleni u sudovima već se radi o vrsti slobodne profesije. Glavni argument koji opredeljuje da te vrste usluga budu predmet PDV je taj da se pružaju nezavisno i uz naknadu. Pri tome nije od značaja to što te usluge imaju karakter javnog interesa i što visinu naknade za izvršenje tih usluga utvrđuju državni organi. Notari i veštaci nisu deo javne administracije. To što su pod nadzorom i što rade po utvrđenoj javnoj regulativi nije dovoljan razlog da bi bili izuzeti iz sistema PDV.

Evolucija PDV grupa u funkciji supra-nacionalne neutralnosti PDV-a u EU dovela je do toga da je do sada 18 članica EU i nekoliko ostalih razvijenih zemalja iskoristilo ponuđenu opciju **registrovanja PDV grupe kao jednog obveznika.** Holandija je predvodnik članica koje zagovaraju primenu ekonomskog pristupa kontroli grupe preduzeća (koncept *de facto* kontrole), dok je Velika Britanija zagovornik pravnog (*de jure*) koncepta kontrole. Od svih zemalja jedno ove dve zemlje omogućavaju uključivanje nerezidenata u PDV grupe.[422]

Prema odredbama Direktive 2006/112/EZ, promet proizvoda je prenos prava raspolaganja od strane lica kao vlasnika materijalne imovine.

422 Dinka Antić, ACTA ECONOMICA, Pravni fakultet Banja Luka, broj 12, 2010. god. str. 282-283.

7.5.7. OPOREZIVE TRANSAKCIJE

Promet proizvoda čini: prenos vlasništva za naknadu prema odluci ili u ime državnog organa, u skladu sa zakonom; stvarna predaja dobara po ugovoru o iznajmljivanju na određeni period, ili prodaja na odloženo plaćanje, kojom se obezbeđuje da se vlasništvo stiče po uplati poslednje rate; prenos proizvoda u saglasnosti sa ugovorom prema kojem se provizija plaća po kupovini ili prodaji.

Članica može smatrati prometom proizvoda i predaju određenih radova građevinske, industrijske ili drugih vrsta izgradnje.

Električna energija, gas, grejanje, zamrzavanje, odnosno hlađenje smatraju se proizvodima.[423] Članica može proizvodima ili dobrima smatrati: izvesna prava na nepokretnostima; prava na osnovu kojih vlasnik ovih prava ima pravo upotrebe na nepokretnoj imovini; akcije ili udele ekvivalentne učešću na osnovu kojih njihov imalac, odnosno vlasnik ima pravo svojine ili posedovanja na nepokretnostima.



ELEKTRIČNA ENERGIJA: OPOREZIVI PROIZVOD

Članice mogu smatrati sledeće transakcije prometom proizvoda uz naknadu: upotrebu proizvoda od strane poreskog obveznika radi proizvodnje, obrade, konstrukcije i drugog procesuiranja, kupljenih ili uvezenih za te svrhe, ako bi PDV na te proizvode, da su nabavljeni od drugog poreskog obveznika, davao pravo na delimični ili potpuni odbitak; upotrebu proizvoda od strane poreskog obveznika za obavljanje neoporezivih aktivnosti, ako bi PDV na te proizvode, da su nabavljeni od drugog poreskog obveznika, davao pravo na delimični ili potpuni odbitak; zadržavanje proizvoda od strane poreskog obveznika ili njegovog naslednika u slučaju da prestaje da obavlja oporezivu delatnost, ako bi PDV na te proizvode, da su nabavljeni od drugog poreskog obveznika, davao pravo na delimični ili potpuni odbitak.[424]

Uvoz proizvoda je unos proizvoda na teritoriju EU sa treće teritorije ili iz treće zemlje koja ne čini deo carinske teritorije Unije.

A) Nabavka proizvoda unutar Unije

Nabavka proizvoda unutar Unije je sticanje prava raspolaganja imovinom nekog lica kao vlasnika, koje nabavlja proizvode iz države članice iz koje je započeta otprema ili transport. U situaciji nabavke proizvoda od strane pravnog lica koje nije obveznik, a koji je otpremljen ili transportovan iz treće zemlje u članicu u kojoj se ne završava otprema ili transport proi-

423 Article 15, Council Directive 2006/112/EC 66

424 Chapter 4, Importation of goods, Article 30, Council Directive 2006/112/EC. 59 Chapter 2, Article 20, Council Directive 2006/112/EC.

zvoda, proizvod se smatra otpremljenim ili transportovanim iz članice uvoza. Ta članica će uvozniku koji podleže oporezivanju PDV odobriti povraćaj PDV plaćen na uvoz proizvoda u članici u kojoj je proizvod otpremljen ili transportovan (prema članu 201 Direktive 2006/112/EZ). Upotreba proizvoda za poslovanje poreskog obveznika koji su transportovani iz druge članice, u kojoj su proizvedeni, obrađeni, kupljeni ili uvezeni od strane obveznika za svrhe njegovog poslovanja, smatra se nabavkom proizvoda sa naknadom unutar Unije. Članice EU svojim propisom određuju da se transakcije, koje bi se klasifikovale kao promet proizvoda izvršen izvan teritorije članice, od strane poreskog obveznika, smatraju nabavkom proizvoda sa naknadom unutar Unije.

B) Promet usluga

Promet usluga je bilo koja transakcija koja ne konstituiše prometu proizvoda. Promet usluga je i: prenos ili ustupanje autorskih prava, patenata, licenci, zaštitnih znakova i drugih prava intelektualne svojine; obaveza uzdržavanja od činjenja ili tolerisanje činjenja; pružanje usluga na osnovu propisa državnih organa.Transakcije smatraju se prometom usluga uz naknadu: upotreba proizvoda, koji su deo poslovne imovine, za lične svrhe poreskog obveznika ili zaposlenog osoblja ili, generalno, za svrhe koje nisu poslovne, ako bi PDV na te proizvode davao pravo na delimični ili potpuni odbitak; obavljanje usluga bez naknade za lične svrhe poreskog obveznika ili zaposlenog osoblja za svrhe koje nisu poslovne.

Poreski obveznik je i lice koje vrši promet robe ili usluga u svoje ime ali za račun drugog lica.

U Direktivi su navedeni izuzeci od od ovog pravila.

Kod prometa gasa ili električne energije, grejanja ili hlađenja, putem sistema distribucije u okviru teritorije Unije ili putem bilo kojeg sistema ili mreže povezanim sa ovim sistemom, mesto prometa je mesto gde poreski obveznik koji vrši ovaj promet ima stalno mesto poslovanja, stalno ili uobičajeno sedište.

Mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem pružalac usluga ima uobičajeno mesto poslovanja ili stalno sedište odakle vrši uslugu.

Što se tiče trećih zemalja, radi izbegavanja dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja slobodne konkurencije, države članice mogu smatrati mestom prometa: treću zemlju za određene usluge nabavljene u okviru teritorije Unije a efektivno izvršene izvan EU; teritoriju članice za određene usluge nabavljene izvan Unije pružene na teritoriji članice.

Mesto uvoza proizvoda u članicu je mesto gde je proizvod lociran pri ulasku na teritoriju EU.

Telekomunikacione usluge su usluge u vezi sa transmisijom, emisijom ili prijemom signala, reči, slike i zvuka ili informacija bilo koje prirode, žičanim putem, putem radija, optički ili drugim elektromagnetnim, odnosno elektronskim sistemom, uključujući prenos ili dodeljivanje prava na korišćenje kapaciteta takve transmisije, emisije ili prijema, uključenjem na pristup globalnim informacionim mrežama.

7.5.8. VRSTE STOPA PDV

A) Standardna stopa

Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sistemu PDV predviđene su **dve vrste stopa: opšta ili standardna stopa i niža stopa.** Država članica primenjuje opštu stopu PDV, **izraženu u procentu**, na oporezivu osnovicu, koja je ista i za promet proizvoda i za promet usluga.[425] Do 31. decembra 2010. godine **opštu stopa ne može biti niža od 15%.**[426] Savet će saglasno članu 93. Ugovora EU odlučiti o nivou standardne stope koja će se primenjivati posle 31. decembra 2010. godine, kada proceni da ih treba menjati.

PDV u EU i CEFTA

- stope sredinom 2012. godine -			u %
Država	Standardna stopa	Niža stopa	Druga niža stopa
ČLANICE EVROPSKE UNIJE:			
Kipar	15	8	5
Luksemburg	15	6	3
Španija	18	7	4
Letonija	18	5	-
Litvanija	18	9	5
Malta	18	5	-
Slovačka	19	-	-
Nemačka	19	7	-
Holandija	19	6	-
Francuska	19,6	5,5	2,1
Austrija	20	10	-
Italija	20	10	4
Bugarska	20	-	-
Češka	20	5	-
Slovenija	20	8,5	-
Estonija	20	5	-
Velika Britanija	20	5	-
Belgija	21	6	-
Irska	21	13,5	4,3
Portugalija	21	12	5
Grčka	23	10	4
Poljska	22	7	3

(nastavak na sledećoj strani)

425 Chapter 3, Supply of services, Article 24, Council Directive 2006/112/EC. TITLE VIII**,** RATES, Chapter 2, Structure and level of rates, Section 1, Standard rate, Article 96, Council Directive 2006/112/EC.

426 Article 97.1, Council Directive 2006/112/EC.

Finska	23	17	8
Rumunija	24	-	-
Švedska	25	12	6
Danska	25	-	-
Mađarska	27	18	5
ZEMLJE CEFTA:			
BiH	17	-	-
Crna Gora	17	7	-
Srbija	18	8	-
UN MIK u ime Kosova prema Rezoluciji 1244 SB UN	16	-	-
Makedonija	18	5	-
Moldavija	20	8	5
Albanija	20	-	-
Hrvatska	25	10	-

Izvor: http://europa. eu. int/comm/taxation_customs/publications/info_doc. info. doc. htm

B) Niže stope

Imajući u vidu da je primena niže stope politički osetljivo pitanje, većina država članica smatra da je uvođenje nižih stopa važan fiskalni instrument.[427]

Niže stope se iskazuju u procentu i ne mogu biti niže od 5%. Članica može primenjivati jednu ili dve niže stope na promet proizvoda i usluga iz Aneksa III Direktive 2006/112/EZ.

U pomenutom Aneksu navedeni su sledeći proizvodi:

1) hrana i voda (uključujući piće, osim alkoholnih pića); žive životinjae; semena i sadnice; komponente za hranu i sl.;
2) farmaceutski, zdravstveni i veterinarski proizvodi za zdravstvenu zaštitu, i sl.;
3) medicinska oprema, ortopedski uređaji i rehabilitaciona pomagala, sedišta za decu u automobilima i sl.;
4) knjige, brošure, dečije slike, pisaći i crtaći pribor, nosači teksta, slike i zvuka;
5) novine i periodika, osim ako služe za reklamne svrhe;
6) ulaznice za predstave, pozorišta, sportske događaje, cirkuse, sajmove, zabavne parkove, koncerte, muzeje, zoološke vrtove i parkove, bioskope i slične kulturne događaje;
7) radio i televizijske difuzne usluge;



LEKOVI: NIŽA STOPA PDV

427 MEMO/07/277, Brussels, July 5, 2007.

8) autorske usluge pisaca, kompozitora, i umetničkih izvođača;
9) usluge stambene izgradnje i rekonstrukcije, koje su deo socijalne politike, isključujući materijal koji čini značajan deo vrednosti pružanja ovih usluga;
10) usluge pranja prozora i čišćenja u privatnim domaćinstvima;
11) proizvode i usluge u poljoprivrednoj proizvodnji, isključujući mašine ili zgrade;
12) usluge smeštaja od strane hotela, pansiona i sličnih smeštajnih kapaciteta, uključujući usluge izdavanja kamping prostora i karavana;
13) usluge restorana i ketering servisa, osim prometa alkoholnih i bezalkoholnih pića;
14) proizvode i usluge koje nabavljaju dobrotvorne organizacije država članica, ukoliko te usluge nisu oslobođene poreza;
15) usluge kremacije i pratećih proizvoda u vezi sa tim uslugama;
16) medicinske i dentalne usluge nege i termalnog tretmana ako nisu oslobođene;
17) usluge čišćenja ulica/smeća, izuzev usluga koje obavljaju javna preduzeća;
18) manje popravke bicikla, obuće i kožnih stvari, odeće i rublja (krpljenje i sl);
19) usluge kućne nege, brige i pomoći starijim, bolesnim ili invalidnim licima;
20) usluge frizera.

Niža stopa ne primenjuje se na usluge koje se nabavljaju elektronski, a navedene su u Aneksu II Direktive 2006/112/EZ (nabavka vebsajta, veb-hosting, održavanje programa i opreme na daljinu; nabavka softvera; nabavka slika, teksta i informacija; nabavka muzike, filmova i igara, uključujući igre na sreću i klađenje, difuzni prijem političkih, kulturnih, umetničkih, sportskih, naučnih i zabavnih događaja; usluge podučavanja na daljinu.

Članice mogu primenjivati nižu stopu na promet prirodnog gasa, električnu struju i na gradsko grejanje.[428]U predmetnoj Direktivi, u istom Aneksu date su i neke specifičnosti koje se odnose na Austriju, Kipar i Portugaliju.

7.5.9. PORESKA OSLOBAĐANJA

Međutim, poreski obveznik koji vrši promet oslobođen plaćanja PDV, na svoju nabavku proizvoda i usluga plaća PDV koji ne može da koristi kao odbitak za umanjenje poreske obaveze, jer nema poresku obavezu na ime obavljanja svog prometa. Na taj način oslobađanje od oporezivanja sadrži skriveni PDV koji ostaje uključen u ceni tih proizvoda ili usluga. Zato poresko oslobađanje u sistemu PDV ne znači uvek prednost. Izuzetak su oslobađanja sa pravom na poreski odbitak, kada poreski obveznik na ime obavljenog prometa koji je oslobođen oporezivanja ima pravo da zahteva povraćaj ili refundaciju plaćenog PDV pri nabavci proizvoda ili usluga ili pri uvozu.

Proizvodi i usluge čiji promet je oslobođen plaćanja PDV, ne podležu obračunavanju poreza niti se isti naplaćuje kroz njihovu cenu.

428 Section 3, Particular provisions, Article 102-105, Council Directive 2006/112/EC.

A) Oslobađanje sa pravom na poreski odbitak

Imajući u vidu mesto potrošnje proizvoda i usluga, sledeće transakcije oslobođene su plaćanja PDV sa pravom na poreski odbitak: nabavka proizvoda iz jedne u drugu članicu, uključujući nova sredstva transporta i akcizne proizvode; transakcije u vezi sa međunarodnim transportom ili se tretiraju kao izvoz; nabavka unutar EU ili uvoz proizvoda za svrhu obrade da bi se izvršio izvoz; transakcije povezane sa međunarodnom razmenom, poput onih koje se tiču carinskog skladištenja ili drugih skladišta.

Oslobađanje od plaćanja PDV sa pravom na odbitak predviđena su za izvoz proizvoda sa područja EU: izvoz ili transport proizvoda prema destinacijama izvan Unije i nabavka proizvoda za izvoz. U slučaju nabavke proizvoda koji čine prtljag putnika nerezidenta koji napušta područje EU, oslobađanje od plaćanja PDV će se primeniti ako su ispunjeni sledeći uslovi: 1) putnik nema mesto stalnog boravka na teritoriji EU; 2) proizvodi se transportiju izvan EU u roku od tri meseca od dana nabavke; 3)vrednost nabavke, uključujući PDV veća je od **175 evra** ili ekvivalentnog iznosa u nacionalnoj valuti, ili niži iznos naknade.

Članice mogu pružiti tretman oslobađanja na uvoz roba za smeštanje u poreska i druge vrste skladišta na osnovu posebnih odobrenja o skladištenju bez plaćanja PDV, ali i za skladišne sporazume u sledećim slučajevima kada su proizvodi namenjeni: za prodaju u bescarinskim prodavnicama (tax-free shops),[429] za prodaju putnicima za lični prtljag u morskom i vazdušnom saobraćaju prema trećim zemljama.

Plaćanja PDV sa pravom na poreski odbitak oslobođa se i: nabavka ili uvoz proizvoda ili usluga unutar Unije od strane poreskog obveznika, koja je na teritoriji članice u kojoj se vrši nabavka ili uvoz oslobođena plaćanja PDV; nabavka proizvoda na teritoriji Unije od strane lica koje bi imalo pravo na nadoknadu plaćenog PDV.

B) Oslobađanja bez prava na poreski odbitak

Mada je Direktivom 2006/112/EZ određena zajednička lista oslobađanja od plaćanja PDV da bi sopstveni prihodi Unije bili utvrđivani i naplaćivani na jedinstven način u svim članicama i da bi PDV zaista ostao opšti porez na potrošnju, brojna odstupanja od te liste govore o krajnje fleksibilnom tretmanu oslobađanja.

a) Usluge od opšteg interesa su:

1) javne poštanske usluge i proizvode koji prate ove usluge, izuzev prevoza putnika i telekomunikacionih usluga;

Oslobađanje od PDV bez prava na poreski odbitak predviđeno je za proizvode i usluge: opšteg i socijalnog karaktera, koji su bitni za opšti razvoj društva (zdravstvene, socijalne, kulturne i sportske usluge, PTT usluge i dr.); razvojnog karaktera (naučne i obrazovne usluge, usluge (re) osiguranja); humanitarnog i duhovnog karaktera(religiozne usluge i dr.).

429 Bescarinskim prodavnicama smatraju se prodavnice situirane u okviru aerodroma ili luka koje ispunjavaju uslove propisane od strane nadležnih organa države članice; poreskim obveznicima koji prodaju proizvode putnicima na brodovima i avionima u međunarodnom saobraćaju upućenim ka mestima izvan teritorije Unije.

2) zdravstvene usluge koje se pružaju od strane zdravstvenih institucija, bolnica, centara za medicinski tretman i dijagnostiku i zdravstvenih stručnjaka;
3) promet ljudskih organa, krvi i majčinog mleka;
4) usluge zubnih tehničara i nabavku proteza od strane zubara i zubnih tehničara;

Oslobađanje bez prava na poreski odbitak odnosi se na usluge od opšteg i interesa i usluge koje su u funkciji razvoja države.

5) usluge koje direktno vrše nezavisna udruženja lica samo svojim članovima uz nadokandu troškova;
6) usluge iz oblasti društvene i socijalne zaštite i proizvode koji prate ove usluge, kao i domovi za starija lica, od strane institucija;
7) usluge dečije zaštite i zaštite mladih i proizvode koji prate ove usluge, od strane organa i organizacija;
8) usluge predškolskog, školskog i **univerzitetskog obrazovanja,** stručne obuke i prekvalifikacije, kao i promet proizvoda i usluga neposredno povezan sa ovim uslugama, koje vrše organi i organizacije osnovane;
9) usluge privatnog podučavanja od strane učitelja, škola i univerziteta;
10) usluge obezbeđenja osoblja od strane verskih zajednica ili filozofskih institucija, u cilju obavljanja zdravstvene, društvene i socijalne zaštite i usluga predškolskog, školskog i univerzitetskog obrazovanja, usluga dečije zaštite i zaštite mladih sa duhovnog aspekta;



UNIVERSITY OF CAMBRIDGE
OSLOBOĐEN PDV BEZ PRAVA NA PORESKI ODBITAK

11) usluge i prateće proizvode koje neprofitne organizacije političkog, sindikalnog, verskog, patriotskog, humanitarnog, filozofskog i građanskog karaktera, obezbeđuju svojim članovima na bazi utvrđene pretplate, ako se time ne narušava slobodna konkurencija;
12) izvesne sportske usluge i usluge fizičkog vaspitanja od strane neprofitnih organizacija;
13) izvesne usluge iz oblasti kulture i proizvode koji,shodno zakonu,prate ove usluge;
14) usluge prevoza bolesnih ili povređenih lica u specijalno dizajniranim vozilima;
15) radio i televizijsko javno emitovanje nekomercijalnog karaktera.

b) na ostale aktivnosti:

1) usluge osiguranja i reosiguranja, uključujući usluge osiguranja koje pružaju brokeri i agenti osiguranja;
2) odobravanje i posredovanje u davanju kredita i upravljanje kreditom od strane davaoca;
3) posredovanje i bilo koji poslovi sa kreditnim garancijama ili drugim vrstama obezbeđenja i upravljanje kreditnim garancijama od strane davaoca;

4) transakcije, uključujući posredovanje, koje se tiču depozita i tekućeg računa, platnog prometa, prenosa, dugovanja, čekova i drugih instrumenta, osim naplate duga;
5) transakcije, uključujući posredovanje, koje se tiču valute, novčanica, i kovanog važećeg novca, izuzev kolekcionarskih predmeta i novca numizmatičke vrednosti, poput zlata, srebra i drugog metalnog novca koji se ne koriste kao zakonito sredstvo plaćanja;
6) transakcije, ali ne i upravljanje ili čuvanje akcijama i udelima, poslovanjem kompanijama i društvima, HoV, osim dokumenta kojim se potvrđuje pravo na imovinu;
7) upravljanje specijalnim investicionim fondovima određenim od države članice;
8) promet važećih vrednosnih poštanskih marki, fiskalnih i drugih sličnih marki;
9) usluge priređivanja igara na sreću;
10) promet građevinskih objekata i delova građevinskih objekata i zemljišta na kojem se nalaze, izuzev novoizgrađenih objekata, i objekata u izgradnji;
11) promet neobrađenog zemljišta;
12) lizing i iznajmljivanje nepokretne imovine.

Međutim, sledeće usluge iznajmljivanja nisu oslobođene oporezivanja: smeštaj u hotelima i sličnim objektima, uključujući kampove i mesta za kampovanje; izdavanje parking mesta i prostora; izdavanje stalno instalirane opreme i mašina; iznajmljivanje sefova.

C) Oslobađanja PDV na uvoz

Oslobađanje na uvoz predviđeno je za: 1) uvoz proizvoda čiji promet je oslobođen oporezivanja u okviru teritorije članice; 2) krajnji uvoz proizvoda koji su lična imovina;[430] 3) krajnji uvoz proizvoda sa trećih teritorija koje čine deo carinske teritorije Unije; 4) uvoz proizvoda poslatih ili transportovanih sa treće teritorije ili iz treće zemlje u državu članicu koja nije krajnji uvoznik; 5) reuvoz, od strane lica koje je izvršilo izvoz, u državu članicu u kojoj su proizvodi bili izvezeni, kada su ti proizvodi oslobođeni carinskih dažbina; 6) uvoz proizvoda prema diplomatskim i konzularnim sporazumima; 7) uvoz proizvoda od strane međunarodnih tela i organizacija ili njihovih članova; 8) uvoz proizvoda od strane oružanih snaga Velike Britanije stacioniranih na Kipru; 9) uvoz u luku od strane ribarskih preduzeća neprerađenog morskog ulova; 10) uvoz zlata od strane centralnih banaka; 11) uvoz gasa putem distributivnog sistema, ili uvoz električne energije.

7.5.10. POSEBNI POSTUPCI OPOREZIVANJA

Članice mogu da primenjuju posebne postupke ili specijalne režime **za male preduzetnike** u saglasnosti sa zajedničkim odredbama iz Direktive 2006/112/EZ [431] u cilju postizanja bliže harmonizacije poreskog tretmana ove kategorije poreskih obveznika, i smanjenja administrativnih troškova. Poseban postupak obuhvata i primenu proporcionalne ili paušalne stope **za poljoprivrednike** koji se ne oporezuju po pravilima PDV. Zajednički sistem po posebnim

430 Određeni su direktivama Saveta 69/169/EEZ, 83/181/EEZ i 2006/79/EZ
431 Službeni list EU broj 347 od 11.12.2006. godine

postupcima oporezivanja primenjuje se **i na usluge turističkih agencija i na promet polovnih proizvoda, umetničkih dela, antikviteta i kolekcija**.

Primena uobičajenih ili opštih pravila PDV za zlato stvarala je značajne smetnje u korišćenju zlata kao finansijskog instrumenta, što je opravdalo uvođenje posebnog postupka **na promet investicionog zlata** radi jačanja međunarodne konkurentnosti tržišta zlata EU.

Posebni postupci oporezivanja odnose na: male preduzetnike, male poljoprivrednike, turističke agencije, polovne proizvode, umetnička dela, kolekcije, antikvitete, investiciono zlato.

Prema zajedničkom sistemu oporezivanja, poseban postupak uveden je **i za poreske obveznike nerezidente koji vrše isporuku elektronskih usluga u Uniji**.

A) Mali preduzetnici

Članice EU mogu da primenjuju pojednostavljeni postupak oporezivanja za ovu kategoriju obveznika, poput primene proporcionalne stope, za utvrđivanje i naplatu PDV ili da izuzimaju od PDV ovu kategoriju malih obveznika ako ostvaruju godišnji promet ispod propisanog iznosa.[432] Poreske olakšice primenjuju se na promet proizvoda i usluga malih preduzetnika, osim na: transakcije koje se obavljaju na povremenoj osnovi; promet novih transportnih sredstava; promet proizvoda i usluga od strane lica koja nisu obveznici PDV u članici EU. Članice mogu da isključe i druge transakcije, pod propisanim uslovima.

Države članice koje su se nakon 1. januara 1978. godine pridružile EZ mogu izuzeti od oporezivanja PDV obveznika čiji godišnji promet nije veći od ekvivalentnog iznosa u nacionalnoj valuti po kursu konverzije na dan njihovog pristupa (sledi tabela).[433]

IZUZETI OD PDV - MALI PREDUZETNICI

CENZUSI PO ZEMLJAMA ČLANICAMA EU		
Grčka: 10.000 evra;	Španija: 10.000 evra;	Portugalija: 10.000 evra;
Austrija: 35.000 evra;	Finska: 10.000 evra;	Švedska: 10.000 evra;
Češka: 35.000 evra;	Estonija: 16.000 evra;	Kipar: 15.600 evra;
Letonija: 17.200 evra;	Litvanija: 29.000 evra;	Mađarska: 35.000 evra;
Poljska: 10.000 evra;	Slovenija: 25.000 evra;	Slovačka: 35.000 evra;
Bugarska: 25.600 evra;	Rumunija: 35.000 evra.	
Malta: 37.000 evra za promet proizvoda, a 24.300 evra ako se radi o uslugama sa niskim iznosom dodate vrednosti (visok nivo nabavki), i 14.600 evra za druge slučajeve koji se uglavnom odnose na promet usluga sa većim iznosom dodate vrednosti (nizak iznos nabavki);		

432 TITLE XII, SPECIAL SCHEMES, CHAPTER 1, Special scheme for small enterprises, Council Directive 2006/112/EC.

433 Article 287, Council Directive 2006/112/EC.

Navedeni iznosi, izuzev iznosa PDV, uključuju: promet proizvoda i usluga, koji bi inače bio oporeziv; promet proizvoda i usluga oslobođen plaćanja PDV sa pravom na poreski odbitak; promet nepokretnosti, finansijskih i usluge osiguranja, ukoliko nisu pomoćne transakcije. Poreski obveznici izuzeti od plaćanja PDV nemaju pravo na poreski odbitak i ne prikazuju PDV na njihovim računima. Obveznici koji su u saglasnosti sa primenom posebnog postupka izuzeti od plaćanja PDV, imaju pravo na opciju da se opredele da budu oporezovani po opštem sistemu PDV.

B) Mali poljoprivrednici

Poseban postupak može da se primeni za male poljoprivrednike - proizvođače i pružaoce usluga u delatnosti poljoprivrede, šumarstva i ribarstva, po proporcionalnoj ili paušalnoj stopi (stopa poravnanja) koja u suštini predstavlja kompenzaciju za plaćeni PDV pri njihovoj nabavci proizvoda i usluga. Pritom mali poljoprivrednici nemaju pravo na poreski odbitak, a pri nabavci proizvoda i usluga plaćaju PDV. Međutim, imaju pravo da svoju prodajnu cenu uvećaju za iznos utvrđen po propisanom procentu proporcionalne stope kada su njihovi kupci poreski obveznici. U tom slučaju kupci poljoprivrednih proizvoda i usluga sa statusom poreskih obveznika imaju pravo na poreski odbitak za iznos plaćenog poreza po proporcionalnoj stopi, sadržan u prodajnoj ceni.

Izrazi koji se primenjuju u vezi sa posebnim postupkom za **male poljoprivrednike** navedeni su u Aneksima VII i VIII u Direktivi 2006/112/EZ .[434]

Država članica može isključiti iz primene proporcionalne stope izvesne kategorije poljoprivrednika čiji promet jeste predmet oporezivanja prema opštim pravilima PDV ili pojednostavljenog postupka. Poljoprivrednik koji primenjuje proporcionalnu stopu može da se opredeli da bude u sistemu primene opštih pravila PDV.



MALI POLJOPRIVREDNIK MOŽE DA BIRA: VAN SISTEMA ILI U SISTEMU PDV

Država članica utvrđuje proporcionalnu stopu u vidu kompenzicionog procenta, koja može da bude različita za šumarstvo ili različite oblasti poljoprivrede i ribolova, o čemu prethodno obaveštava EK. Proporcionalna stopa utvrđuje se na osnovu makroekonomske statistike u prethodne tri godine. Članice mogu svesti taj procenat na „0". U vezi sa primenom proporcionalne stope mora se voditi računa o tome da efekat te primene ne bude u dobijanju većeg iznosa refundacije za kupce poljoprivrednih proizvoda - poreske obveznike, u odnosu na iznos PDV koji su poljoprivrednici platili prilikom svojih nabavki. Proporcionalna stopa primenjuje se na cenu, bez PDV, poljoprivrednih proizvoda i poljoprivrednih usluga. Članice EU obezbediće da se iznos poreza po proporcionalnoj stopi naplati ili od strane kupca kroz cenu ili od javnog organa. Poljoprivrednik po proporcionalnoj stopi nema pravo na odbitak PDV koji je platio

434 CHAPTER 2, Article 295-305, Council Directive 2006/112/EC. 88

ili će platiti na nabavku ili uvoz proizvoda ili usluga u cilju obavljanja svoje delatnosti. U slučaju da je poreski obveznik - kupac platio iznos poreza po proporcionalnoj stopi poljoprivredniku, on ima pravo da od svoje poreske obaveze odbije taj iznos plaćenog PDV. Članice EU će refundirati plaćeni iznos PDV po proporcionalnoj stopi: na promet poljoprivrednih proizvoda, poreskom obvezniku ili pravnom licu iz druge članice u okviru razmene u EU za poljoprivredni proizvod koji jeste predmet oporezivanja PDV u državi nabavke; na promet poljoprivrednih proizvoda, kupcu izvan EU koji obavlja oporezive transakcije i ima pravo na odbitak; za svrhe prometa usluga koje se obavljaju unutar teritorije članice u kojoj se nalazi korisnik tih usluga; na promet poljoprivrednih usluga oporezivom korisniku - kupcu u Uniji iz druge članice ili izvan Unije, ukoliko se ove usluge koriste za svrhe obavljanja oporezivog prometa unutar teritorije članice u kojoj je plaćen PDV.

Članice određuju metod refundacije i potrebne mere da se osigura isplata iznosa po proporcionalnoj stopi poreskim obveznicima koji imaju pravo na poreski odbitak.

C) Turističke agencije

Članice EU primeniće poseban postupak na usluge turistima koje obavljaju turističke agencije - turoperatori, u svoje ime i za svoj račun, a koriste proizvode i usluge drugih poreskih obveznika (prevoz, smeštaj, isporuka hrane i pića i dr.).[435] Poseban postupak ne primenjuje se na turističke agencije koje posluju kao posrednici na bazi ostvarivanja provizije, diskonta ili rabata u prodaji određene turističke ponude.

Sve usluge i proizvodi koje je obezbedila turistička agencija u okviru turističkog aranžmana smatraju se jednom uslugom. Svaka takva usluga biće oporeziva u državi članici u kojoj je sedište turističke agencije. Poreska osnovica za obračun poreske obaveze jeste razlika, bez PDV, između prodajne cene, fakturisane turistima, i stvarnih troškova proizvoda i usluga, koje su obezbedili drugi poreski obveznici neposredno u korist turista. Pri utvrđivanju obaveze za plaćanje PDV turistička agencija nema pravo na poreski odbitak.

Kada je pružanje turističke usluge od strane turističke agencije izvršeno od strane drugog poreskog obveznika izvan Unije, promet usluga od strane turističke agencije smatraće se kao posrednički posao oslobođen plaćanja PDV. Ako su turističke usluge izvšene unutar i izvan teritorije Unije, samo deo usluge turističke agencije koji je obavljen izvan teritorije Unije može da bude oslobođen od plaćanja PDV.

Ako se turistički aranžman prodaje od strane turističke agencije - turoperatora iz jedne članice turističkoj agenciji u drugoj članici, svaka transakcija se mora posebno oporezovati u saglasnosti sa relevantnim kriterijumom određivanja mesta prometa. Međutim, neke članice primenjuju niže oporezivanje, a ima i onih koe izuzimaju od oporezivanja prodaju aranžmana od strane turoperatora (Danska, Irska, Holandija). Dakle, poseban postupak za turističke agencije-turoperatore ne primenjuje se jedinstveno u svim članicama EU.

Mesto oporezivanja turističke usluge je mesto obezbeđenja turističke usluge.

435 CHAPTER 3, Article 306-310, Council Directive 2006/112/EC.

D) Polovni proizvodi, umetnička dela, kolekcije i antikviteti

Članice mogu primenjivati poseban postupak na promet polovnih proizvoda, umetničkih dela, kolekcija i antikviteta, kada se direktnim metodom oporezuje marža. Ovaj postupak ne primenjuje se na nova sredstva transporta. Za primenu posebnog postupka za polovne proizvode, umetnička dela, kolekcije i antikvitete koriste se sledeće definicije: [436]

a) **polovnim proizvodom** smatra se **pokretna materijalna imovina** pogodna za dalju upotrebu ili je za upotrebu nakon opravke, osim umetničkih dela, kolekcija i antikviteta, plemenitih metala i dragog kamenja, koju definiše država članica;
b) **u umetnička dela**[437] ubrajaju se: slike, crteži i pasteli, ručno dekorisani predmeti, pozorišne scenografije; originalne gravure, štampane slike; originalne skulpture i kipovi od bilo kog materijala, ako ih izradi autor...; tapiserije i rukom tkani tekstilni zidni predmeti na osnovu originalnog umetničkog dela...; slike u bakru izrađene isključivo rukom..., osim proizvoda draguljara (skupoceni predmeti, nakit), zlatara i srebrara; umetničke fotografije;
c) **kolekcijama** se smatraju sledeći predmeti:[438] poštanske i taksene marke, prigodni koverti prvog dana - odštampane, frankirane pismonosne pošiljke i sl., upotrebljeni, ili ako nisu upotrebljeni, ili da nisu namenjeni za upotrebu; kolekcije i primerci od zoološkog, botaničkog, mineraloškog, anatomskog, istorijskog, arheološkog, paleontološkog, etnografskog ili numizmatičkog značaja);
d) **antikvitetima** se smatraju predmeti, kako je navedeno u Aneksu IX, Deo C, stari više od 100 godina.

Date su i druge definicije, kao što su: oporezivi trgovac; organizator prodaje na javnoj aukciji i principal organizatora prodaje na javnoj aukciji.

Države članice primenjuju poseban postupak za oporezivanje marže.

Do uvođenja nekog budućeg definitivnog rešenja, poseban postupak ne primenjuje se na promet novih transportnih sredstava.

Država članica može propisati da marža ne može biti niža od 10% od prodajne cene.

Članica **poseban postupak primenjuju i na promet polovnih sredstava transporta** koji obavlja organizator prodaje u svoje ime po ugovoru o plativosti provizije po prodaji. Članice koje su na dan 31. decembra 1992. godine primenjivale poseban postupak, koji nije postupak na bazi direktnog oporezivanja profita na promet polovnih sredstava transporta, mogu, do donošenja nekog budućeg definitivnog rešenja, nastaviti da primenjuju taj postupak ukoliko je u saglasnosti sa uslovima predviđenim Direktivom 2006/112/EZ.[439]

Poreska osnovica za polovne proizvode, umetničke predmete, kolekcije i antikvitete je ostvarena razlika između prodajne cene posrednika i nabavne cene, umanjena za PDV na ovu razliku.

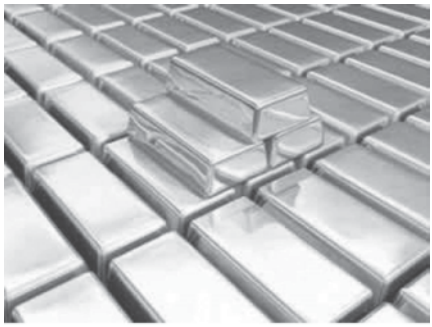
436 CHAPTER 4, Article 311.
437 Navedena su u Aneksu IX, Deo A, Direktive 2006/112/EZ
438 Navedeni u Aneksu IX, Deo B Direktive 2006/112/EZ
439 Subsection 2, Article 326, Council Directive 2006/112/EC.

E) Investiciono zlato

Investicionim zlatom smatra se:[440] zlato, u obliku poluge ili ploče prihvatljive težine na tržištu zlata, čistote jednake ili veće od 995 ‰, bez obzira na to da li ili ne predstavlja zalog; zlato sadržano u kovanicama više od 80% - zlatnicima, dukatima i drugim zlatnim kovanicama, koji se ne prodaju u numizmatičke svrhe, čija čistota je jednaka ili veća od 900‰. Radi se o zlatnicima, dukatima i drugim zlatnim kovanicama porekla nakon 1800. godine, koji jesu ili su bili zakonsko sredstvo plaćanja u državi porekla, a prodaju se po ceni koja ne prelazi cenu vrednosti zlata na otvorenom tržištu. Država članica može isključiti iz ovog tretmana male poluge ili ploče težine od 1 grama ili manje.

Radi promovisanja korišćenja zlata kao finansijskog instrumenta, Direktivom 2006/112/EZ predviđeno je poresko izuzeće za nabavku i promet investicionog zlata, jer se u nekim članicama zlato bilo predmet PDV, a u drugim nije. Zato se Direktivom eliminišu ove razlike i narušavanje konkurencije između članica uz jačanje položaja EU na tržištu zlata.

Članica EU **izuzima od oporezivanja PDV nabavku i uvoz investicionog zlata unutar Unije**, uključujući investiciono zlato predstavljeno sertifikatom za smeštaj ili je prikazano u izveštaju o razmeni zlata u slučaju zajma i svopa, zatim, pravo posedovanja ili zahtev za posedovanjem investicionog zlata, i transakcije po ugovoru o forvardu i fjučersu koji su osnov za prenos prava svojine ili zahteva na pravo svojine nad investicionim zlatom.



ZLATNE POLUGE

Članica EU će poreskim obveznicima, koji proizvode investiciono zlato ili transformišu zlato u investiciono, svojim propisima pružiti **pravo na opciju da budu oporezovani ako prodaju investiciono zlato drugom poreskom obvezniku**.[441] Takođe, pravo na opciju da budu oporezovani imaju i poreski obveznici koji u okviru svoje delatnosti nabavljaju ili prodaju zlato u obliku poluge ili ploče za industrijsku svrhu drugom poreskom obvezniku. O detaljima korišćenja ove opcije svaka država obaveštava Komisiju.

Poreski obveznik koji je izuzet od plaćanja PDV na promet investicionog zlata ima pravo na odbitak iznosa PDV koji je dužan da plati ili je platio. Trgovci su dužni da evidentiraju sve transakcije investicionog zlata i čuvaju dokumentaciju da bi se identifikovali kupci, za period od najmanje pet godina.

440 CHAPTER 5, Section 1, Article 344-356, Council Directive 2006/112/EC.
441 Section 3, Article 348, Council Directive 2006/112/EC.

F) Elektronske usluge nerezidenta

Usled porasta elektronske trgovine došlo je do porasta poreske utaje pa je bila neophodna međunarodna saradnja, koja je uspostavljena donošenjem **Bonske deklaracije, potpisane od strane 29 država 6.7.1997. godine**, potom, zajedničkom **Deklaracijom o elektronskoj trgovini EU i SAD,** potpisanom 5.12.1997. godine, i, konačno, **Konferencijom o elektronskoj trgovini**, koju je inicirala STO na ministarskom nivou u Otavi 1999. godine. Sve elektronske transmisije i nematerijalni promet imovine koji se obavlja preko Interneta smatraju se uslugama i predmet su PDV.[442] EK je 2003. i 2005. usvojila Uredbe o administrativnoj saradnji u oblasti indirektnog oporezivanja, koje se odnose i na pružanje elektronskih usluga.[443]Elektronska nabavka usluga obuhvata kulturne, umetničke, sportske, naučne, obrazovne, zabavne, infomatičke i slične usluge, poput, softvera, video igara i kompjuterskih usluga uopšte, koje: korisnik u EU elektronski nabavlja od operatora izvan EU.

Članice EU dozvoliće svim licima poreskim obveznicima koja nisu rezidenti Unije da koriste poseban postupak oporezivanja, ako isporučuju elektronske usluge licu koje nije poreski obveznik a čije sedište ili stalno mesto boravka ili prebivalište je u članici EU.[444] Komunikacija u vezi sa ovom informacijom je elektronska, a odnosi se na sledeće podatke: ime; poštansku adresu; elektronsku adresu, uključujući veb stranice; nacionalni PIB; izjavu da u EU nije poreski obveznik PDV. **Članica EU identifikacije ili država potrošnje, dodeljuje poreskom obvezniku nerezidentu individualni PDV identifikacioni broj**, koji će koristiti dok obavlja elektronski promet na njenoj teritoriji i ispunjava uslove da koristi poseban postupak oporezivanja. **Poreski obveznik nerezident svakog kvartala u tekućoj godini dostavlja u elektronskoj formi članici u kojoj isporučuje elektronske usluge, poresku prijavu**. Prijava se podnosi u roku od 20 dana od završetka poreskog perioda. Prijava sadrži iznose u evrima: ukupnu vrednost prometa elektronskih uluga, izuzev PDV; iznos PDV, po stopi koja je propisana u članici identifikacije.



E-TRGOVINA

Mesto oporezivanja je teritorija EU i prema tome te usluge su predmet oporezivanja PDV; EU operator pruža korisniku izvan EU. Mesto oporezivanja je teritorija u kojoj je lociran korisnik i tada te usluge nisu predmet oporezivanja u EU; EU operator pruža korisniku - poreskom obvezniku u drugoj državi članici. Mesto oporezivanja je mesto gde je mesto poslovanja korisnika usluga; EU operator pruža korisniku u EU ili poreskom obvezniku u istoj državi članici - Mesto oporezivanja je mesto u kojem je lociran korisnik.

442 Communication from the Commission of 17 June 1998 to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee on electronic commerce and indirect taxation, [COM(97)157].

443 Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92, Official Journal L 264,15.10.2003; Council Regulation (EEC) No 218/92 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT)]; Council Regulation No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax, Official Journal L 288 of 29.10.2005.

444 Section 2, Special scheme for electronically supplied services, Article 359-369, Council Directive 2006/112/EC.

Poreski obveznik nerezident plaća PDV istog dana kada je podneo poresku prijavu na račun banke koji je odredila država identifikacije, i to u evrima ili u valuti države članice, na njen zahtev, koja ne primenjuje evro kao valutu. Obveznik nerezident koji koristi ovaj poseban postupak nema pravo na odbitak PDV niti bilo kakvu refundaciju. Uredbom je ustanovljena saradnja i razmena informacija između poreskih administracija država članica u borbi protiv poreske utaje.

7.5.11. SPREČAVANJE EVAZIJE PDV

Poreska evazija ometa funkcionisanje unutrašnjeg tržišta na način da se usled skrivenog neplaćanja poreza pojavljuju proizvodi sa izuzetno niskim cenama. Usvojenom **Direktivom 2008/117/EZ od 16.12.2008. godine, izmenjena je Direktiva 2006/112/EZ uvođenjem sledećih mera radi prevencije od evazije ili utaje PDV:**[445] a) sastavljanje jednomesečnih izveštaja o prometu proizvoda unutar Unije, dakle o prometu između članica; b) određivanje istih poreskih perioda za dobavljača i za kupca ili korisnika u kontekstu informacija o transakcijama unutar Unije; c) redukcija administrativnog opterećenja; d) podnošenje kvartalnih izveštaja o rekapitulaciji prometa proizvoda unutar Unije.

Nabavkom usluga na koju je PDV plativ od strane korisnika, a čije pružanje u kontinuitetu traje duže od jedne godine, za potrebe evidencije u izveštaju kompletiranom po isteku svake kalendarske godine, smatra se iznos koji se pripisuje toj godini, do konačnog završetka te usluge. Izveštaj o rekapitulizaciji sastavlja se za svaki mesec i dostavlja u roku od jednog meseca za prethodni u skladu sa postupkom koji propisuje članica. Međutim, članice mogu da odobre poreskom obvezniku podnošenje izveštaja o rekapitulaciji **po završetku kvartala** u roku od jednog meseca elektronskim putem, ukoliko ukupan kvartalni iznos o prometu, izuzev PDV, ne prelazi sumu **50.000 evra**. Do 31. **decembra 2011. godine države članice će navedenu sumu povećati na 100.000 evra**, odnosno na sumu koja je ekvivalentna ovom iznosu u nacionalnoj valuti. U slučaju usluga, izveštaj o rekapitulaciji može se podnositi kvartalno u roku od jednog meseca po isteku svakog kvartala.

Da bi provera informacija bila korisna protiv poreskih zloupotreba, transakcije unutar EU bi se morale prijavljivati u istom poreskom periodu i od strane dobavljača i od strane kupaca - poreskih obveznika, i to e-putem da se troškovi administracije svedu na minimum. Članice imenuju operatore za podnošenje kvartalnih izveštaja o rekapitulaciji prometa proizvoda i usluga unutar EU.

445 Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Comrminity transactions. Official Journal L 14/7, 20.1.2009.

7.6. HARMONIZACIJA AKCIZA

7.6.1. AKCIZNI PROIZVODI U EU I TERITORIJA PRIMENE

Zajednički sistem akciza u EU stupio je na snagu 1. januara 1993. godine, kada je počelo da funkcioniše jedinstveno tržište. On obuhvata selektivne potrošne **poreze na:**

- **mineralna ulja** (kasnije su uključeni i energenti i električna energija),
- **duvanske prerađevine i**
- **alkohol i alkoholna pića.**

Razlog za propisivanje ovih „obaveznih" akciznih proizvoda leži u okolnosti da su u pitanju dobra čija potrošnja **garantuje izdašnost poreskih prihoda**. **Članice mogu** da **uvode akcize i na neke druge proizvode** i usluge (ako postoje razlozi - npr. fiskalni, ekološki i dr.), ako to ne povlači za sobom dodatne formalnosti prilikom prekograničnog kretanja takve robe, niti je povezano sa većim administrativnim troškovima.[446]



BENZINSKA STANICA: PRODAJA AKCIZNIH PROIZVODA

Usvajanjem Direktive 2003/96/EZ opšim sporazumom o **oporezivanju eneretskih proizvoda u EU** uspostavljen je zajednički okvir oporezivanja ovih proizvoda .[447] Sistem minimalnih stopa koji **se primenjuje na mineralna ulja,** proširen je na **ugalj, prirodni gas i električnu energiju**. Osnovna namera bila je poboljšanje funkcionisanja unutrašnjeg tržišta smanjenjem narušavanja konkurencije između mineralnih ulja i drugih energetskih proizvoda. Time Unija nastoji da ostvari ciljeve Kjoto Protokola i efikasnije korišćenje energije u smeru smanjenja zavisnosti od uvoza i ograničenja emisije štetnih gasova i efekata staklene bašte.

Usvojenim direktivama o držanju, otpremanju i kontroli akciznih proizvoda i o strukturi i nivou stopa ovih proizvoda u trgovinskoj razmeni između članica, definisani su zajednički stavovi u pogledu: **predmeta oporezivanja, teritorije primene, obaveze plaćanja akciza, lica obaveznih za plaćanje akciza, strukture i minimalne stope akciza, vrsta oslobađanja, otpremanja**

Harmonizacija akciza u EU zasnovana je na tri grupe direktiva:

- Horizontalnoj direktivi - Direktivi o opštim aranžmanim za proizvode koji su podvrgnuti akcizama, kao i o držanju (upravljanju), kretanju i kontraoli takvih proizvoda; (Directive 92/12/EEC.)
- Tri strukturne direktive o akcizama na duvan, alkohol i alkoholna pića i mineralna ulja; (Directive 95/59/EC, Directive 92/83/EEC, Directive 82/91/EEC.)
- Četiri direktive o usaglašavanju akciznih stopa na ove proizvode. (Directive 92/79/EEC, 92/80/EEC, 92/84/EEC, 92/82/EEC.)

446 Član 1. tač. 3. Direktive 2008/118/EZ od 16. decembra 2008. godine
447 Službeni list EZ 283 od 31.10.2003. godine

akciznih proizvoda.[448] ustanovljen je opšti sporazum o akcizama da bi se obezbedio slobodan promet akciznih proizvoda u EU.

Razlog za propisivanje „obaveznih" akciznih proizvoda leži u okolnosti da su u pitanju dobra čija potrošnja garantuje izdašnost poreskih prihoda.

Teritorija primene opšteg sporazuma o akcizama je teritorija Unije, odnosno teritorija svake države članice (čl. 299 Ugovora), koje inače čine deo carinske teritorije EU, osim nekoliko izuzetaka koji su navedeni u **Direktivi 2008/118/EZ.**

7.6.2. LICA OBAVEZNA DA PLAĆAJU AKCIZE

Oporezivanje akciznih proizvoda zasniva se na primeni principa destinacije, tj. principa odredišta robe, čime se obezbeđuje da izvoz ne bude oporezovan. Jedino za dobra koja fizička lica uvoze za sopstvenu upotrebu važi drukčiji princip, prema kojem se akciza obračunava i naplaćuje u zemlji-članici u kojoj su oni takav proizvod nabavili (zemlja porekla). Ali, sam **pojam „sopstvene upotrebe" ima svoja ograničenja** i teško ga je jasno definisati.[449] Lica obavezna da plaćaju akciza su:

a) Ovlašćeno fizičko/pravno lice sa odobrenim poreskim skladištem od strane nadležnih organa da proizvodi, drži, dobija i otprema akcizne proizvode u cilju obavljanja poslovne aktivnosti. Akcize se plaćaju prema režimu odloženog ili obustavnog plaćanja;
b) Registrovani trgovac ili primalac - fizičko/pravno lice, ovlašćeno od strane nadležnih organa članice da, radi obavljanja poslovne aktivnosti, dobija akcizne proizvode iz druge države članice prema režimu odloženog plaćanja;
c) Registrovani trgovac ili pošiljalac (konsignant) - fizičko/pravno lice, ovlašćeno od strane nadležnih organa članice uvoza da, u cilju obavljanja poslovne aktivnosti prema režimu odloženog plaćanja, otprema akcizne proizvode.

Poresko **(akcizno)** skladište je mesto gde je akcizni proizvod proizveden, gde se čuva, dobije ili otpremi prema režimu odloženog plaćanja, u saglasnosti sa propisanim uslovima od strane nadležnih organa članice u kojoj je skladište locirano.

Slobodne carinske prodavnice situirane su na aerodromima ili lukama i ovlašćene su da prodaju akcizne proizvode bez obračunavanja akcize putnicima pri napuštaju teritoriju EU.

Članica mora da vodi evidenciju o licima obaveznim za plaćanje akcize, mestu gde se proizvode akcizni proizvodi, načinu njihovog transporta, dokumentaciji o akciznim proizvodima, prirodi, vrsti i kvantitetu tih proizvoda.

7.6.3. ODLOŽENI (SUSPENZIVNI) ARANŽMAN

Režim odloženog plaćanja je poreski aranžman koji se primenjuje na proizvodnju, obradu, čuvanje i otpremanje akciznih proizvoda bez plaćanja akcize. Akcizni proizvodi mogu se

448 Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of faxes on cigarettes, Official Journal L 316, 31.10.1992.p.8. ostalo videti H. Hrustić. op. cit. str. 107-108.

449 Direktiva predviđa obavezu obračuna akcize u situaciji kada se proizvodi pušteni u potrošnju u jednoj zemlji drže u komercijalne svrhe u drugoj zemlji. Zbog toga, Direktiva propisuje minimalne količine akciznih proizvoda (npr. 800 cigareta, 90 litara vina i dr.), koji isključuju postojanje komercijalnih razloga.

otpremati prema ovom režimu u okviru teritorije EU, iz poreskog skladišta ili mesta uvoza ka drugom poreskom skladištu od strane ovlašćenog primaoca. Ova otprema akciznih proizvoda praćena je elektronskim administrativnim dokumentima.

Nastanak poreske obaveze može da se odloži do momenta puštanja akciznog proizvoda u potrošnju, tj. obaveza da se plati akciza može da nastane tek onda kada takav proizvod napusti akcizno skladište. Takva mogućnost naziva se „odloženi (suspenzivni) aranžman". Odobrenje za otvaranje i rad akciznih skladišta daju nadležni poreski organi članice na čijoj teritoriji se skladište nalazi. Horizontalna direktiva uređuje i režim kretanja akciznih proizvoda između akciznih skladišta koja se nalaze u različitim članicama, uz odgovarajuća prateća dokumenta.

7.6.4. PROIZVODNJA, ČUVANJE I OTPREMANJE AKCIZNIH PROIZVODA

Svaka članica propisuje pravila koja se tiču proizvodnje, obrade i čuvanja akciznih proizvoda, koji su predmet **Direktive 2008/118/EC**. Akciza se ne plaća na proizvode obrađene i čuvane akcizne proizvode u odobrenim poreskim skladištima od strane nadležnih organa članice. Ovlašćeno lice sa odobrenim poreskim skladištem mora da ispuni propisane uslove za poresko skladište i da, ako je potrebno, garancijom pokrije moguće rizike u pogledu plaćanja akcize. Zatim, dužno je da obezbedi podatke o proizvodnji, zalihama i kretanju akciznih proizvoda prema režimu odloženog plaćanja i da omogući praćenje i kontrolu akciznih proizvoda od strane nadležnih poreskih organa.

Obaveza za plaćanje akciza nastaje kada je akcizni proizvod proizveden, odnosno pušten za potrošnju i pri uvozu ovih proizvoda.

Direktivom 2008/118/EC uređen je postupak kretanja akciznih proizvoda prema režimu odloženog plaćanja. Režim odloženog plaćanja primenjuje se na kretanje akciznih proizvoda unutar Unije i upućenim ka trećim zemljama ili teritorijama: a) od poreskog skladišta ka: drugom poreskom skladištu; registrovanom primaocu; mestu sa kojeg akcizni proizvodi napuštaju teritoriju Unije; primaocu, kada su proizvodi otpremeljeni iz druge države članice; b) od mesta uvoza ka poreskom skladištu, kada su otpremljeni od strane registrovanog pošiljaoca.

Uvoz je svaki unos akciznih proizvoda na teritoriju Unije.

Akcize se ne naplaćuju:

a) kada akcizni proizvodi dolaze iz ili se otpremaju u treće zemlje i skladište prema obustavnom postupku ili se unose u pripisane slobodne zone/slobodna carinska skladišta ;

b) kada se akcizni proizvodi otpremaju između država članica preko zemalja članica EFTA ili između članica i zemalja članica EFTA, prema unutrašnjem tranzitnom postupku Unije ili preko jedne ili više trećih zemalja nečlanica EFTA, što je pokriveno: TIR

Obaveza plaćanja akciza nastaje u državi članici u kojoj su akcizni proizvodi pušteni za potrošnju, primenom stopa koje važe u toj članici.

ili ATA karnetom.[450] Kretanja akciznih roba iz jedne članice EU u drugu mora biti propraćeno odgovarajućim evidencijama, garancijama da ne dođe do poreske evazije.

Članice EU mogu odobriti ali i limitirati autorizaciju povremenih nabavki.

Akciza je naplativa u državi članici odredišta (destinacije) uz prateći elektronski dokument. Odlukom 1152/2003/EZ uspostavljen je elektronski sistem kontrole kretanja akciznih proizvoda.[451] Kada se izvozi akcizni proizvod iz jedne članice preko teritorije druge, nadležni organi članice otpreme će uputiti elektronski dokument nadležnim organima članice izvoza, u kojoj se podnose dokumenta o izvozu skladu sa Uredbom (EEZ) 2913/92.

Kretanje akciznih proizvoda, prema režimu odloženog plaćanja počinje kada akcizni proizvod napusti poresko skladište.

Članice EU mogu male proizvođače vina koji u proseku godišnje proizvode manje od 1.000 hl vina, da oslobode ispunjavanja zahteva koji se odnose na kretanje i kontrolu kretanja akciznog proizvoda. Kada isporučuju vino iz jedne u drugu članicu, mali proizvođači vina dužni su da o tome informišu nadležne organe i da ispune zahteve propisane Uredbom Evropske komisije[452] koji se tiču pravila u vezi sa pratećim dokumentima o prevozu vina. Da bi se utvrdio karakter privatne upotrebe akciznih proizvoda, države članice moraju da uzmu u obzir sledeće: komercijalni status korisnika akciznih proizvoda i razloge nabavke; mesto lokacije nabavke proizvoda i vrstu transporta; bilo koji dokument koji prati ovu nabavku; prirodu i kvantitet akciznih proizvoda. Članica može da propišu limite o količini nabavki akciznih proizvoda iz druge države članice, ali koje ne mogu da budu manje od sledećih:

a) **za duvanske proizvode**: a) 800 cigareta; b) 400 komada cigarilosa (cigare težine ne veće od 3 g po komadu); c) 200 cigara; d) 1,0 kg duvana za pušenje;
b) **za alkoholne proizvode:** a) 10 l alkoholnog pića; b) 20 l međuproizvoda; c) 90 l vina (uključujući maksimalno 60 l penušavog vina); d) 110 l piva.

7.6.5. OZNAČAVANJE AKCIZNIH PROIZVODA

Zemlja koja zahteva primenu takvih kontrolnih markica u poreske svrhe mora da ih učini dostupnim ovlašćenim čuvarima akciznih skladišta u drugim zemljama. Osim toga, ona mora da obezbedi da korišćenje akciznih markica ne ugrozi slobodno obavljanje trgovine-slobodno kretanje akciznih proizvoda između zemalja. Poresko markiranje mora da bude validno u državi koja ih izdaje i prepoznatljivo među državama članicama.

Članice mogu da zahtevaju da proizvodi koji se puštaju u potrošnju na njihovoj teritoriji budu obeleženi tzv. akciznim markicama.

450 EFTA (The European Free Trade Association) Danas su članice samo Island, Norveška, Švajcarska i Lihtenštajn. Države članice EFTA potpisale su sporazume sa EU tako da su deo unutrašnjeg tržišta EU, a imaju i zaključene aranžmane o slobodnoj trgovini sa većim brojem drugih zemalja.

451 Council Decision No 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerising the movement and surveillance of excisable products, Official Journal L 62 of 01.07.2003.

452 Uredba Evropske komisije broj 884/2001 od 24.4.2001,

7.6.6. HARMONIZACIJA AKCIZNIH STOPA

Harmonizacija stopa akciza je fleksibilna, jer nisu propisane jedinstvene već minimalne stope. Usvojenim direktivama utvrđene su struktura i minimalne stope akciza za:

A) Alkohol i alkoholna pića

Strukturna direktiva o alkoholnim pićima[453] pravi razliku između različitih vrsta pića, kao što su: pivo, vina, žestoka pića i ostala alkoholna pića. Osnovicu za obračun akcize na alkoholna pića čini „Plato hektolitarski stepen". Propisane su specifične stope (osnovicu čini plato hektolitarski stepen) i njihovi minimalni iznosi.

Odgovarajuća harmonizacija propisuje se i za druga alkoholna pića (žestoka pića). Alkohol-etanol, koji se koristi kao reprodukcioni materijal oslobođen je od oporezivanja.

Direktivama EU, za alkohol i alkoholna pića utvrđene su sledeće minimalne stope/iznosi akciza:

a) pivo (po hl): 0,748 evra ili 1,87 evra po stepenu alkohola u hl;
b) vino (po hl): 0 evra;
c) međuproizvode (po hl): 45 evra;
d) alkoholna pića (po hl čistog alkohola): 550 evra.

Pivo je predmet oporezivanja akcizom ako sadrži više od 4% alkohola. Država članica može da primenjuje nižu stopu od minimalne za pivo koje ne sadrži više od 2,8% alkohola.

Niža stopa od minimalne može se primeniti i na etil alkohol proizveden u malim destilerijama. Međutim, ta stopa ne može biti niža za više od 50% od standardne nacionalne stope za ovaj proizvod. Predmet ograničenja je i smanjena akciza na alkoholno piće koje ne sadrži više od 10% alkohola i na francuski rum i grčki uzo.

B) Duvanske prerađevine

Direktivama EU, za duvan i duvanske prerađevine utvrđene su sledeće minimalne stope/iznosi akciza:

a) **cigarete:** 57% od prosečne maloprodajne cene, uključujući sve poreze *(ad valorem* + akciza + PDV), s tim da akciza ne bude manja od 64 evra na 1000 komada. Članica koja primenjuje minimalnu akcizu od 101 evra na 1000 komada za cigarete ne mora iznos akcize da usaglasi sa minimalnim zahtevom od 57% učešća svih dažbina u maloprodajnoj ceni.[454]

453 Directive 92/83/EEC

454 Article 2, Council Directive 2010/12/EU of 16 February 2010 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco and Directive 2008/118/EC, *Official Journal* L 50, 27.2.2010.

Od 1.1.2014.godine ukupan iznos akcize na cigarete će biti najmanje 60% od prosečne maloprodajne cene ali ne manji 90 evra na 1000 komada, bez obzira na prosečnu maloprodajnu cenu cigareta. Članice sa minimalnom akcizom od 115 evra na 1000 komada neće morati da usaglašavaju taj iznos akcize sa minimalnim zahtevom od 60% učešća akcize u prosečnoj maloprodajnoj ceni cigareta. Za Bugarsku, Estoniju, Grčku, Letoniju, Litvaniju, Mađarsku, Poljsku i Rumuniju predviđen je prelazni period do 31. decemra 2017. godine, do kada su dužne da usaglase iznos akcize na cigarete sa navedenim zahtevom.

Prosečna maloprodajna cena predstavlja odnos između novčane maloprodajne vrednosti svih cigareta, uključujući sve poreze i dažbine, i ukupnog broja cigareta spremnih za potrošnju. Prosečna maloprodajna cena određuje se 1. marta svake kalendarske godine;

b) **cigare ili cigarilosi**: 5% od maloprodajne cene, uključujući sve poreze, ili 12 evra/kg ili na 1000 komada;
c) **fini duvan za pušenje**: najmanje 40% od maloprodajne cene ili 40 evra/kg. Ukupan iznos akcize će biti:
   - od 1. januara 2013. godine najmanje 43% od prosečne maloprodajne cene ali ne manji od 47 evra/kg ili na 1000 komada, bez obzira na prosečnu maloprodajnu cenu cigareta
   - od 1. januara 2015. godine najmanje 46% od maloprodajne cene ili 54 evra/kg,
   - od 1. januara 2018. godine najmanje 48% od maloprodajne cene ili 60 evra/kg;
   - od 1. januara 2020. godine najmanje 50% od maloprodajne cene ili 60 evra/kg.
   - **drugi duvan za pušenje**: 20% od maloprodajne cene ili 22 evra/kg.

Do 31.12. 2013. godine učešće iznosa akcize ne može biti manje od 5% niti veće od 76,5%, zajedno sa PDV, u poreskom opterećenju, odnosno u prosečnoj maloprodajnoj ceni. Od 1.1.2014. godine to učešće ne može biti manje od 7,5% niti veće od 76,5%, zajedno sa PDV, u poreskom opterećenju, tj. u prosečnoj maloprodajnoj ceni.

C) Mineralna ulja

Strukturna direktiva o naftnim derivatima[455] predviđa jedinstvenu definiciju 13 različitih vrsta naftnih derivata. Direktiva propisuje da će stopa akcize biti specifična, dok se u odgovarajućoj direktivi o stopama, samo za 7 od ukupno 13 vrsta naftnih derivata - predviđa da stopa ne sme biti manja od određenog iznosa.

Minimalne stope akcize za mineralna ulja razlikuju se u zavisnosti od svrhe korišćenja: da li se koriste kao gorivo za motore; za industrijsku ili komercijalnu svrhu (poljoprivreda, šumarstvo, građevinarstvo, javni saobraćaj i dr.); ili za grejanje.[456]

455 Direktive 92/81EEC

456 Council Directive 1999/81/EC *Official Journal* L 211 of 11.08.1999; Council Decision (2001/224/EC) of 13 March 2001 concerning reduced rates of excise duty and exemptions from such duty on certain mineral oils when used for specific purposes, *Official Journal* L 84/23, 23.2.2001; Council Directive 2002/10/EC, *Official Journal* L 46 of 16.02.2002; Council Directive 2003/96/EC, *Official Journal L 283 of* 31.10.2003; Council Drective 2003/117/EC, *Official Journal* L 233 of 20.12.2003.

Energetski proizvodi oporezovani su samo ako se koriste kao gorivo za motore ili grejanje, ali ne ako se koriste kao sirovine za hemijsku redukciju ili u elektrolitičkom i metalurškom procesu. Minimalne stope akcize na ulja koja se koriste kao motorno gorivo su:

- olovni benzin: 421 evro/1000 l;
- bezolovni benzin: 359 evra/1000 l;
- dizel i kerozin 330 evra/1000 l;
- tečni naftni gas (LPG): 125 evra/1000 l;
- prirodni gas: 2,6 evra/GJ.[457]

Navedeni minimalni iznosi akcize na mineralna ulja mogu u pojedinim članicama da budu niži ili da se neka mineralna ulja i oslobode od plaćanja akcize, u zavisnosti od namene za koju se koriste (**javni prevoz, ambulantna vozila, vozila za slepe, oružane snage**, itd.).

Minimalne stope akcize na ulja za industrijsku i komercijalnu upotrebu su:

- dizel: 21 evro/1000 l;
- kerozin: 21 evro/1000 l;
- tečni naftni gas: 41 evro/1000 l;
- prirodni gas: 0,3 evra/ GJ.

Odgovarajućom Direktivom[458] predviđeno je da se za industrijsku i komercijalnu upotrebu smatra korišćenje ulja: u poljoprivredi, hortikulturi, šumarstvu; za nepokretne motore; za postrojenja, mašine i pogone u građevinarstvu; za javne i komunalne radove; za vozila javnog prevoza.

Minimalne stope akcize na ulja koja se koriste za grejanje i električnu energiju su:

- dizel: 21 evro/1000 l;
- teško ulje: 15 evra/1000 kg;
- kerozin: 0 evra/1000 l;
- tečni naftni gas: 0 evra/1000 kg;
- prirodni gas: 0,15 evra/ GJ za poslovnu upotrebu i 0,3 evra/ GJ za neposlovnu upotrebu;
- ugalj i koks: 0,15 evra/ GJ za poslovnu upotrebu i 0,3 evra/ GJ za neposlovnu upotrebu;
- električnu energiju: 0,5 evra/MWh za poslovnu upotrebu i 1,0 evra/ MWh za neposlovnu upotrebu.

Različite stope oporezivanja u državama članicama predmet su fiskalne kontrole i primenjuju se u sledećim slučajevima: na način da su direktno povezane sa kvalitetom proizvoda; u zavisnosti od kvantiteta potrošnje električne struje i energetskih proizvoda koji se koriste za grejanje; za lokalni javni prevoz putnika (uključujući taksi), komunalne usluge, oružane snage i javnu administraciju, invalide, ambulantu; kao razlika između poslovne i neposlovne upotrebe, za električnu struju i energetske proizvode.

457 GJ- gigadžul.
458 Direktive 2003/96/EZ

7.6.7. OSLOBAĐANJA OD PLAĆANJA AKCIZA

Oslobađanje od plaćanja akciza predviđeno je za isporuke akciznih proizvoda: diplomatskim i konzularnim predstavništvima; prema sporazumima potpisanim sa trećim zemljama ili međunarodnim organizacijama; međunarodnim oružanim snagama i za njihovo zaposleno civilno osoblje, ili za nabavku njihovih kantina i menzi; oružanim snagama Velike Britanije stacioniranim na Kipru prema Ugovoru o osnivanju koji se tiče Republike Kipar od 16. avgusta 1960. godine.

Članica može da oslobodi plaćanja akciza nabavku akciznih proizvoda za slobodne carinske prodavnice (tax-free shops), koje kupuju putnici kao lični prtljag na putu ka trećim teritorijama ili zemljama u pograničnom vazdušnom ili morskom saobraćaju. Na isti način tretiraju se i akcizni proizvodi kupljeni u pograničnim vazdušnim ili morskim lukama na destinacijama ka trećim teritorijama ili zemljama. Članice koje su na dan 1. jula 2008. godine imale slobodne carinske prodavnice situirane i na drugim mestima, osim na aerodromima ili lukama, mogu do 1. januara 2017. godine da nastave da oslobađaju od plaćanja akciza akcizne proizvode u njima, a koji se prodaju putnicima kao lični prtljag na destinacijama ka trećim teritorijama ili zemljama. Ti putnici moraju da poseduju saobraćajni dokument kojim potvrđuju da je njihova konačna destinacija treća zemlja.

Predmet akciza ni u jednoj državi nije mineralno ulje pušteno za potrošnju koje se koristi: kao gorivo u standardnim rezervoarima komercijalnih motornih vozila u cilju rada ili transporta; kao deo opreme za rad ili transport specijalnih kontejnera montiranih dizajniranom aparaturom za sistem rashlađivanja ili prečišćavanja ili zagrevanja, ili za drugi sličan sistem.

Akciza se ne plaća na energetske proizvode koji se koriste: u proizvodnji električne struje i za održavanje sistema za proizvodnju električne struje. Međutim, ovi proizvodi mogu iz razloga ekološke politike u državi članici da budu predmet oporezivanja; kao gorivo u vazduhoplovnoj navigaciji, izuzev za privatnu upotrebu; kao gorivo u plovidbi u unutrašnjoj plovidbi Unije, uključujući ribarstvo, osim za privatnu upotrebu i za proizvodnju električne struje na palubi.

Država članica može ograničiti kvantitet navedenih oslobađanja u međunarodnom saobraćaju i u unutrašnjem saobraćaju Unije.

Država članica može primenjivati potpuno ili delimično oslobađanje od plaćanja akcize ili redukovani nivo oporezivanja i na: energetske proizvode pod fiskalnom kontrolom, koji se koriste u projektima tehnološkog razvoja ekološki korisnih proizvoda ili kao gorivo iz obnovljivih izvora; biogoriva; sve oblike energije solarnog porekla, proizvedene vetrom, plimom ili geotermički, iz biomase ili otpada; energetske proizvode i električnu struju koji se koriste za prevoz roba i putnika železnicom, metroom, tramvajem i trolejbusom, i dr.

Članica može refundirati, potpuno ili delimično, plaćenu akcizu ukoliko je u pitanju investiranje u racionalizaciju korišćenja energije. Refundacija može da bude u iznosu od 100% ako se radi o intenzivnoj aktivnosti za pomenute namene i do 50% u ostalim slučajevima.

7.7. HARMONIZACIJA OSTALIH INDIREKTNIH POREZA U EU

Ostali indirektni porezi obuhvataju harmonizaciju uvođenja poreza na uvećanje kapitala i harmonizaciju sistema oporezivanja teretnih vozila koja koriste putnu infrastrukturu EU.

Direktivom 2008/7/EZ. kojom se reguliše uvođenje indirektnog poreza na uvećanje kapitala u državama članicama, od 1. januara 2009. godine ukinuta je i zamenjena Direktiva 69/335/EEZ. Novom direktivom **generalno se zabranjuje uvođenje poreza na uvećanje kapitala**, mada neke države članice za sada mogu da nastave sa primenom tog poreza.[459]

7.7.1. POREZ NA UVEĆANJE KAPITALA

Imajući u vidu da su dažbine na kapital u direktnoj vezi sa slobodnim kretanjem kapitala, prevencija od narušavanja konkurencije je izuzetno važna za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta. **Direktivom 2008/7/EZ** je potvrđeno da bi najbolja solucija bila ukidanje ovih dažbina jer su štetne za razvoj poslovanja u okviru Unije. Međutim, gubici prihoda koji bi bili rezultat nagle primene takve mere su neprihvatljivi za izvesne države članice. U skladu sa tim, države članice koje su od 1. januara 2006. godine naplaćivale porez na uvećanje kapitala mogu i dalje da nastave sa ovim oporezivanjem.

Direktiva 2008/7/EZ primenjuje se na kompanije sa ograničenom odgovornošću koje su navedene u samoj direktivi. Obveznik poreza je bilo koja kompanija, firma, udružene kompanije ili pravno lice: sa akcionarskim kapitalom, dakle, društvo kapitala; čiji članovi mogu slobodno da raspolažu svojim učešćem i odgovorni su samo za dugove kompanije srazmerno svom učešću u kapitalu kompanije; sve druge kompanije, firme, udruženja ili pravna lica koja ostvaruju profit.

Porez na uvećanje kapitala je indirektni porez na ulaganje kapitala u društvo kapitala u slučaju: osnivanja društva kapitala ili transformacije neke kompanije u društvo kapitala; povećanja kapitala unosom imovine ili putem kapitalizacije profita ili rezervi; povećanja u imovini u zamenu za pravo glasa ili pribavljanja koristi koja za posledicu ima promenu u pravu glasa kompanije; transfera kapitala iz treće zemlje u državu članicu u kojoj je centar efektivnog upravljanja ili je obavljena registracija uprave kompanije; uzetih zajmova, ako kreditor ima pravo učešća u profitu kompanije, ili ako su garantovani od strane članova kompanije.

Države članice ne mogu da uvode porez na uvećanje kapitala kompanije na: ulaganje kapitala; zajmove ili usluge koje čine deo učešća u kapitalu; registraciju ili druge formalnosti neophodne pre otpočinjanja poslovanja; promenu u različite oblike kompanije, na transfer centra efektivnog upravljanja ili preregistraciju iz jedne u drugu državu članicu, na promenu podataka kompanije ili proširenje perioda trajanja; restruktuiranje.

Restruktuiranje obuhvata merdžere koji su rezultat ulaganja imovine ili merdžere koji su rezultat razmene učešća.

Zabranjuje se indirektno oporezivanje aktivnosti izdavanja hartija od vrednosti i aktivnosti pozajmljivanja. **Međutim, države članice mogu da naplaćuju određene takse i druge javne dažbine na uvećanje kapitala.**

459 Council Directive 2008/7/EC of 12 Februar)' 2008 concerning indirect taxes on the raising of capital, Official Jounml L 46 of 21.2.2008.

Specijalne odredbe primenjuju se u članicama koje su naplaćivale dažbine na kapital od 1.1.2006. **Te članice mogu da nastave da naplaćuju te dažbine po jedinstvenoj stopi do 1%, - samo na unos kapitala.** Dakle, ne i na druge transakcije, poput restruktuiranja.

Važno je da se **dažbine na kapital naplaćuju samo jednom,** u saglasnosti sa izbegavanjem duplog oporezivanja na unutrašnjem tržištu. Osnovica utvrđivanja dažbine na kapital mora da bude stvarna vrednost ulaganja, nakon odbitka obaveza i troškova.

Država članica takođe može isključiti od plaćanja dažbine na kapital kapital članova društva sa neograničenom odgovornošću.

7.7.2. POREZ NA TERETNA VOZILA

Direktiva Evropskog parlamenta i Saveta **1999/62/EZ od 17.6. 1999.** o naplati javnih dažbina na teretna motorna vozila koja koriste određenu putnu infrastrukturu ima za cilj da harmonizuje sistem oporezivanja ovih vozila i da uspostavi mehanizam za naplatu infrastrukturnih troškova od korisnika-prevoznika.[460] Tom Direktivom zamenjena je Direktiva 93/89/EEZ o primeni poreza na određena motorna vozila. Novom direktivom obuhvaćeni su **porezi i razne dažbine na vozila za putni prevoz robe tovara iznad 12 tona**.

Države članice ne mogu primenjivati poreske stope niže od minimalnih stopa propisanih u Direktivi 1999/62/EZ. Međutim, imaju opciju da u određenim slučajevima i pod propisanim uslovima primenjuju niže stope ili izuzeća. Direktivom su navedeni uslovi koje država članica treba da ispuni da bi uvela i/ili nastavila da naplaćuje putne dažbine ili takse.

Članica (pojedinačno, ili zajedno sa nekom drugom državom) može primenjivati: poreze i dažbine na registraciju vozila ili na vozilo ili na prevoz tereta veće težine ili dimenzija; takse na parkiranje i specifične gradske saobraćajne dažbine; dažbine sa ciljem prevazilaženja problema saobraćajnih gužvi. Država članica koja koristi elektronski sistema naplate odgovorna je za obezbedenje kompatibilanosti tog sistema.

Direktivom 2006/38/EZ ustanovljena su pravila koja će primenjivati države članice za korisnike putne infrastrukture, uključujući puteve na transevropskoj mapi i puteve u planinskim regionima.[461] **Od 2012. godine Direktiva 2006/38/EZ će se primenjivati i na vozila težine između 3,5 i 12 tona.** Članice naplaćuju različite javne dažbine, odnosno takse u zavisnosti od kategorije vozila u pogledu štetne emisije gasova („EURO" klasifikacija) i od nivoa i obima štete za puteve, mesta i trajanja korišćenja. Ovim se omogućava da se na izvestan način savladaju problemi saobraćajnih gužvi i zagađivanja vazduha na bazi principa „korisnik - zagađivač plaća".

460 Directive 1999/62/EC of the European Parliament and of the Council of 17)une 1999 on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures, Official Journal L 187 of 20.7.1999. Amending acts: Directive 2006/38/EC, Official journal L 157 of 9.6.2006; Directive 2006/103/EC, Official journal L 363 of 20.12.2006.

461 Decision No 1692/96/EC of the European Parliament and of the Council of 23 July 1996 on Community guidelines for the development of the trans-European transport network Official Journal L 228,9.9.2003.

7.8. PROPISI O UZAJAMNOJ POMOĆI I SARADNJI PORESKIH ORGANA ČLANICA EU

Iako unutrašnje tržište EU pretpostavlja liberalizaciju tokova kapitala i roba, kao i odsustvo kontrole na graničnim prelazima između zemalja, ono nema samo za cilj obezbeđivanje „četiri velike slobode", već stvara i posebne mogućnosti za međunarodnu poresku evaziju. Imajući sve to u vidu, Savet Zajednice je 1977. godine usvojio:

- **Direktivu o uzajamnoj pomoći nadležnih poreskih organa zemalja u oblasti neposrednog oporezivanja**[462] koja obavezuje članice da razmenjuju sve one informacije koje mogu da im omoguće tačno **utvrđivanje poreza na dohodak i imovinu**. Godine 1979. ova Direktiva bila je dopunjena tako da obuhvati i PDV[463] . Razlog za takvo proširivanje Direktive nije bio samo u okolnosti što je PDV prihvaćen kao opšti porez na potrošnju širom EU, već i zbog činjenice da značajan deo sopstvenih prihoda EZ čine upravo prihodi od PDV pojedinih članica. Izmenama i dopunama iz 1992. godine Direktiva je proširena i na akcize .[464]
- **Direktiva o uzajamnoj administrativnoj pomoći kod neposrednog i posrednog oporezivanja** se **isključivo odnosi na utvrđivanje poreza**, a ne i na prikupljanje i naplatu poreza, niti na razmenu dokumenata. Ona se odnosi na **poreze na dohodak, poreze na imovinu, PDV i akcize**.

7.9. CARINSKA UNIJA

7.9.1. HARMONIZACIJA CARINSKE POLITIKE

Uspostavljanje carinske unije ne mora sam po sebi biti pozitivan korak, niti je jednako dobar za sve zemlje. Naprotiv, može biti i vrlo štetno za privredu. Ako se carine uspostavljaju na nivou stopa kojima su zaštićene privredne aktivnosti u najzaštićenijim privredama, carinska unija dobija funkciju pojačavanja protekcionizma na datoj teritoriji. Međutim, zaštićenija privreda vremenom postaje manje sposobna da se nosi s konkurencijom iz sveta, svi uvozni artikli postaju skuplji, raste opšti nivo cena unutar takve carinske unije ili zone. Privremeno profitiraju bar zaposleni i vlasnici, jer će jedno vreme radna mesta biti zaštićenija, a vlasnicima obezbeđene dodatne rente, kao što profitiraju političari, koji pod prividom „brige za domaću privredu" mogu da prikupe glasove interesnih grupa kojima protekcionizam odgovara.[465] Najveću štetu, na kraći rok, imaju potrošači jer plaćaju više cene, na dugi rok gube svi - i privreda i građani.Uspostavljanje carinske unije iziskuje dvostruki aranžman. Prvo, otklanjanje prepreka za trgovinu u zoni Unije. Drugo, uspostavljanje jedinstvenog trgovinskog režima prema trećim zemljama. Zona slobodne trgovine podrazumeva ukidanje carina i drugih barijera

462 Direktive 77/799/EEC
463 Direktive 79/1070/EEC
464 Direktive 92/12/EEC
465 Miroslav Prokopijević, Evropska unija, Uvod, JP Sl glasnik, Bgd, 2009., str. 185.

unutar zone, ali članicama zone dopušta da imaju različite carinske aranžmane prema trećim zemljama. Različit carinski status trećih zemalja jedina je razlika između carinske unije i zone slobodne trgovine.[466] Specifičan je slučaj Estonije koja je u EU ušla sa nultom carinskom stopom. [467] Do trgovinskih pogodnosti dolazi se **uspostavljanjem carinske unije**, što je obavljeno u periodu 1958-1968, postepenim usaglašavanjem nivoa carinskih i vancarinskih prepreka ili barijera. Carinske prepreke su fazno ukidane, s tim što je u početku period prilagođavanja bio od pet do sedam godina, a kasnije je bilo i bez prelaznog perioda.

7.9.2. MERE VANCARINSKE ZAŠTITE

Pored carinskih, tu su indirektne vancarinske barijere,kao što su porezi, subvencije, monopoli, propisi o javnim nabavkama, itd. o kojima ćemo dati nekoliko napomena.

- **MONOPOLI I KARTELI:** Stvaranje velikog tržišta potrošača EU povećalo je mogućnost stvaranja monopola i kartela. Rimski ugovor je zabranjivao prakse usaglašavanja cena, podele tržišta i sl, ali su često sudovi, posebno ESP, morali presudama da stvore precedente kako bi se navedene prakse mogle suzbijati..[468] Pored prirodne tendencije firmi da dođu do renti, kartelima u EU je kumovala i regulacija, koja dopušta izuzetke. Tako član 81.3 Ugovora dopušta kršenje člana 81.1,ako je reč o „doprinosu poboljšanju proizvodnje i raspodele dobara ili unapređenju tehničkog progresa".
- **SPAJANJE PREDUZEĆA:** Član 82. Rimskog ugovora zabranjuje zloupotrebu dominantnog položaja na tržištu. Kada su u pitanju spajanja firmi (merdžeri) EK je izrekla veliki broj zabrana. Od 1997. je promenjen kriterijum o zabrani premašivanja dve trećine obrta firme u jednoj zemlji, koji se sada umesto jedne tiče tri zemlje EU. U periodu 1995-1998. bilo je oko 160 slučajeva godišnje gde je postojala obaveza obaveštavanja EK pre spajanja firmi.
- **POLITIKA POREZA:** Politika poreza je ostala u rukama zemalja-članica i do sada nije bilo znatnijeg usaglašavanja poreza i poreskih stopa na nivou Unije. U približavanju stopa normalnog PDV učinjen je samo delimično napredak, o čemu govori sadašnji raspon u stopama koji se skoro kod svih članica kreće od 15% do 25%. Slično je i sa akcizama, gde postoji i problem usaglašavanja robe koja im podleže i stopa poreza.
- **OGRANIČENJE DRŽAVNE POMOĆI:** Kejnsovu teoriju o državnom intervencio nizmu u privredi i u vreme krize koriste SAD i zemlje Dalekog istoka, i neke druge zemlje. Tim merama se remeti konkurencija, pa su takve mere zabranjene članom 82.1 Ugovora. Dozvoljeni su izuzeci: **Prvo**, pomoć se može davati u slučaju prirodnih nesreća ili opšteg zaostajanja. Pod slučaj opšteg zaostajanja podvodi se

466 Isto, str.

467 Potpuno slobodnu trgovinu razlikujemo od zone slobodne trgovine, tako što prva obuhvata čitav svet, a druga samo neke zemlje.Zemlje slobodne trgovine nemaju carine i vancarinske barijere ni prema jednoj zemlji.

468 Slučaj proizvodača boja, koji su u nekoliko dana sinhronizovano podigli cene u zemljama-članicama, tužbom Komisije stigao je do suda (slučaj *Aniline Dye),* koji je te firme proglasio krivim i finansijski kaznio, predstavlja jedan od najpoznatijih ove vrste.

pomoć koju Nemačka ukazuje bivšim provincijama NDR.[469] **Druga** vrsta izuzetaka su projekti od zajedničkog značaja za članice EU.**Treća** vrsta pomoći se odnosi na očuvanje tradicije i zaštitu okoline, ali uz ograničenja: Pomoć mora biti opadajuća i vremenski ograničena; što transparentnija; i tako oblikovana da predstavlja što je moguće manje remećenje zajedničkog tržišta.

- **PROIZVODNI STANDARDI:** U ovoj oblasti bilo je nešto više lutanja.Danas se postupa na sledeći način: Prvo, o standardima se više ne odlučuje konsenzusom, nego kvalifikovanom većinom. Drugo, tela EU će propisivati samo standarde sigurnosti (radi zaštite potrošača). Treće, ako nema evropskih, onda ostaju na snazi nacionalni standardi. Četvrto, sve vrste robe i usluga, koje zadovoljavaju navedene uslove, mogu da se prodaju na čitavoj teritoriji EU. Osnovni oblik zaštite potrošaća nisu odluke birokrata, nego etikete, koje su postale znatno veće, zbog toga što se moraju deklarisati sva važnija svojstva proizvoda.
- **DRŽAVNI MONOPOLI I JAVNE NABAVKE:** Na početku postojanja EU na ova pitanja nije obraćana velika pažnja, iako je Rimskim ugovorom[470] bilo predviđeno da se države ne smeju ponašati diskreciono pri kupovini roba i usluga. **Od 1976. uvedeno je pravilo da se za sve državne kupovine preko €144.000 mora da raspiše oglas u *Službenom listu EU*** u kojem će biti sadržane sve potrebne informacije. Zbog određenih specifičnosti, EK je krajem 80-ih, pokušala da uklon „rupe u zakonu" kroz koje su se navedeni postupci provlačili. Izmedu ostalog, iz opštih odredbi o javnim nabavkama **izuzeta je kupovina vode, transportnih usluga, energije i telekomunikacionih usluga. U odredbu o javnim nabavkama uključene su elektronske usluge i obrada podataka.** Na nacionalnom nivou su **dopušteni postupci za korekcije** u raspisivanju tendera za javne nabavke **ako ih odobri EK.**

7.10. OSTALI VAŽNIJI POREZI U EU

7.10.1. OPOREZIVANJE DOBITI PREDUZEĆA

Kod sistema oporezivanja dobiti preduzeća doneto je nekoliko poresko-pravnih dokumenata tj. direktiva:[471]

1) <u>Poreski tretman dividendi</u>**: Direktive o poreskom tretmanu divideni** koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji koja se nalazi u drugoj zemlji članici.[472] Cilj ove Direktive je da reguliše, odnosno ujednači poreski tretman dela dobiti koji filijala isplaćuje matičnoj kompaniji kada su one rezidenti dve različite države članice. Direktivom (2003/123/EC) izvršena je dopuna osnovnog teksta Direktive, tako da se njome sada uređuje i

469 Početkom XXI veka pomoć Nemačke istočnim provincijama godišnje iznosi € 50-60mlrd, a ukupna pomoć od 1989. je narasla na oko € 1200 mlrd ili € 1,2 triliona.

470 Članovima 12 (danas 7), 28 (danas 30) i 49 (danas 59) Rimskog ugovora

471 Ilić-Popov, prof.dr Gordana, Poreska politika Evropske unije, 2001, Beograd, Centar za antiratnu akciju, str 7.

472 Parent Subsudiary Directive (90/435/EEC) i (2003/123/EC) i Direktive 90/435EEC

tretman dela dobiti koji filijala isplaćuje poslovnoj jedinici kompanije koja je rezident druge članice. Novom Direktivom izvršena je određena izmena u delu definisanja statusa matične kompanije na način da od 1. januara 2007. kompanija ima status matične kompanije članice ako u kapitalu kompanije u drugoj državi ima minimalno značajno učešće od najmanje 15% akcijskog kapitala, a status filijale ako u njenom kapitalu druga kompanija ima učešće od najmanje 15% vrednosti akcijskog kapitala. Od 1.1.2009. ovaj zahtev se svodi na 10%. Direktiva ima za cilj da otkloni mogućnost da se raspodeljena dobit oporezuju dva puta i u zemlji rezidenstva filijale i u zemlji rezidenstva matične kompanije, da otkloni mogućnost dvostrukog pravnog oporezivanja, probleme u međukompanijskoj isplati dobiti i dividendi do kojih može doći ako bi obe države uvele porez na prihod koji se plaća na izvoru (porez na dividende nerezidenta) i obe države oporezovale dobit korporacije. U Direktivi se ističe da:

1. Država rezidentstva filijale ne sme da uvede porez na prihod od dividende koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji;
2. Država rezidentstva matične kompanije koja je primila dividende od filijale čije sedište je van rezidentstva matične kompanije može u cilju eliminisanja dvostrukog pravnog oporezivanja da primeni dve različite metode:
   a) **metod izuzimanja** koji je zasnovan na principu neutralnosti uvoza kapitala (CIN – capital import neutrality) i
   b) **metod indirektnog poreskog kredita** koji je zasnovan na principu izvoza kapitala (CEN – capital export neutrality).

2) <u>Poreski tretman statusnih promena</u>: Direktive o poreskom tretmanu statusnih promena kod kompanija - Merger Directive[473] od 23.7.1990. i Direktiva od 4.3.2005, ukazuju na dinamičnost kao karakteristiku savremenog poslovanja, a ogledaju se u brzini osnivanja, gašenja, spajanja i razdvajanja koporacija, jer postoji mnoštvo različitih formi poslovnih organizacija. Do njih se, između ostalog, dolazi i postupkom koji se u ekonomiji zove **merdžer:** to je operacija spajanja dve ili više kompanija u kome sva sredstva i dugovanja apsorbuje korporacija kupac koja zadržava svoj pravni i poslovni identitet i punu sobodu. **Direktiva se odnosi na:**

a) **Spajanje** dovodi do statusne promene u kojoj korporacija iz jedne države članice prenosi svoja prava i obaveze na korporaciju koja je rezident druge države članice, a njeni akcionari dobijaju akcije i gotovinsku naknadu u visini do 10% vrednosti primljenih akcija od korporacije koja je kupac;

b) **Podelu koja** dovodi do statusne promene u kojoj jedna kompanija rezident jedne države prenosi svoja prava i obaveze na dve ili više kompanija rezidenata drugih država, a njeni akcionari dobijaju akcije i gotovinsku naknadu u visini do 10% vrednosti primljenih akcija tih korporacija.

c) **Transfer sredstava** dovodi do statusne promene u kojoj kompanija rezident jedne države prenosi svoj ogranak korporaciji koja je rezident druge članice u zamenu za akcije korporacije kupca;

473 Merger Direktive broj 90/434/EEC) od 23. jula 1990.godine i Direktive 2005/19/EC od 4. marta 2005.godine Direktiva o poreskom tretmanu statusnih promena kod kompanija

d) **Razmena sredstava** dovodi do statusne promene transakcijom kojom koporacija koja je rezident jedne članice stiče većinu glasova u korporaciji, koja je rezident druge članice, a u zamenu za akcije i gotovinsku naknadu u visini do 10% vrednosti primljenih akcija.



Merdžer direktiva omogućila je da se porez na kapitalni dobitak plaća tek kada se akcije nove kompanije koje su emitovane po osnovu statusne promene i realizuju, odnosno prodaju na finansijskom tržištu i ostvari kapitalni dobitak. Poreska obaveza se praktično odlaže, ali samo kod onog merdžera koji ima za rezlatat takvu emisiju akcija kojom se samim činom statusne promene povećava tržišna vrednost akcija do kojih dolazi korporacija koja je „merdžovana„.

Transakcije između članica multinacionalne grupe kompanija često se odvijaju po transfernim cenama. Transferne cene su cene koje se uspostavljaju za robe, usluge ili za prava intelektualne svojine u transakcijama između povezanih lica. Poreske vlasti imaju zadatak da utvrde u kojim slučajevima su cene za određene transakcije nerealno postavljene. Arbitražna konvencija je zasnovana na članu 220. Ugovora o osnivanju, koji predviđa da će članice, u meri u kojoj je to neophodno, ulaziti u međusobne pregovore (postupci uzajamnog sporazumevanja).[474]

3) **Oporezivanje kamata i autorskih naknada:** Direktive o oporezivanju kamata i autorskih naknada isplaćenih u odnosima između povezanih kompanija koja se nalaze u različitim članicama regulisana je posebnom Direktivom[475] od 3.6.2003. godine i 29.4.2004. **Ovom Direktivom ukida se porez na kamate i autorske naknade** (porez na prihod na izvoru) **između povezanih preduzeća koja su rezidenti različitih članica**. Neka kompanija ima status povezane kompanije ako je njeno minimalno učešće u akcijskom kapitalu druge kompanije 25%. Ova Direktiva definiše: a) pojam kamate kao svaki prihod nastao po osnovu potraživanja, a pre svega po osnovu dugovnih HoV i ne uključuje zateznu kamatu, b) pojam autorske naknade kao prihod primljen za upotrebu, pravo korišćenja industrijske, komercijalne ili naučne opreme, autorska prava literalnih, umetničkih ili naučnih dela, kao i kinematografska dela i softvere, patente i informacije koje se tiču industrijskih, komercijalnih ili naučnih znanja i iskustva ili opreme. Novom Direktivom iz ove oblasti (2004/76/EC) uveden je prelazni period državama članicama EU: Češkoj, Grčkoj, Španiji, Litvaniji, Letoniji. Poljskoj Portugaliji i Slovačkoj i omogućena njena primena pod posebnim uslovima.

474 U slučaju spora kod oporezivanja, primenjuje se Međunarodni dogovor (konvenciju) o primeni arbitražnog postupka u slučajevima dvostrukog oporezivanja

475 Council Directive on a comon system of taxation applicable to interest and royality payments made between associated companies of different Member States 2003/49/EC, od 3.6.2003. god, i 2004/76/EC od 29.4.2004.

7.11. OPOREZIVANJE GRAĐANA

7.11.1. OPOREZIVANJE PRIHODA OD ŠTEDNJE U OBLIKU KAMATE

Oporezivanje građana, kao vrste direktnog poreza, nije predmet poreske harmonizacije u okviru EU. Kod sistema oporezivanja dohotka pojedinca, ipak, **doneta je Direktiva o oporezivanju prihoda od štednje u obliku kamate**[476] od 3.6.2003. Osim oporezivanja kamata, EK je iznela određene predloge vezane uz oporezivanje dividendi, oporezivanja penzija, te poboljšanju međusobne saradnje zemalja čanica EU oko pitanja oporezivanja dohotka pojedinca. Cilj ove Direktive je da se fizičkim licima - nerezidentima članice u kojoj ostvare prihod po osnovu kamate, omogući da **porez na kamatni prihod plati u državi rezidentstva.** Država rezidentstva treba da primeni jednu od metoda za elimisanje dvostrukog pravnog oporezivanja, koje bi moglo da nastane u slučaju da država isplatioca kamate uvede porez na kamatu (porez na prihod na izvoru). Nasuprot nje, **država nerezidentstva iz EU ima obavezu da dostavlja relevantne podatke o štediši (ime i adresu isplatioca, bankovni račun štediše ili potraživanje po osnovu koga je isplaćena kamata) u državu rezidentstva štediše.** Problem sa primenom ove Direktive je što EU treba da postigne sporazum sa pet važnih država koje nisu članice EU (Švajcarska, Andora, Lihtenštajn, Monako, San Marino i SAD), ali i da obezbedi da se ona primenjuje i u svim državama koje su povezane sa Holandijom i Engleskom (Holandski Antili, Britanska Devičanska ostrva, Kajmanska ostrva).

Uz Regulativu EU koja se odnosi na oporezivanje građana su i dve preporuke:

- **Preporuka o poreskom tretmanu nerezidenata**[477] od 21.12.1993. koja polazi od principa da nerezidentna fizička lica moraju da imaju isti poreski tretman kao i rezidentna lica države u kojoj su zaposleni, pod uslovom da na njenoj teritoriji ostvaruju najmaje 75% svog dohotka. Preporuka se odnosi na plate odnosno prihode od obavljanja samostalne delatnosti koji podležu oporezivanju dohotka građana. Zemlja rezidentastva može da odbije svojim rezidentima poreski kredit ukoliko su ga ostvarili u državi članici u kojoj su obavljali privrednu delatnost.
- **Preporuka o poreskom tretmanu malih i srednjih preduzeća** – MSP[478] od 25.5. 1994. koja se odnosi na oporezivanje malih i srednjih preduzeća na osnovu poreza na dobit korporacija umesto porezom na dohodak građana. Razlog za to je što se sistem poreza na dohodak građana kojim se oporezuju MSP (društva lica), obično primenjuje na osnovu progresivnih poreskih stopa, dok se porez na dobit koji se primenjuje na korporacije (velika preduzeća društva kapitala) primenjuje na osnovu proporcionalnih poreskih stopa.

7.11.2. OPOREZIVANJE DOHOTKA GRAĐANA (EU 15)

Prema Ugovoru EU gradjani imaju slobodu kretanja i rada u bilo kojoj članici EU bez diskriminacije u pogledu zaposlenja, zarada i drugih uslova. Međutim, za oblast socijalnog

476 Council Directive on taxation of savings income in the form of interest payment 2003/48 EC), od 3.6.2003.g.
477 Commission Recommendation 94/79EC, od 21.decembra 1993.godine
478 Commision Recommendation 94/390/EC, od 25. maja 1994. godine

osiguranja, odnosno socijalne politike, nadležna je članica.

1) **Porez na dohodak građana** je pogodniji instrument za postizanje redistributivnih ciljeva kroz progresivno oporezivanje od bilo koje druge vrste poreza. Zato je ovaj porez u poreskoj strukturi važan u državama u kojima je preraspodela dohotka u socijalnoj politici izrazitija. Nove članice imaju drugačiju poresku strukturu u odnosu na stare članice; dok je u starim članicama manje–više podjednako učešće prihoda od direktnih i prihoda od indirektnih poreza, nove članice najčešće imaju niže učešće direktnih poreza u ukupnim poreskim prihodima. Najniže učešće prihoda od direktnih poreza je u Slovačkoj (20,8%), Bugarskoj (20,9%), Rumuniji (23%), Estoniji (23,7%), Mađarskoj (25,7%), Češkoj (25,3%), Poljskoj (24,9%). Jedan od razloga nižeg nivoa prihoda od poreza na dohodak je što su nove članice zamenile prethodno uvedeno progresivno oporezivanje dohotka gradjana cedularnim sistemom oporezivanja koji tipično ima niže proporcionalne stope oporezivanja. Među starim članicama takođe su zapažene razlike. Nordijske države, Engleska i Irska imaju visoko učešće prihoda od direktnih poreza u ukupnim poreskim prihodima, s tim da je u Danskoj, Irskoj i Engleskoj nešto niže učešće doprinosa za socijalno osiguranje. Specifičan uzrok ekstremno niskog učešća doprinosa za socijalno osiguranje u Danskoj je taj što se socijalna potrošnja uglavnom finansira kroz opšte direktno oporezivanje, što se vidi i po visokom učešću prihoda od direktnih poreza u ukupnim poreskim prihodima koje je u ovoj državi najveće od svih država članica u EU (61,2%). Inače, što se tiče poreza na dohodak građana, očigledna je tendencija ublažavanja progresije smanjenjem broja dohodnih grupa i stopa ovog poreza, što pokazuje tabela. U protekle dve decenije 22 članice EU smanjile su stope poreza na dohodak građana, tako da je prosečna stopa na nivo EU smanjena za 10,6 % od 1995. godine i za 7,3 % od 2000. do 2007. godine.[479] Međutim, niže stope automatski ne znače i drastično niže prihode od ove vrste poreza, imajući u vidu činjenicu da je u sistemima sa nekoliko poreskih dohodnih grupa broj obveznika oporezovanih po najvišoj stopi znatno manji.
2) **Porez na imovinu - bez harmonizacije:** Jedno od područja oporezivanja gde do sada **nisu postignuti nikakvi pozitivni pomaci** u vezi usklađivanja u EU je područje *oporezivanja imovine*. Kao posledica te neusklađenosti uočava se različit pristup pojedinih država članica EU sistemu oporezivanja imovine. Budući da do sada nisu preduzete nikakve mere u smeru harmonizacije, zemljama članicama EU za izbegavanje dvostrukog oporezivanja na raspolaganju stoje jedino bilateralni ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja imovine.

479 Overview of the main tax related measures taken in response to the economic and financial crisis, Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, European Commission, DG Taxation and Customs Union and *Eurostat*, Brussels, 2009, pp. 13-19

Broj dohodnih grupa, najniže i najviše stope poreza
na dohodak gradjana u 15 država članica EU (u %), 1999. i 2009. Godina

Država članica	Broj dohodnih grupa		Najniža pozitivna Stopa		Najviša stopa	
	1999	2009	1999	2009	1999	2009
Austrija	5	4	10	36,5	50	50
Belgija	7	5	25,75	25	56,65	53,7
Danska	3	3	8	8	29	59
Finska	6	4	6	7	38	50,1
Francuska	6	4	10,5	10,5	54	40
Nemačka	4	3	formula (19)	14	53	50,5
Grčka	4	3	5	5	40	40
Irska	2	2	26	20	48	41
Italija	5	5	19	23	46	44,9
Luksemburg	17	8	6	6	46	39
Holandija	3	3	8,85	33	60	52
Portugalija	4	7	15	10,5	40	42
Španija	8	4	17	24	47,6	43
Švedska	2	2	fiksni iznos	20	25	56,4
V. Britanija	3	3	20	20	40	40

Izvor: The Tax/Benefit position of Employees, Fiscal Affairs Division, *OECD Observer*, No 216, March 1999; Developments in the Member States, Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, European Commision, DG Taxation and Customs Union and Eurostat, Brussels, 2009, pp. 126-244.

7.12. STRUKTURA PORESKIH PRIHODA (EU 15)

Poslednjih godina prihodi od poreza na dohodak u starim članicama imaju manje – više podjednako učešće sa prihodima od poreza na potrošnju. Naime, struktura poreskih prihoda je izuzetno važna jer pokazuje ko plaća najveći iznos poreza i da li je poreski sistem pravičan. Činjenica je da su porezi na potrošnju (proizvodi i usluge) u svim svojim varijantama generalno regresivni, za razliku od progresivnog poreza na dohodak građana kod kojeg je poresko opterećenje u direktnoj vezi sa ekonomskom snagom poreskog obveznika.

U poreskoj strukturi više od 80% poreskih prihoda je iz tri izvora: poreza na dohodak; poreza na potrošnju (PDV i akcize); i, doprinosa za socijalno osiguranje.U poslednje tri decenije članice EU su se više oslanjale na poreze na potrošnju, odnosno na PDV, te je došlo do preokreta u korist porasta učešća prihoda od ovog poreza u ukupnim poreskim prihodima. Povećanje prihoda od poreza na potrošnju ili indirektnih poreza posebno je bilo istaknuto

u Francuskoj, Holandiji, Luksemburgu i Švedskoj. Povećanje stope PDV i uopšte povećanje prihoda od indirektnog oporezivanja u većini država članica EU bilo je permanentno, čime je preraslo u izraženu tendenciju.[480]

Učešće najvažnijih vrsta poreskih prihoda u poreskim prihodima u 15 država članica EU (starim članicama), 2000. i 2007. godina (u %)

Država članica	Porezi na Dohodak		Porezi na proizvode i usluge		Doprinosi za socijalno Osiguranje	
	2000	*2007*	*2000*	*2007*	*2000*	*2007*
Austrija	29,2	**32,2**	27,9	**34,2**	34,1	**33,8**
Belgija	39,2	**38,5**	24,9	**30,6**	31,5	**30,9**
Danska	58,9	**61,2**	33,2	**37,1**	3,1	**2.0**
Finska	41,3	**41,4**	30,7	**30,9**	25,2	**27,7**
Francuska	23,3	**27,6**	26,6	**35,4**	36,2	**37,6**
Nemačka	29,4	**28,7**	27,4	**32,7**	40,4	**38,5**
Grčka	-	**25,2**	-	**38,4**	-	**36,3**
Irska	41,6	**41,0**	38,7	**43,1**	12,6	**15,9**
Italija	32,6	**35,2**	27,4	**34,6**	29,4	**30,1**
Luksemburg	38,5	**37,0**	26,1	**35,2**	25,6	**27,8**
Holandija	25,8	**31,6**	27,7	**33,6**	39,9	**34,8**
Portugalija	28,8	**26,5**	41,3	**41,7**	25,5	**31,8**
Španija	28,2	**36,1**	29,4	**32,4**	35,2	**32,9**
Švedska	40,7	**39,4**	21,6	**35,3**	28,7	**25,3**
Velika Britanija	38,4	**46,3**	32,6	**35,4**	17,6	**18,4**
EU-15	35,4	**36,5**	29,6	**35,3**	27,5	**28,2**

Izvor: PAC/COM/PUB/OECD, 2000; European Commision, 2008.

7.13. FINANSIRANJE EVROPSKE UNIJE

7.13.1. KRATAK ISTORIJAT

U Ugovoru o osnivanju Evropske zajednice za ugalj i čelik koji je potpisan 18.4. 1951. u Parizu, u primeni od 23.7.1952, bila su sadržana tri člana o budžetu, kojima je Visoka vlast (izvršni organ EZUČ), ovlašćena da sakuplja prihode putem naplate dadžbina na proizvodnju uglja i čelika i putem zajmova. Isti osnivači su 1957. godine potpisali nove sporazume: Sporazum osnivanju EEZ i EZ za atomsku energiju. Sporazumi su potpisani u Rimu, 25.3.1957.

480 Taxation trends, pp. 65-66

i poznati su pod nazivom Rimski ugovori. Stupili su na snagu 1.1.1958. između 6 država osnivača: Belgija, Francuska, Holandija, Italija, Luksemburg i Nemačka. Relevantne odredbe ugovora o osnivanju EEZ i Evropske zajednice za atomsku energiju (EZAE), govore o **sopstvenim izvorima prihoda koji su nezavisni od doprinosa članica**. Tako od stupanja na snagu Pariskog i Rimskih ugovora postoje 3 zajednice kao samostalni subjekti sa zajedničkim organima:Komisijom,Savetom ministara,Evropskim parlamentom i ESP.

U Rimskom ugovoru iz 1957. u posebnom odeljku koji nosi naziv **„Finansijske odredbe„** navodi se da je budžet EEZ i EZAE u isključivoj nadležnosti Saveta koji je u to vreme bio jedina budžetska vlast. U donošenu budžeta učestvovale su institucije Zajednice i to: Komisija je bila dužna da izradi Nacrt budžeta; Savet je usvajao budžet sa Parlamentom; Komisija je izvršavala budžet i Savet je izdavao budžetsku razrešnicu. Budžetsku kontrolu je obavljalo nezavisno telo – Odbor revizora. Kasnije su uvedene promene, pa je **Ugovorom iz Luxemburga (1970) uvedeno razlikovanje između obaveznih i neobaveznih rashoda**.

7.13.2. BUDŽET EU KAO GLAVNI FINANSIJSKI INSTRUMENT

EU nema klasičnu vladu poput članica, ali ima budžet sa strukturom prihoda i rashoda. Budžet je izbalansiran[481] kada su prihodi i rashodi izjednačeni. Osim budžeta, EU ima i "višegodišnji finansijski okvir", koji predstavlja približan ili okvirni pregled prihoda i rashoda tokom nekoliko narednih godina. EU koristi novac poreskih obveznika za finansiranje aktivnosti koje su sve članice i parlamenti dogovorili u ugovorima. Oko 1% nacionalnog bogatstva EU, što je oko **235 evra per capita - ulazi u godišnji budžet EU**, i troši se uglavnom za građane i zajednice.

7.13.3. BUDŽETSKA PROCEDURA

Pod budžetskom procedurom podrazumeva se proces koji se sastoji iz nekoliko faza:

1) **Izrada budžeta: Savet i Evropski parlament su "budžetska vlast"** i imaju zajedničku odgovornost za određivanje budžeta EU na osnovu predloga EK. Međuinstitucionalni sporazum [482] o budžetskoj disciplini koji je pojasnio ulogu svake institucije u budžetskom postupku utvrđuje na način na koji će ove tri institucije ispunjavati svoje obaveze u skladu sa ugovorom. EK integriše predračune institucije EU u jedinstveni nacrt budžeta i nije obavezna da usvoji predloge drugih organa, već mora da brine o budžetskoj ravnoteži. Iako sa 80% rashoda rukovode organi članica, EK ima odgovornost za sprovođenje budžeta i odgovorna je Evropskom parlamentu u pogledu obezbeđivanja da se budžet ostvaruje kao što je izglasano.
2) **Donošenje budžeta:** Sledeći korak u budžetskoj proceduri sastoji se u slanju nacrta budžeta Savetu i Evropskom parlamentu. Nacrt budžeta sadrži procenu prihoda i procenu rashoda EU. Nacrt sadrži i analizu finansijskog menandžmenta za prethodnu

481 Rimski ugovor u članu 199. predviđa ,"prihodi i izdaci treba da budu u ravnoteži". U Amsterdamskom ugovoru na budžet se odnose članovi 199-280, a takođe se insistira na izbalansiranom budžetu.

482 Iz 1993. godine.

godinu.[483] Konačno usvajanje budžeta je prerogativ predsednika Evropskog parlamenta. Nakon što mu je Savet prosledio budžetski predlog, Parlament o njemu odlučuje u roku od 45 dana. Parlament može da odobri budžet prostom većinom i tada je on konačno usvojen. Ukoliko se Parlament u ovom roku ne izjasni o ponuđenom predlogu smatra se da je budžet (prećutno) usvojen. Parlament može da dvotrećinskom većinom odbije predlog budžeta usled "važnih razloga" i da zatraži da mu se podnese novi budžetski predlog. Kada se budžet ne usvoji na vreme onda stupa na snagu privremeno finansiranje – **budžetske dvanaestine**, do usvajanja budžeta.

3) **Izvršenje budžeta:** Izvršenje budžeta se uvek sastoji iz **dve glavne radnje: iz izvršenja rashoda, tj. trošenja budžetskih sredstava i iz naplate prihoda koji služe za podmirenje budžetom predviđenih potreba. Između ove dve radnje postoji još jedna, a to je, raspoređivanje sredstava na korisnike, prema pravilima.** Pravila postupka izvršenja budžeta zasnivaju se na budžetskom pravu i ustaljenoj budžetskoj praksi članica, a nalazimo ih u: Finansijskom pravilu i Pravilima za implementaciju Odluke o sopstvenim izvorima EU. Po završetku budžetske godine, šesta institucija EU, **Finansijski sud ili Sud revizora, kontroliše sve račune prihoda i rashoda EU** i odlučuje da li je upravljanje finansijama bilo ispravno i propisano.
4) **Kontrola izvršenja budžeta:** Svrha budžetske kontrole proističe iz potrebe da se budžet izvršava na način koji je odobrio nadležni državni organ (Parlament). Osnovni zadaci budžetske kontrole su: Da se budžetski prihodi i rashodi izvršavaju na bazi zakosnkih propisa; Oblici budžetske kontrole su interna i eksterna kontrola. **Internu kontrolu obavljaju finansijski kontrolori** (finansijski kontrolor član EK je Generalni Direktorat za finansijsku kontrolu). **Eksternu kontrolu obavljaju Finansijski sud i Evropski parlament**.

7.13.4. PRIHODI BUDŽETA EU

Od 1988. godine izvori prihoda budžeta EU se dele u **četiri grupe:**

a) **TOR** – tradicionalni resursi - sastoje se od carina koje se naplaćuju na uvoz dobara koje dolaze iz zemalja van EU. Oni čine oko **15% prihoda budžeta**;
b) **VAT** - **Indirektni porezi** - **čine, takođe, 15% prihoda budžeta**;
c) **BNP - Sredstva koja se baziraju na bruto nacionalnom dohotku** se prikupljaju tako što je određeni procenat koji se primenjuje na BNP svake članice. Ovako prikupljena sredstva predstavljaju najveći izvor prihoda budžeta i **čine 69% svih prihoda.** Nova gornja granica sopstvenih sredstava treba da bude **1,23% od BNP-a.**
d) **Drugi izvori.** U budžet se slivaju sredstva i iz **drugih izvora**, kao što su kazne, viškovi iz prethodnih godina, određeni porezi koje plaćaju zaposleni pri organima i institucijama EU na svoja primanja, određeni doprinosi zemalja van EU za određene programe EU, sredstva koja plaćaju kompanije ukoliko krše propise o konkurenciji i druge zakone. Ovako skupljeni resursi **čine 1% do 1,5% budžeta**.

483 «Community Public Finance», cit. Page 73-74

Članice su odgovorne za primenu carinskih propisa Zajednice i operativni okvir carinske provere i kontrole kako bi se osiguralo prikupljanje tačnog iznos carine u pravo vreme. Nepoštovanje pravila može dovesti do finansijske obaveze za budžet EU.

2) **Aktuelni sistem sopstvenih resursa:** Evropski savet, koji je održan 15. i 16.12.2005., modifikovao je sistem sopstvenih resursa, sa dejstvom od 1.1. 2007.godine. U cilju realizacije ove modifikacije, doneta je nova Odluka o sopstvenim sredstavima[484] koja je, nakon ratifikacije od strane nacionalnih parlamenata, stupila na snagu 1.3.2009. sa retroaktivnim dejstvom od 1.1.2007.godine. Promene se sastoje u sledećem:
   - Zamena ranijeg komplikovanog obračuna PDV-a sa fiksnom stopom, što odgovara 0,30% od PDV osnove svake članice;
   - U periodu 2007-2013. samo četiri zemlje će imati koristi od smanjenja stope PDV-a da smanje svoje budžetske terete. Tokom ovog perioda stopa PDV-a za Austriju će biti fiksirana na 0,225%, za Nemačku na 0,15%, a za Holandiju i Švedsku na 0,10%;
   - Za period od 2007-2013. samo dve zemlje će imati koristi od bruto godišnjeg smanjenja u BND-om zasnovanim doprinosima da smanje svoje budžetske terete. Tokom ovog perioda Holandija će koristi od bruto godišnjeg smanjenja imati u vidu BND doprinosa od € 605 miliona, Švedska od € 150 miliona;
   - Stalno podešavanje britanse korekcije isključivanjem nepoljoprivredne potrošnje u zemljama članicama koje su pristupile EU, iz obračuna. Ovo podešavanje će postepeno biti sprovođeno između 2009. i 2011. godine i ukupni troškovi prilagođavanja u Velikoj Britaniji ne mogu da pređu 10,5 mlrd evra tokom perioda 2007-2013. godina.

Nova gornja granica sopstvenih sredstava treba da bude 1,23% od BNP-a EU: Odluka o sopstvenim resursima **2007/436** propisuje istu granicu za sopstvene resurse. Ona, takođe, uključuje i postupak da se prilagodi granica u slučaju značajne izmene ESA 95 (evropskog sistema nacionalnih i regionalnih računa u zajednici), što podrazumeva značajne promene u nivou BND. Ova promena nastala je Odlukom Saveta od 16.3.2010.[485] za pružanje finansijskih usluga indirektno merene (FISIM) za potrebe budžeta EU i sopstvenih sredstava od 1.1.2010. godine. Da bi se održao isti iznos finansijskih sredstava stavljenih na raspolaganje EU, gornja granica sopstvenih resursa kao procenat BNP EU bila je prilagođena.

U budžetu za 2010. godinu ostali prihodi iznose oko 1% ukupnog prihoda u EU.

484 Odluka o sopstvenim sredsvima - 2007/436/EC, Euroatom, je usvojena 7. juna 2007. godine

485 Odluka Saveta - 2010/196/EU, Euroatom, od 16.3.2010.

Neto platiše, neto korisnici i standard 1999. godine po uvođenju evra[486]

	Neto pozicija ukupno (milioni €)	Neto pozicija u % bruto nacionalnog proizvoda	Neto pozicija u € po glavi stanovnika	BDP po glavi stan. prema standardu kupovne moći
Luksemburg	-94.30	0.55	-220	179,00
Danska	50,00	0,03	9,00	118,40
Holandija	-2.014,20	-0,57	-128,00	112,80
Irska	1.930,50	2,50	516,00	111,90
Austrija	-725,60	-0,38	-90,00	111,60
Belgija	-426,50	-0,18	-42,00	111,10
Nemačka	-9.478,90	-0,49	-116,00	107,50
Švedska	-1.004,60	-0,47	-113,00	102,30
Velika Britanija	-3.506,80	-0,26	-59,00	102,00
Finska	-252,80	-0,22	-49,00	100,30
Italija	-1.260,20	-0,12	-22,00	100,10
Francuska	-640,60	-0,05	-11,00	99,30
Španija	7.090,70	1,31	180,00	82,00
Portugalija	2.802,00	2,79	281,00	75,40
Grčka	3.755,60	3,20	357,00	67,10

Posle proširenja EU 2004. godine i kasnije, praktično sve stare članice su postale neto davaoci, a skoro sve nove članice neto primaoci sredstava.

7.13.5. BUDŽETSKI RASHODI EU

1) **Struktura rashoda budžeta za 2011:** Zakonodavci EU su odobrili budžet unije za 2011. godinu, koji povećava ulaganja u projekte privrednog rasta, ali je i dalje pod dominacijom skupih poljoprivrednih subvecnija. Evropski parlament je odredio troškove na 115,5 milijardi evra, što je za 7,6 odsto više nego 2010. godine i predstavlja 0,99 procenata godišnjeg društvenog proizvoda EU. Struktura rashoda je sledeća: **Trošenje na poljoprivredu,** uključujći subvencije seljacima i fondove za razvoj sela, najveća stavka budžeta, **56,3** mlrd evra; **Troškovi na siromašne oblasti**, obrazovanje, obuku, inovacije, istraživanja i razvoj kao i druge mere za jačanje ekonomskog rasta - **54,9** mlrd evra; **Troškovi na admnistraciju** EU - **6,9** mlrd evra, **Strana pomoć** - **6,8** mlrd evra; i **Unutrašnja bezbednost** - **1,2** mlrd evra. Revidirani finansijski program je akcenat trošenja sredstava stavio na održivi razvoj, uključujući i porast zaposlenosti u uslovima ekonomske krize i upravljanje resursima.

486 Izvor : Hajneman , F. , 2003.,53.

2) **Revidirani finansijski program za period 2007-2013:** Komisija je usvojila 3.3.2010. godine predlog za Višegodišnji finansijski okvir i nacrt sporazuma o Međuinstitucionalnoj budžetskoj disciplini. Sledeća tabela je bazirana na tehničkim prilagodjavanjima za 2011. godinu u skladu sa kretanjima GNI, uključujući prilagodjavanja iznosa alociranih iz fondova za podršku kohezije članica, uz uzimanje u obzir razlike između procenjenog i realnog GDP-a, za period od 2007-2009. godine.

Finansijski okvir 2007-2013 (prilagodjen na osnovu različitih revizija) - tekuće cene

Obaveza izdvajanja	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Ukupno 2007-2013
1. Održivi razvoj	53.979	57.653	61.696	63.555	63.974	66.964	69.957	437.778
1.a. Konkurentnost Rasta i zaposlenosti	8.918	10.389	13.269	14.167	12.987	14.203	15.433	89.363
1.b. Kohezija rasta I zaposlenosti	45.061	47.267	48.427	49.388	50.987	52.761	54.524	348.415
2. Čuvanje i upravljenje Prirodnim resursima	55.143	59.193	56.333	59.955	60.338	60.810	61.289	413.061
Od čega: tržišni troškovi I direktna plaćanja	45.759	46.217	46.679	47.146	47.617	48.093	48.574	330.085
3.Državljanstvo,sloboda bezbednost i pravda	1.273	1.362	1.518	1.693	1.889	2.105	2.376	12.216
3.a. Sloboda,bezbednost i pravda	637	747	867	1.025	1.206	1.406	1.661	7.549
3.b Državljanstvo	636	615	651	668	683	699	715	4.667
4. EU kao globalni igrač	6.578	7.002	7.440	7.893	8.430	8.997	9.595	55.935
5. Administracija	7.039	7.380	7.525	7.882	8.334	8.670	9.095	55.925
6. Kompenzacije (nagrade)	445	207	210					862
Ukupna obavezna izdvajanja	124.45	132.79	134.77	140.97	147.54	147.54	152.31	975.77
Kao procenat GNI	1,02%	1.08%	1.16%	1.18%	1.16%	1.15%	1.14%	1.13%
Plaćene obaveze	122.190	129.681	120.445	134.289	134.280	141.360	143.331	925.576
Kao procenat GNI	1,00%	1,05%	1,04%	1,12%	1,09%	1,10%	1,07%	1,07%
Dozvoljeno Odstupanje	0,24%	0,19%	0,20%	0,11%	0,14%	0,13%	0,16%	0,16%
Gornja granica sopstvenih sredstava kao procenat GNI	1,24%	1,24%	1,24%	1,23%	1,23%	1,23%	1,23%	1,23%

Izvor: „Finacial framevork 2007-2013", preuzeto sa sajta EU, dana 5.maja 2012. Godine

3) **Potrošnja EU je ograničena ugovorima: EU ne dozvoljava da budžet bude u deficitu**. To znači da prihod mora da pokrije celinu troškova svih različitih aktivnosti. **Prihodi, potiču iz tri glavna izvora: carine, udeo usaglašenih PDV svake članice, i doprinosa članica na osnovu veličine svog** BND. Iznos novca koji može biti dostupan EU je ograničen dogovorom članica i parlamenata. Ova garnica je trenutno postavljena na **1,23% bruto nacionalnog dohotka E**U za plaćanja iz budžeta EU.

7.13.6. PRETPRISTUPNA POMOĆ EU- IPA 2007-2013.

1) **Komponente IPA:** Potreba za uprošćavanjem sistema spoljne politike, kao i za postizanjem maksimalnih rezultata korišćenjem namenjenih finansijskih sredstava dovela je do toga da EK predloži jednostavniji okvir (umesto ranijih 30 instrumenata) za pružanje spoljne pomoći u budžetskim periodu 2007-2013. U tom cilju je u septembru 2004. godine, EK predložila usposrtavljanje novog istrumenta za potpristupnu pomoć (**Instrument for Per-Accession Assistance – IPA 2007-2013**), koji je namenjen pružanju podrške kandidatima za članstvo u EU, kao i potencijalnim kandidatima za članstvo u EU. Reč je o jedinstvenom pretpristupnom instrumentu EU za period od 2007-2013, koji objedinjuje dosadašnje instrumente**: PHARE, SAPARD, ISPA, CARDS1**, kao i pretpristupni instrument za Tursku.
2) **IPA 2007-2013. u fokusu ima dva glavna prioriteta:** pomoć zemljama u ispunjavanju političkih, ekonomskih i kriterijuma koji se odnose na usvajanje pravnih tekovina EU, kao i izgradnja administrativnih kapaciteta i jačanje pravosuđa; pomoć zemljama u procesu priprema za korišćenje strukturnih kohezionih fondova EU nakom pristupanja EU.

   Zemlje korisnice IPA Programa su podeljene u dve kategorije:

   I *Kandidati za članstvo u EU* (Turska, Hrvatska, Makedonija, Crna Gora[487] i Srbija);[488]

   II *Potencijalni kandidati za članstvo u EU* (Bosna i Hercegovina i Albanija).

   Komponente IPA za period 2007-2013. godine su: 1) Pomoć tranziciji i izgradnji institucija; **2)** Prekogranična saradnja, **3)** Regionalni razvoj; 4) Razvoj ljudskih resursa i 5) Ruralni razvoj. Zemljama kandidatima za članstvo su dostupne sve, a ostalim zemljama, do dobijanja statusa kandidata, samo prve dve komponente.

   Prekogranična saradnja: Ključni cilj je priprema za implementaciju i upravljanje kohezionom politikom Zajednice, pogotovu za korišćenje sredstava Evropskog fonda za regionalni razvoj i Kohezionog fonda.



GRANIČNI PRELAZ HORGOŠ, DONACIJA EU

487 Crna Gora je stekla status kandidata za članstvo u EU 17. decembra 2010. godine

488 Srbija je 2. marta 2012. stekla status kandidat za člana EU

Razvoj ljudskih resursa: Cilj ove komponente je da pripremi zemlje kandidate za programiranje, implementaciju i upravljanje Evropskim socijalnim fondom u okviru Evropske strategije zapošljavanja.

Ruralni razvoj: Poslednja komponenta je namenjena zemljama kandidatima u cilju pripreme za implementaciju i upravljanje.

3) **Višegodišnji finansijski okvir - udeo Srbije:** Prvi dokument koji se izrađuje u procesu programiranja IPA je višegodišnji indikativni finansijski okvir definisan od strane EK, pokazuje indikativnu raspodelu sredstava IPA po zemlji korisniku i po komponentama. Taj okvir je definisan tako da bude fleksibilan što se tiče iznosa koji korisnik može dobiti, ali u isto vreme je i dovoljno određen da omogući višegodišnje planiranje. Ukupni finansijski okvir za IPA iznosi 10,0 milijardi evra, koliko će zemlje članice EU izdvojiti kao pomoć u periodu od 2007. do 2013. godine. Primena IPA počela je 1. januara 2007. godine.

Udeo Srbije za period 2007-2010. bio je (u mil evra) sledeći:

	Komponente	2007.	2008.	2009.	2010.
SRBIJA	Pomoć tranziciji i izgradnja institucija	178.5	179.4	182.6	186.2
	Prekogranična saradnja	8.2	11.5	12.2	12.5
	Ukupno	186.7	190.9	194.8	198.7
KOSOVO	Pomoć tranziciji i izgradnja institucija	60.7	62.0	63.3	64.5
	Prekogranična saradnja	2.6	2.7	2.8	2.8
	Ukupno	63.3	64.7	66.1	67.3

Izvor: Lazović M., Knežević I., Mirić O., Pejević A., 2007, *IPA- Vodič kroz istrument pretpristupnu pomoć EU*

4) **Planski okvir za Srbiju:** Visegodišnji idikativni planski dokument (**Multi-annual Indicative Planning Document - MIPD**), koji se se odnosi na period od 2007. do 2009., je prvi strateški dokument namenjen Srbiji u okviru instrumenta za pretpristuonu pomoć. Ovim dokumentom se uspostavlja strateški okvir i utvrđuju glavna područja delovanja i glavni prioriteti **Godišnjih akcionih programa** koji se primenjiju na osnovu MIPD-a. MIPD se priprema za trogodišnji period i ažurira na godišnjem nivou. MIPD-om su utvrđena **četiri glavna područja delovanja:** 1) Podrška Srbiji u ispunjavanju političkih zahteva PSP; 2) Poboljšanje društveno-ekonomskih situacija u zemlji; 3) Približavanje evropskim standardima; 4) Podrška prekograničnoj saradnji sa susednim državama kandidatima i potencijalnim kandidatima i članicama EU. **Nakon sticanja statusa kan-**

didata za članstvo Srbija će moći da koristi i ostale tri komponente pomoći; Regionalni razvoj; Razvoj ljudskih resursa; i Ruralni razvoj. **Upravljanje fondovima:** Postoje tri sistema upravljanja fondovima: 1) centralizovani sistem upravljanja, 2) dekoncetrisani sistem upravljanja i 3) decentralizovani sistem upravljanja (najvažniji).

7.14. PITANJA

1. *Objasnite odnos naconalme i poreske suverenosti države, na primeru poreske harmonizacije u EU, navedite razloge za i protiv te harmonizacije?*
2. *Objasnite razloge harmonizacije indirektnih i određenih direktnih poreza u EU?*
3. *Navedite metode obračuna i oblike PDV i značaj koncepta jednog mesta oporezivanja?*
4. *Objasnite predmet oporezivanja i teritoriju primene sistema PDV u EU?*
5. *Navedite obveznike plaćanja PDV i tretman organa vlasti u EU?*
6. *Navedite oporezive transakcije kod prometa robe i usluga i izuzetke od plaćanja PDV u EU?*
7. *Navedite vrste stopa PDV u EU i poreskih organizacija država članica EU?*
8. *Navedite poreska oslobođenja od plaćanja PDV sa pravom na poreski odbitak?*
9. *Navedite poreska oslobođenja od PDV bez prava na poreski odbitak i oslobođenja od plaćanja PDV na uvoz?*
10. *Objasnite posebne postupke oporezivanja za male preduzetnike i male poljoprivredike u Evropskoj uniji?*
11. *Objasnite posbne postupke oporezivanja: za turisitičke agencije, polovne proizvode, umetnička dela, kolekcije i antikvintete u EU?*
12. *Objasnite posebne postupke oporezivanja: za investiciono zlato i e-usluge nerezidenata u EU?*
13. *Navedeite i objasnite mere za sprečavanje poreske evazije u EU?*
14. *Navedite akcizne proizvode u EU i teritoriju primene?*
15. *Navedite obveznike plaćanja akciza, i značenje suspenzivnog aranžmana u EU?*
16. *Navedite pravila proizvodnje, čuvanja i otpremanja akciznih proizvoda i njihovo označavanje u EU?*
17. *Objasnite harmonizaciju akciznih stopa za alkoholna pića i duvanske prerađevine u EU?*
18. *Objasnite harmonizaciju akziznih stopa/iznosa za mineralna ulja i oslobođenja od plaćanja akciza u EU?*
19. *Objasnite harmonizaciju poreza na uvećanje kapitala i poreza na teretna vozila u EU?*
20. *Objasnite propise o uzajamnoj pomoći i saradnji proizvode/usluge na koje se odnose u EU?*
21. *Objasnite harmonizaciju carinske politike i mera vancarinske zaštite EU?*
22. *Objasnite harmonizaciju propisa o oporezivanju dobiti preduzeća, poreski tretman statusnih promena, oporezivanje kamata i autorskih naknada u EU?*
23. *Objasnite oporezivanje dohotka građana u EU15?*
24. *Navedite okvirno ušešće pojedinih vrsta poreskih prihoda u poreskim prihodima država EU15?*
25. *Navedite izvore finasiranja EU, ušešće pojedinih izvora u strukturi prihoda, i članice koje najviše daju, odnosno primaju iz budžeta EU?*
26. *Navedite strukturu rashoda Budžeta EU, apsolutno i u procentima?*
27. *Šta znate o pretpristupnoj pomoći EU, komponentama IPA projekata i mesto Srbije u njima?*


Money

8.
POSREDNI POREZI U SRBIJI - PDV I AKCIZE



Legalitas rognorum fundamentum.
Zakonitost je temelj država.

8.1. CILJ UČENJA:

Svrha učenja ovog poglavlja je da budete u stanju da:

- *Znate pravno regulisanje i predmet oporezivanja PDV,*
- *Znate ko je poreski obveznik a ko poreski dužnik kod primene PDV,*
- *Znate obaveze poreskih obveznika kod prometa dobara i usluga, u primeni PDV,*
- *Znate mesto i vreme prometa dobara i usluga i nastanak poreske obaveze,*
- *Znate kako se vrši evidentiranje prometa preko fiskalne kase,*
- *Znate šta čini poresku osnovicu kod obračuna PDV,*
- *Znate koje su poreske stope PDV i na koje robe se obračunava stopa PDV od 8%,*
- *Znate da navedete poreska oslobođenja za promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza,*
- *Znate poreska oslobođenja za promet dobara i usluga bez prava na odbitak prethodnog poreza,*
- *Znate šta je prethodni porez kod sistema PDV,*
- *Znate u kojim slučajevima se primenjuje poseban postupak oporezivanja,*
- *Znate u kojim slučajevima se vrši povraćaj plaćenog PDV,*
- *Znate u kojim slučajevima se vrši refakcija PDV,*
- *Znate pojam akciza i učešće prihoda od akciza u budžetu Republike,*
- *Znate da navadete akcizne proizvode u Srbiji,*
- *Znate nastanak obaveze plaćanja akcize i akcizne stope i iznose u Srbiji,*
- *Znate u kojim slučajevima se uvode akcizne markice na proizvode,*
- *Znate slučajeve oslobađanja od plaćanja akcize,*
- *Znate šta je to suspenzivni aranžman kod akciznih proizvoda,*
- *Znate kako se vrši obračun akcize, posebno kod duvanskih proizvoda,*
- *Znate poreska oslobođenja kod uvoza akciznih dobara,*
- *Znate da li se na akcizne proizvode plaća i PDV.*

8.2. POREZ NA DODATU VREDNOST

8.2.1.PRAVNO REGULISANJE I PREDMET OPOREZIVANJA

Porez na dodatu vrednost (PDV) uveden je u Srbiji Zakonom o porezu na dodatu vrednost,[489] koji se primenjuje počev od 1.1.2005. godine, a urađen je po ugledu na odgovarajuću pravnu regulativu Evropske unije, o čemu je bilo reči u prethodnom poglavlju ovog udžbenika. [490]

489 Zakon o PDV objavljen je u „Sl. glasniku RS", br.84/04, 86/04, ispr. 61/05 i 61/07. (U daljem tekstu:Zakon)
490 Sistem PDV je usaglašen sa Direktivom 2006/112/EZ od 28. 11. 2006, kokom je zamenjena VI Direktiva.

PDV je opšti porez na potrošnju koji se (kao i u EU)[491] obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara, osim zakonom propisanih izuzetaka.

Prihod od PDV pripada budžetu Republike, i predstavlja najizdašnjiji deo poreskih prihoda budžeta Republike, što se može videti iz podataka za pet poslednjih godina:[492]

Godina	Poreski prihodi budžeta	PDV	u %
	u mlrd dinara		
2008.	596,2	311,5	52,2
2009.	571	296,5	51,9
2010.	610	325,2	53,3
2011.	677,2	355,8	52,5
2012.	678,2	362,8	53,5

Predmet oporezivanja PDV su:

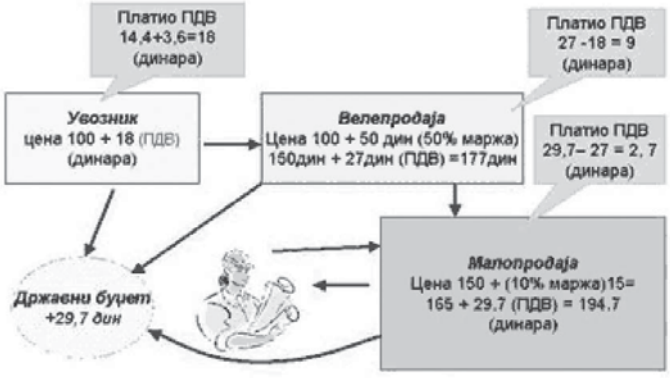
1) isporuka dobara i pružanje usluga (promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti;
2) uvoz dobara u Republiku.

Dobrima se smatraju i voda, električna energija, gas i toplotna energija, kao i druge stvari navedne u zakonu.

Promet usluga je i svako nečinjenje i trpljenje.

Uvoz je svaki unos dobara u carinsko područje Republike, u skladu sa odredbama Carinskog zakona[493] i propisa o spoljnotrgovinskom poslovanju.

KAKO FUNKCIONIŠE SISTEM PDV?



Ilustracija preuzeta sa sajta Ministarstva finansija[494]

491 Direktiva o PDV broj 2006/112/ od 28.11. 2006. godine, Sl glasnik EU, broj 347 od 11.12.2006. godine

492 Podaci preuzeti iz zakona o budžetu za odnosnu godinu bez rebalansa, a procenat izračunat prema podacima objavljenim u „Sl. glasniku RS"

493 Carinski zakon objavljen je u „Službenom glasniku RS", br. 18/2010.

494 Detaljnije vidi:Uputstvo za primenu Zakona o porezu na dodatu vrednost, četvrto izdanje, septembar 2010.

8.2.2. PORESKI OBVEZNIK I PORESKI DUŽNIK

Obveznik poreza je lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga ili uvozi dobra, u okviru obavljanja delatnosti. Delatnost je trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnosti eksploatacije prirodnih bogatstava, poljoprivrede, šumarstva i samostalnih zanimanja. Smatra se da obveznik obavlja delatnost i kada je vrši u okviru poslovne jedinice. Obveznik je lice u čije ime i za čiji račun se vrši isporuka dobara, pružanje usluga ili uvoz dobara. Obveznik je lice koje vrši isporuku dobara, odnosno pružanje usluga u svoje ime, a za račun drugog lica. [495]

Poreski dužnik, je:

1) obveznik iz Zakona o PDV;
2) poreski punomoćnik koga odredi strano lice koje u Republici nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, a koje obavlja promet dobara i usluga u Republici;
3) primalac dobara i usluga, ako strano lice iz tačke 2) ne odredi poreskog punomoćnika;
4) lice koje u računu ili drugom dokumentu koji služi kao račun iskaže PDV, a u skladu sa zakonom nije dužan da obračuna i plaća PDV;
5) lice koje uvozi dobro, kao i druga lica u skladu sa predmetnim zakonom.

Ako je poreski dužnik iz tačke 2) i 3) i obveznik, dužan je da ispuni obaveze koje su predmetnim zakonom propisane za obveznika, osim izdavanja računa.

8.2.3. OBAVEZE PORESKIH OBVEZNIKA KOD PROMETA DOBARA I USLUGA

Obveznik je dužan da: [496] 1) podnese evidencionu prijavu; 2) izdaje račune o izvršenom prometu dobara i usluga; 3) vodi evidenciju u skladu sa zakonom; 4) obračunava i plaća PDV i podnosi poreske prijave.

Obveznik koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 4.000.000 dinara[497] ili koji pri otpočinjanju delatnosti proceni da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet veći od 4.000.000 dinara dužan je da, najkasnije do isteka prvog roka za predaju periodične poreske prijave, podnese evidencionu prijavu nadležnom poreskom organu.

Nadležni poreski organ obvezniku izdaje potvrdu o evidentiranju za PDV. Obveznik je dužan da navede poreski identifikacioni broj (PIB) u svim dokumentima u skladu sa zakonom.

Nadležni poreski organ sprovodi postupak i izdaje potvrdu o brisanju iz evidencije za PDV. Nadležni poreski organ vodi evidenciju o svim obveznicima kojima su izdate potvrde.

Obveznik je dužan da izda račun ili drugi dokument koji služi kao račun za svaki promet dobara i usluga drugim obveznicima. Obveznik je dužan da, radi pravilnog obračunavanja i plaćanja PDV, vodi evidenciju i istu čuva najmanje deset godina.

---

495 Član 8. Zakona

496 Članovi 37-51. Zakona

497 Cenzus od 4,0 mil dinara je u primeni je od 1.1.2008. godine (do tada je iznos bio 2,0 miliona dinara)

Poreski period za koji se obračunava PDV, predaje poreska prijava i plaća PDV je kalendarski mesec za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 20.000.000 dinara.

Poreski period za koji se obračunava PDV, predaje poreska prijava i plaća PDV je kalendarsko tromesečje za obveznika koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet manji od 20.000.000 dinara.

Obavezu evidentiranja za PDV imaju firme koje započinju delatnost, a procene da će u narednih 12 meseci ostvariti promet iznad 4.000.000 dinara.

Firme koje započinju delatnost, a koje procene da će u narednih 12 meseci ostvariti promet između 2 i 4 miliona dinara mogu, ako hoće, da se evidentiraju za PDV. Firma koja započinje delatnost, a proceni da će ostvariti promet manji od 2 miliona dinara ne može da se evidentira za PDV i ne treba ništa da radi po tom pitanju. Kada se firma registruje za PDV u tom statusu mora ostati najmanje 2 godine. Nakon toga može podneti zahtev za brisanje iz evidencije ukoliko je to po zakonu moguće.

Obveznik je dužan da obračunava PDV za odgovarajući poreski period na osnovu prometa dobara i usluga u tom periodu, ako je za njih, nastala poreska obaveza, a obveznik je istovremeno i poreski dužnik. PDV obračunat na navedeni način umanjuje se za iznos prethodnog poreza. PDV kod uvoza odbija se od PDV u poreskom periodu u kojem je plaćen.

Obveznik podnosi poresku prijavu nadležnom poreskom organu na propisanom obrascu, u roku od 10 dana po isteku poreskog perioda. Poreska prijava podnosi se za poreski period u kojem je nastala obaveza po osnovu PDV. Obveznik je dužan da za svaki poreski period plati PDV koji je jednak pozitivnoj razlici između ukupnog iznosa obaveze i iznosa prehodnog poreza, u roku za podnošenje poreske prijave.

EVIDENCIONA PRIJAVA OBVEZNIKA PDV

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА - ПОРЕСКА УПРАВА
Организациона јединица _____

Образац ЕПДВ

ПРИЈАВА
ЗА ЕВИДЕНТИРАЊЕ ОБВЕЗНИКА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. ПОДАЦИ ЗА ИДЕНТИФИКАЦИЈУ:

1.1.	Порески идентификациони број (ПИБ)	
1.2.	Јединствени матични број грађана (ЈМБГ) - пољопривредника и другог физичког лица	
1.3.	Матични број лица (правног лица, радње, односно сталне пословне јединице страног лица)	
1.4.	Фирма (пуна ознака)	
1.5.	Фирма (скраћена ознака)	
1.6.	Име и презиме	
1.7.	Подаци о седишту, односно пребивалишту:	
1.7.1.	Општина	
1.7.2.	Место	
1.7.3.	Назив улице	
1.7.4.	Кућни број (број и слово)	
1.7.5.	Спрат, број стана и слово	
1.7.6.	Број телефона - факса	
1.7.7.	Број факса	
1.7.8.	E-mail	

2. ПОДАЦИ О ОБАВЉАЊУ ДЕЛАТНОСТИ:

2.1. Делатности у наредном периоду:

	Шифра:	Назив делатности	%
1.			
2.			
3.			

2.2.	Датум почетка обављања делатности (ПДВ активности)	
2.3.	Износ укупног промета у претходних 12 месеци (у динарима, без децимала)	
2.4.	Износ укупног промета у наредних 12 месеци (у динарима, без децимала)	

3. ПОДАЦИ О РАЧУНУ У БАНЦИ:

Место	Назив банке	Број рачуна

4. ПОДАЦИ О ПОВЕЗАНИМ ЛИЦИМА:

4.1. Правна лица:

	Порески идентификациони број	Страно лице	% учешћа
1.		☐	%
2.		☐	%
3.		☐	%
4.		☐	%
5.		☐	%

4.2. Физичка лица:

	Јединствени матични број грађана	Физичко лице које нема ЈМБГ	% учешћа
1.		☐	%
2.		☐	%
3.		☐	%
4.		☐	%
5.		☐	%

попуњава подносилац пријаве:

Пријаву, односно њен део припремио порески саветник:

_____ (Потпис пореског саветника) | (ПИБ пореског саветника) | (ЈМБГ пореског саветника)

Под кривичном и материјалном одговорношћу изјављујем да су подаци у пријави потпуни и тачни:

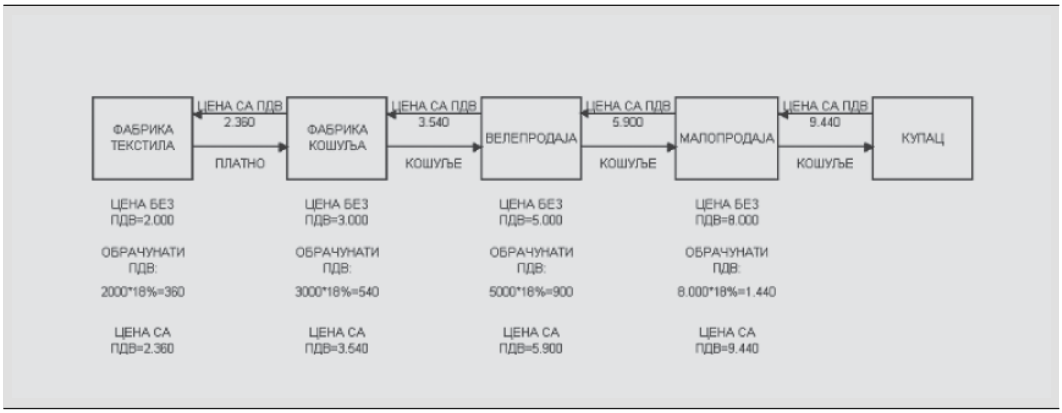
_____ (Место) _____ (Датум) _____ (Потпис одговорног лица)

М.П.

попуњава Пореска управа:

Потврда о пријему евиденционе пријаве:

OBRAČUN PDV NA PRIMERU KOŠULJE



8.2.4. MESTO I VREME PROMETA DOBARA I USLUGA I NASTANAK PORESKE OBAVEZE

Mesto prometa dobara je mesto:[498]

1) u kojem se dobro nalazi u trenutku slanja ili prevoza do primaoca ili, po njegovom nalogu, do trećeg lica, ako dobro šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili treće lice, po njegovom nalogu;
2) ugradnje ili montaže dobra, ako se ono ugrađuje ili montira od strane isporučioca ili, po njegovom nalogu, od strane trećeg lica;
3) u kojem se dobro nalazi u trenutku isporuke, ako se dobro isporučuje bez otpreme, odnosno prevoza;
4) prijema vode, električne energije, gasa i toplotne energije.

Mesto prometa usluga je mesto u kojem pružalac usluga obavlja svoju delatnost.

Ako se promet usluga vrši preko poslovne jedinice, mestom prometa usluga smatra se mesto poslovne jedinice.

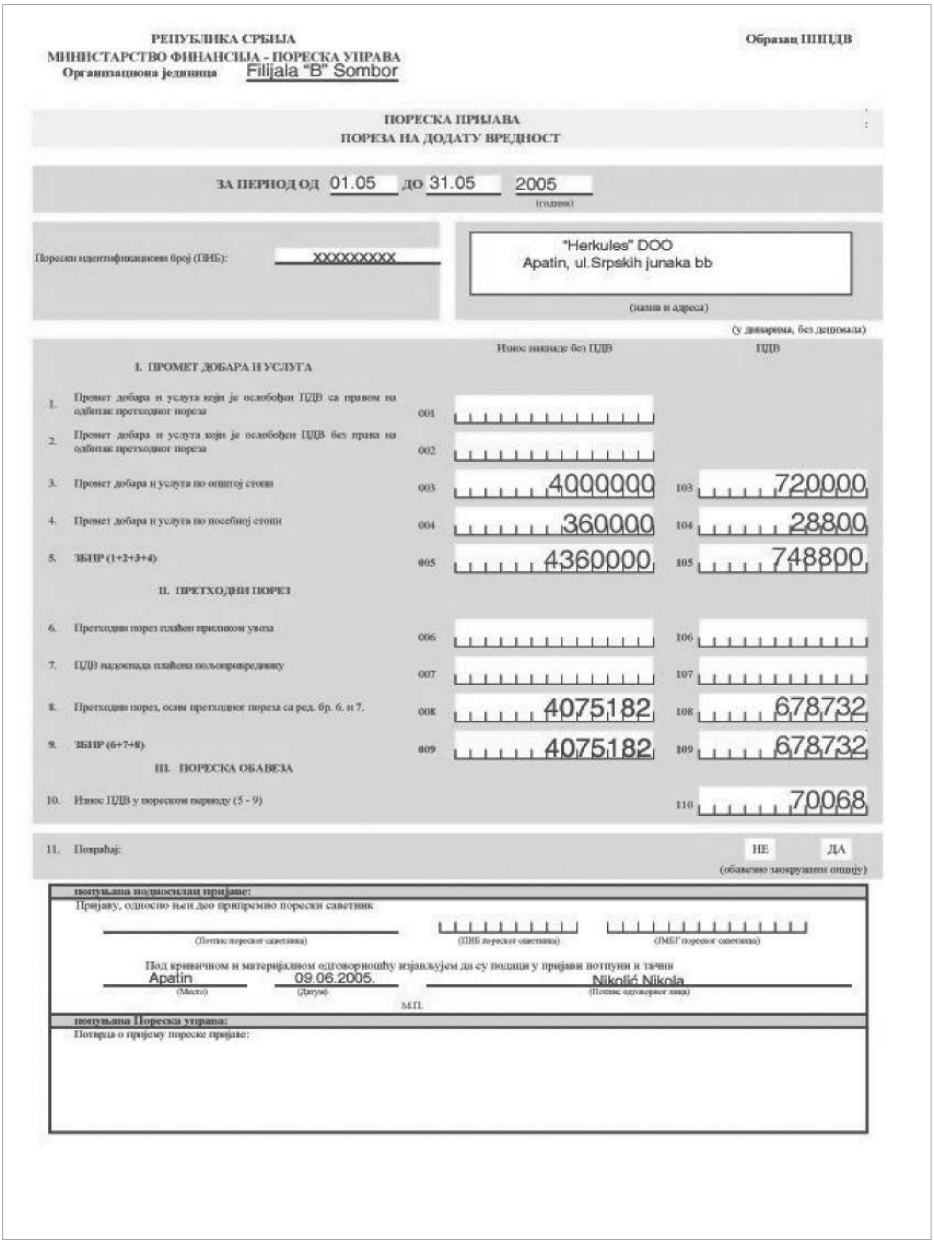
Izuzetno, mestom prometa usluga smatra se mesto:

1) u kojem se nalazi nepokretnost, ako se radi o prometu usluge koja je neposredno povezana sa tom nepokretnošću, uključujući delatnost posredovanja i procene u vezi nepokretnosti, kao i projektovanje, pripremu i izvođenje građevinskih radova i nadzor nad njima;
2) gde se obavlja prevoz, a ako se prevoz obavlja i u Republici i u inostranstvu (međunarodni transport), odredbe predmetnog zakona primenjuju se samo na deo prevoza izvršen u Republici;
3) gde je usluga stvarno pružena;
4) u kojem primalac usluge obavlja delatnost ili ima poslovnu jedinicu za koju se pruža usluga, odnosno mesto u kojem primalac usluge ima sedište ili prebivalište, ako se radi o uslugama: (1) iznajmljivanja pokretnih stvari, osim prevoznih sredstava; (2) pružanja

498 Članovi 10-16.Zkona

telekomunikacionih usluga; (3) preuzimanja obaveze da se u potpunosti ili delimično odustane od vršenja neke delatnosti ili korišćenja nekog prava; (4) u oblasti ekonomske propagande; (5) bankarskog, finansijskog poslovanja i poslovanja u oblasti osiguranja i reosiguranja, osim iznajmljivanja sefova; (6) savetnika, inženjera, advokata, revizora i sl.

PRIMER POPUNJENE PORESKE PRIJAVE



REPUBLIKA SRBIJA
MINISTARSTVO FINANSIJA - PORESKA UPRAVA
Organizaciona jedinica: Filijala "B" Sombor

Obrazac PPPDV

PORESKA PRIJAVA
POREZA NA DODATU VREDNOST

ZA PERIOD OD 01.05 DO 31.05 2005 (godina)

Poreski identifikacioni broj (PIB): XXXXXXXXX

"Herkules" DOO
Apatin, ul.Srpskih junaka bb
(naziv i adresa)

(u dinarima, bez decimala)

			Iznos naknade bez PDV		PDV
I. PROMET DOBARA I USLUGA					
1.	Promet dobara i usluga koji je oslobođen PDV sa pravom na odbitak pretходног poreza	001			
2.	Promet dobara i usluga koji je oslobođen PDV bez prava na odbitak pretходног poreza	002			
3.	Promet dobara i usluga po opštoj stopi	003	4000000	103	720000
4.	Promet dobara i usluga po posebnoj stopi	004	360000	104	28800
5.	ZBIR (1+2+3+4)	005	4360000	105	748800
II. PRETHODNI POREZ					
6.	Pretходни porez plaćen prilikom uvoza	006		106	
7.	PDV nadoknada plaćena poljoprivredniku	007		107	
8.	Pretходни porez, osim pretходног poreza sa red. br. 6. i 7.	008	4075182	108	678732
9.	ZBIR (6+7+8)	009	4075182	109	678732
III. PORESKA OBAVEZA					
10.	Iznos PDV u poreskom periodu (5 - 9)			110	70068

11. Povraćaj: NE DA
(obavezno zaokružiti opciju)

popunjava podnosilac prijave:
Prijavu, odnosno deo pripremio poreski savetnik

(Potpis poreskog savetnika) (PIB poreskog savetnika) (JMBG poreskog savetnika)

Pod krivičnom i materijalnom odgovornošću izjavljujem da su podaci u prijavi potpuni i tačni

Apatin (Mesto) 09.06.2005. (Datum) Nikolić Nikola (Potpis odgovornog lica)

M.P.

popunjava Poreska uprava:
Potvrda o prijemu poreske prijave:

Mesto prometa usluga posredovanja, osim usluga posredovanja u oblasti ekonomske propagande, određuje se prema mestu prometa dobara i usluga koji je predmet posredovanja.

Mesto uvoza dobara je mesto u kojem je uvezeno dobro uneto u carinsko područje Republike.

Promet dobara nastaje danom:

1) otpočinjanja slanja ili prevoza dobara primaocu ili trećem licu, po njegovom nalogu, ako dobra šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili treće lice, po njihovom nalogu;
2) preuzimanja dobara od strane primaoca u slučaju ugradnje ili montaže dobara od strane isporučioca ili, po njegovom nalogu, trećeg lica;
3) prenosa prava raspolaganja na dobrima primaocu, ako se dobro isporučuje bez otpreme, odnosno prevoza;
4) očitavanja stanja primljene vode, električne energije, gasa i toplotne energije koje vrši isporučilac, u cilju obračuna potrošnje;
5) kada je dobro uneto u carinsko područje Republike.

U komisionim ili konsignacionim poslovima, vreme isporuke dobara od strane komisionara ili konsignatera određuje se, u skladu sa napred navedenim odredbama, i za isporuku komisionaru ili konsignateru.

Navedene odredbe odnose se i na delimične isporuke.

Usluga se smatra pruženom danom kada je:

1) završeno pojedinačno pružanje usluge;
2) prestao pravni odnos koji je osnov pružanja usluge - u slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga.

U slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga čije je trajanje duže od godinu dana, obavezno se izdaje periodični račun, s tim što period za koji se izdaje taj račun ne može biti duži od godinu dana.

Ako se za pružanje usluga izdaju periodični računi, promet usluga smatra se izvršenim poslednjeg dana perioda za koji se izdaje račun.

Poreska obaveza nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji:

1) promet dobara i usluga;
2) naplata ako je naknada ili deo naknade naplaćen pre prometa dobara i usluga;
3) nastanak obaveze plaćanja carinskog duga, kod uvoza dobara, a ako te obaveza nema, danom u kojem bi nastala obaveza plaćanja tog duga. Prilikom svakog uvoza Uprava carina obračunava carinu i PDV. Taj PDV se plaća direktno Upravi carine. Ukoliko firma nije registrovana za PDV ne može tražiti povraćaj PDV-a od državne uprave po tom osnovu. Ovo napominjemo, jer postoje slučajevi kada firme prilikom osnivanja ne planiraju nabavke na domaćem tržištu već samo iz uvoza. Inače PDV plaćen carini smatra se kao PDV plaćen bilo kom domaćem dobavljaču registrovanom za PDV.

8.2.5. EVIDENTIRANJE PROMETA PREKO FISKALNE KASE

Zakonom o fiskalnim kasama[499] propisano je da je lice koje je upisano u odgovarajući registar za promet dobara na malo, odnosno za pružanje usluga fizičkim licima, dužno da vrši evidentiranje svakog pojedinačno ostvarenog prometa preko fiskalne kase.

Obaveza evidentiranja postoji i u slučaju kada se usluga pruža fizičkom licu, a naknadu za pružene usluge snosi pravno lice, odnosno preduzetnik, i to nezavisno od načina plaćanja (gotovina, ček, kartica i bezgotovinsko plaćanje).[500]

U Uredbi o određivanju lica na koja se, usled specifičnosti delatnosti koje obavljaju, navedeno je na koja lica se ne odnosi obaveza evidentiranja prometa preko fiskalne kase.

Promet ostvaren sa pravnim licem nije potrebno evidentirati putem fiskalne kase.

Osim fiskalne kase pravno lice ili preduzetnik mora da ima i terminal za daljinsko očitavanje fiskalnih kasa i da sklopi ugovor sa Kompanijom „Telekom Srbija" o usluzi daljinskog očitavanja.

Označavanje poreskih stopa u fiskalnoj kasi vrši se ćiriličnim slovima, i to: poreska stopa: „Г" za robu ili usluge koja je oslobođena PDV, označavaju se poreskom stopom: „Ђ" na robu koja se oporezuje opštom stopom PDV, poreskom stopom: „Е" označava se roba odnosno usluge koji se oporezuju po posebnoj poreskoj stopi, dok roba i usluge lica koja nisu upisana u registar obveznika PDV, označavaju se poreskom stopom: „А".

Fiskalna kasa i terminal za daljinsko očitavanje fiskalnih kasa se kupuju u ovlašćenom servisu, i preko tog servisa se vrši prijava fiskalne kase Poreskoj upravi. Potrebno je dobro se raspitati o mogućnostima svake fiskalne kase (osim onih zakonom propisanih), fiskalnog štampača, kao i njihove eventualne povezanosti sa programima koji se koriste za evidenciju ulaza i izlaza robe, kao i povezanosti sa softverom koji koristi računovođa. Sve ovo zajedno, ako je dobro uklopljeno može da uštedi dosta vremena i sredstava u budućnosti.

U Zakonu o fiskalnoj kasi regulisana su i druga pitanja: fiskalna memorija; fiskalni modul, fiskalni isečak, fiskalni račun,dnevni i periodični izveštaj, štampanje i čuvanje fiskalnih dokumenata, knjiga dnevnih izveštaja, stavljanje fiskalne kas eu promet, sredstva obezbeđenja, tehnički pregled i servisiranje fiskalne kase, ovlašćeni servis i njihova kontrola, promena prodajnog mesta, i, na kraju, kaznene odredbe i prestanak obavljanja delatnosti.

---

499 Objavljen u „Sl. glasniku RS", br. 135/04

500 Pravna lica koja obavljaju sledeće delatnosti:; 50300 - Prodaja delova i pribora za motorna vozila; 50500 - Trgovina na malo motornim gorivima; 521 - Trgovina na malo u nespecijalizovanim prodavnicama; 522 - Trgovina na malo hranom, pićima i duvanom u specijalizovanim prodavnicama; 524 - Ostala trgovina na malo novim proizvodima u specijalizovanim prodavnicama; 55110 - Hoteli i moteli, s restoranom; 55120 - Hoteli i moteli, bez restorana; 55300 - Restorani; 55400 - Barovi; 70310 - Agencije za nekretnine-dužna su da na mestima prodaje dobara na malo, odnosno pružanja usluga fizičkim licima, u okviru tih delatnosti, omoguće kupcima dobara, odnosno korisnicima usluga, plaćanje pomoću najmanje jedne vrste platne kartice. Da bi bilo moguće primati elektronske platne kartice potrebna je telefonska linija u lokalu, kao i ugovor zaključen sa bankom o naplati putem platnih kartica.

8.2.6. PORESKA OSNOVICA

Poreska osnovica kod prometa dobara i usluga jeste iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako zakonom nije drukčije propisano.[501]

U osnovicu se uračunavaju i:

1) akcize, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV;

2) svi sporedni troškovi koje obveznik zaračunava primaocu dobara i usluga.

Osnovica kod uvoza dobara je vrednost uvezenog dobra utvrđena po carinskim propisima gde se uračunava i:

1) akciza, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV;

2) svi sporedni troškovi koji su nastali do prvog odredišta u Republici.

Ako se osnovica naknadno izmeni - smanji, obveznik koji je izvršio promet dobara i usluga može da izmeni iznos PDV samo ako obveznik kome je izvršen promet dobara i usluga ispravi odbitak prethodnog PDV i ako o tome pismeno obavesti isporučioca dobara i usluga.

Ako je isporuka dobra izvršena obvezniku koji nema pravo na odbitak prethodnog PDV, odnosno licu koje nije obveznik PDV izmenu iznosa PDV obveznik može da izvrši ako poseduje dokument o smanjenju naknade za izvršeni promet dobara i usluga tim licima.

Kod prometa dobara ili usluga, koje čine ulog u privredno društvo, osnovicom se smatra tržišna vrednost tih dobara i usluga na dan njihove isporuke u koju nije uključen PDV.

8.2.7. PORESKA STOPA

Po posebnoj stopi PDV od 8% oporezuje se promet dobara i usluga ili uvoz dobara, i to: [502]

1) hleba i drugih pekarskih proizvoda, mleka i mlečnih proizvoda, brašna, šećera, jestivog ulja od suncokreta, kukuruza, uljane repice, soje i masline, jestive masnoće životinjskog i biljnog porekla i meda;
2) voda za piće, osim flaširane;
3) svežeg i rashlađenog i smrznutog voća, povrća, mesa, klanične proizvode, ribe i jaja;
4) žitarica, suncokreta, soje, šećerne repe i uljane repice;
5) lekova, uključujući i lekove za upotrebu u veterini;

Opšta stopa PDV za oporezivi promet dobara i usluga ili uvoz dobara iznosi 18%.



HLEB: STOPA PDV 8%

501 Članovi 17-22. Zakona

502 Saglasno odredbama Section 2, Reduced rates. Article 98-99, Article 114, Council Directive 2006/112/EC. prema kojima niža stopa za navedene proizvode i usluge ne može biti ispod 5%.

6) ortotičkih i protetičkih sredstava, kao i medicinskih sredstava - proizvoda koji se hiruški ugrađuju u organizam;
7) materijala za dijalizu;
8) đubriva, sredstava za zaštitu bilja, semena za reprodukciju, sadnog materijala, komposta sa milecijumom, kompletne krmne smeše za ishranu stoke, i žive stoke;
9) udžbenika i nastavnih sredstava;
10) personalnih računara i komponenti od kojih se sastoje personalni računari;
11) dnevnih novina;
12) monografskih i serijskih publikacija;
13) ogrevnog drveta;
14) usluga smeštaja u hotelima, motelima, odmaralištima, domovima i kampovima;
15) komunalnih usluga;
16) usluga koje se naplaćuju putem ulaznica za bioskopske i pozorične predstave, sajmove, cirkuse, zabavne parkove, koncerte (muzške događaje), izložbe, sportske događaje, muzeje i galerije, botaničke bašte i zoološke vrtove, ako njihov promet nije oslobođen PDV;
17) prirodnog gasa;
18) prvi prenos prava raspolaganja na stambenim objektima, ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata, kao i vlasničkim udelima na tim dobrima (stan), pod propisanim uslovima.



RAČUNARI: 8% PDV

Ministar bliže uređuje šta se smatra određenim dobrima i uslugama.

8.2.8. PORESKA OSLOBOĐENjA

A) Poreska oslobođenja za promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza PDV se ne plaća na: [503]

1) prevozne i ostale usluge, koje su povezane sa uvozom dobara, ako je vrednost tih usluga sadržana u osnovici oporezivanja;
2) promet dobara koja obveznik ili treće lice, po njegovom nalogu, šalje ili otprema u inostranstvo;
3) promet dobara koja inostrani primalac ili treće lice, po njegovom nalogu, šalje ili otprema u inostranstvo;
4) promet dobara koja inostrani primalac otprema u prtljagu koji nosi sa sobom u inostranstvo, ako: se dobra otpremaju pre isteka tri kalendarska meseca po isporuci tih dobara; je ukupna vrednost isporučenih dobara veća od 150 evra, u dinarskoj protivuvrednosti po srednjem kursu Narodne banke Strbije, uključujući PDV;

503 Član 24. Zakona

5) unos dobara u slobodnu zonu, za koju bi obveznik - sticalac dobara imao pravo na odbitak prethodnog poreza kada bi ta dobra nabavljao za potrebe obavljanja delatnosti van slobodne zone;
6) pružanje prevoznih i drugih usluga korisnicima slobodnih zona koje su neposredno povezane sa unosom dobara u slobodnu zonu, iz prethodne tačke, a za koje bi obveznik - primalac usluge imao pravo na odbitak prethodnog poreza kada bi te usluge koristio za potrebe obavljanja delatnosti van slobodne zone;
7) otpremanje dobara u slobodne carinske prodavnice otvorene na vazduhoplovnim pristaništima otvorenim za međunarodni saobraćaj na kojima je organizovana pasoška i carinska kontrola radi prodaje putnicima u skladu sa carinskim propisima, kao i na isporuku dobara iz slobodnih carinskih prodavnica;
8) usluge radova na pokretnim dobrima nabavljenim od strane inostranog primaoca usluge u Republici, ili koja su uvezena radi oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, a koja posle oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, isporučilac usluge, inostrani primalac ili treće lice, po njihovom nalogu, prevozi ili otprema u inostranstvo;
9) prevozne i ostale usluge koje su u neposrednoj vezi sa izvozom, tranzitom ili privremenim uvozom dobara, osim usluga koje su oslobođene od PDV bez prava na poreski odbitak u skladu sa zakonom;
10) usluge međunarodnog prevoza lica u vazdušnom saobraćaju, s tim što za nerezidentno vazduhoplovno preduzeće poresko oslobođenje važi samo u slučaju uzajamnosti;
11) isporuke letilica, servisiranje, popravke, održavanje, čarterisanje i iznajmljivanje letilica, koje se pretežno koriste uz naknadu u međunarodnom vazdušnom saobraćaju, kao i isporuke, iznajmljivanje, popravke i održavanje dobara namenjenih opremanju tih letilica;
12) promet dobara i usluga namenjenih neposrednim potrebama letilica iz tačke 10);
13) usluge međunarodnog prevoza lica brodovima u rečnom saobraćaju, s tim što za nerezidentno preduzeće koje vrši međunarodni prevoz lica brodovima u rečnom saobraćaju, poresko oslobođenje važi samo u slučaju uzajamnosti;
14) isporuke brodova, servisiranje, popravke, održavanje i iznajmljivanje brodova, koji se pretežno koriste uz naknadu međunarodnom rečnom saobraćaju, kao i isporuke, iznajmljivanje, popravke i održavanje dobara namenjenih opremanju tih brodova;
15) promet dobara i usluga namenjenih neposrednim potrebama brodova iz tačke 13);
16) isporuke zlata Narodnoj banci Srbije;
17) dobra i usluge namenjene za službene potrebe diplomatskih i konzularnih predstavništava; službene potrebe međunarodnih organizacija, i sl. pod uslovima reciprociteta;
18) promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o donaciji zaključenim sa Republikom, a tim ugovorom je predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza; promet dobara i usluga koji se vrše u skladu sa ugovorim o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između Republike i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države, u kojem se Republika pojavljuje kao garant, odnosno kontragarant, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza;

19) promet dobara i usluga koji se vrši po osnovu međunarodnih ugovora, ako je tim ugovorima predviđeno poresko oslobođenje, osim međunarodnih ugovora iz prethodne dve tačke;
20) usluge posredovanja koje se odnose na promet dobara i usluga iz tač. 1) - 16).

Poresko oslobođenje iz prethodnog stava primenjuje se i ako je naknada, odnosno deo naknade naplaćen pre izvršenog prometa.

Inostranim primaocem dobara ili usluga smatra se lice koje: 1) je obveznik, a čije je mesto stvarne uprave van Republike; 2) nije obveznik, a ima prebivalište ili sedište van Republike.

B) Poreska oslobođenja za promet dobara i usluga bez prava na odbitak prethodnog poreza PDV se ne plaća u prometu novca i kapitala, i to kod:

1) poslovanja i posredovanja u poslovanju zakonskim sredstvima plaćanja, osim papirnog i kovanog novca koji se ne koristi kao zakonsko sredstvo plaćanja ili ima numizmatičku vrednost;
2) poslovanja i posredovanja u poslovanju akcijama, udelima u društvima i udruženjima, obveznicama i drugim hartijama od vrednosti, osim poslovanja koje se odnosi na čuvanje i upravljanje hartijama od vrednosti;
3) kreditnih poslova, uključujući posredovanje, kao i novčanih pozajmica;
4) preuzimanja obaveza, garancija i drugih sredstava obezbeđenja i posredovanje;
5) poslovanja i posredovanja u poslovanju depozitima, tekućim i žiro računima, nalozima za plaćanje, kao i platnim prometom i doznakama;
6) poslovanja i posredovanja u poslovanju novčanim potraživanjima, čekovima, menicama i drugim sličnim hartijama od vrednosti, osim naplate potraživanja za druga lica.;
7) poslovanja društava za upravljanje investicionim fondovima;
8) poslovanje društava za upravljanje dobrovoljnim penzionim fondovima u skladu sa propisima kojima se uređuju dobrovoljni penzioni fondovi i penzioni planovi. PDV se ne plaća i na promet u drugim slučajevima propisanim zakonom.[504]

C) Poreska oslobođenja kod uvoza dobara PDV se ne plaća na uvoz dobara:[505]

1) čiji promet, po odredbama predmetnog zakona, oslobođen PDV;
2) koja se uvoze na osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć;
3) koja su izvezena, a koja se u Republiku vraćaju neprodata ili zato što ne odgovaraju obavezama koje proističu iz ugovora/poslovnog odnosa na osnovu kojeg je bila izvezena;
4) koja se, u okviru carinskog postupka, unose u slobodne carinske prodavnice;
5) koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno uvoze i ponovo izvoze, kao i stavljaju u carinski postupak aktivnog oplemenjivanja sa sistemom odlaganja;

504 Član 25. Zakona
505 Član 26. Zakona

6) koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno izvoze i u nepromenjenom stanju ponovo uvoze;
7) za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak prerade pod carinskom kontrolom;
8) u okviru carinskog postupka, nad tranzitom robe;
9) za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak carinskog skladištenja;
10) za koja je u skladu sa odgovarajućim odredbama Carinskog zakona propisano oslobođenje od carine.

8.2.9. PRETHODNI POREZ

Prethodni porez je iznos PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara i usluga, odnosno plaćen pri uvozu dobara, a koji obveznik može da odbije od PDV koji duguje.[506]

Pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, uključujući i nabavku opreme i objekata za vršenje delatnosti, odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga:

1) koji je oporeziv PDV;
2) za koji u skladu sa odredbama predmetnog zakona postoji oslobođenje od plaćanja PDV;
3) koji je izvršen u inostranstvu, ako bi za taj promet postojalo pravo na odbitak prethodnog poreza da je izvršen u Republici.

Pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako poseduje:

1) račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa zakonom;
2) dokument o izvršenom uvozu dobara, u kojem je iskazan prethodni porez, odnosno kojim se potvrđuje da je primalac ili uvoznik tako iskazani PDV platio prilikom uvoza.

U poreskom periodu u kojem su ispunjeni napred navedeni uslovi obveznik može da odbije prethodni porez od dugovanog PDV, i to:

1) obračunati i iskazani PDV za promet dobara i usluga, koji je ili će mu biti izvršen od strane drugog obveznika u prometu;
2) PDV koji je plaćen prilikom uvoza dobara.

Pravo na odbitak prethodnog poreza nastaje danom ispunjenja propisanih uslova.

Zakonom su propisani slučajevi u kojima obveznik nema pravo na odbitak prethodnog poreza.

Ako obveznik koristi isporučena ili uvezena dobra za potrebe svoje delatnosti ili prima usluge da bi izvršio promet dobara i usluga sa pravom i bez prava na odbitak prethodnog poreza, može da koristi pravo na odbitak srazmenog dela prethodnog poreza.

Srazmerni deo prethodnog poreza odgovara učešću prometa dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza u koji nije uključen PDV, u ukupnom prometu u koji nije uključen PDV (procenat srazmernog odbitka).

506 Član 27. Zakona

Obveznik koji je ostvario pravo na odbitak prethodnog poreza pri nabavci opreme i objekata za vršenje delatnosti, dužan je da izvrši ispravku odbitka prethodnog poreza ako prestane da ispunjava uslove za ostvarivanje ovog prava, i to u roku kraćem od pet godina od momenta prve upotrebe za opremu, odnosno 10 godina od momenta prve upotrebe za objekte.

8.2.10. POSEBAN POSTUPAK OPOREZIVANjA

Lice čiji ukupan promet dobara i usluga, osim prometa opreme i objekata za vršenje delatnosti (ukupan promet) u prethodnih 12 meseci nije veći od 4.000.000 dinara, odnosno ako pri otpočinjanju delatnosti proceni da u narednih 12 meseci neće ostvariti ukupan promet veći od 4.000.000 dinara (mali obveznik), ne obračunava PDV za izvršen promet dobara i usluga. U zemljama članicama EU, kao što smo napred naveli u ovom udžbeniku, ovi iznosi se kreću po zemljama od 10.000 do 37.000 evra.

A) Mali poreski obveznici-preduzetnici



Mali obveznik nema pravo iskazivanja PDV u računima ili drugim dokumentima, nema pravo na odbitak prethodnog poreza i nije dužan da vodi evidenciju propisanu zakonom.

B) Mali poljoprivrednici



POLJOPRIVRDNA MEHANIZACIJA

Obveznici poreza na dohodak građana na prihode od poljoprivrede i šumarstva na osnovu katastarskog prihoda (poljoprivrednici), imaju pravo na nadoknadu po osnovu PDV (PDV nadoknada), pod uslovima i na način određen zakonom.

PDV nadoknada priznaje se poljoprivrednicima koji izvrše promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno poljoprivrednih usluga obveznicima.

Ako poljoprivrednici izvrše promet navedenih dobara i usluga, obveznik je dužan da obračuna PDV nadoknadu u iznosu od 5% na vrednost primljenih dobara i usluga, o čemu izdaje dokument za obračun (priznanica). Navedeni obveznici imaju pravo da odbiju iznos PDV nadoknade kao prethodni porez, pod uslovom da su PDV nadoknadu i vrednost primljenih dobara i usluga platili poljoprivredniku.

Poljoprivrednik može da se na početku kalendarske godine opredeli za obavezu plaćanja PDV, podnošenjem evidencione prijave propisane zakonom, nadležnom poreskom organu najkasnije do 15. januara tekuće godine, pod uslovom da je u prethodnih 12 meseci ostvario

ukupan promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno poljoprivrednih usluga u iznosu većem od 2.000.000 dinara. U tom slučaju, obaveza plaćanja PDV traje najmanje dve kalendarske godine. Po isteku tog roka, poljoprivrednik može da podnese zahtev za prestanak obaveze plaćanja PDV nadležnom poreskom organu, najkasnije do 15. januara tekuće godine.[507]

C) Turističke agencije

Turističkom agencijom smatra se obveznik koji putnicima pruža turističke usluge i u odnosu na njih istupa u svoje ime, a za organizaciju putovanja prima dobra i usluge drugih obveznika koje putnici neposredno koriste (prethodne turističke usluge). Turističke usluge koje pruža turistička agencija smatraju se jedinstvenom uslugom. Mesto vršenja jedinstvene turističke usluge utvrđuje se u skladu sa odgovarajućim odredbama zakona. Osnovica jedinstvene turističke usluge koju pruža turistička agencija je iznos koji predstavlja razliku između ukupne naknade koju plaća putnik i stvarnih troškova koje turistička agencija plaća za prethodne turističke usluge, uz odbitak PDV koji je sadržan u toj razlici.



BEOTURS BEOGRAD - LOGO

Turistička agencija može da utvrdi osnovicu za grupe turističkih usluga ili za sve turističke usluge pružene u toku poreskog perioda.

Turistička agencija za turističke usluge ne može da iskazuje PDV u računima ili drugim dokumentima i nema pravo na odbitak prethodnog poreza na osnovu prethodnih turističkih usluga koje su joj iskazane u računu.[508]

D) Polovna dobra, umetnička dela, kolekcionarska dobra i antikviteti

Osnovica za promet polovnih dobara, uključujući polovna motorna vozila, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta je razlika između prodajne i nabavne cene dobra (oporezivanje razlike), uz odbitak PDV koji je sadržan u toj razlici.



AUTO-PIJACA BUBANJ POTOK BEOGRAD

Osnovica se primenjuje na navedeni način ako kod nabavke dobara njihov isporučilac nije dugovao PDV ili je koristio oporezivanje razlike. Kod prometa navedenih dobara obveznik ne može iskazivati PDV u računima ili drugim dokumentima i nema pravo na odbitak prethodnog poreza.

Ministar bliže uređuje šta se smatra umetničkim delom, kolekcionarskim dobrom i antikvitetom.[509]

507 Usklađeno sa Drugim poglavljem, čl. 295-305 Direktive 2006/112/EC (ove odredbe uključuju i ribolov)

508 Usklađeno sa Trećim poglavljem članovi 306-310 Direktive 2006/112/EC

509 Usklađeno sa Trećim poglavljem članovi 333-334 Direktive 2006/112/EC

8.2.11. POVRAĆAJ, REFAKCIJA I REFUNDACIJA POREZA

A) Povraćaj poreza

Ako je iznos prethodnog poreza veći od iznosa poreske obaveze, obveznik ima pravo na povraćaj razlike.[510]

Ako se obveznik ne opredeli za povraćaj, razlika se priznaje kao poreski kredit.

Poreski obveznik može da traži povraćaj neiskorišćenog iznosa poreskog kredita podnošenjem zahteva, najranije istekom roka za podnošenje poreske prijave za tekući poreski period.

Povraćaj se vrši najkasnije u roku od 45 dana, odnosno u roku od 15 dana za obveznike koji pretežno vrše promet dobara u inostranstvo, po isteku roka za predaju poreske prijave. Vlada Republike Srbije propisuje kriterijume na osnovu kojih se utvrđuje šta se smatra pretežnim prometom dobara u inostranstvo.

Ministar bliže uređuje postupak ostvarivanja prava na povraćaj PDV.

B) Refakcija PDV stranom obvezniku

Pravo ne refakciju PDV, pod uslovom uzajamnosti (reciprociteta), na osnovu podnetog zahteva, ima strani obveznik koji izlaže na sajmovima u Republici, pod uslovima:

1) da u Republici ne vrši promet dobara i usluga;
2) da je platio račun.

Uz napred pomenuti zahtev strani obveznik podnosi potvrdu nadležnog poreskog organa zemlje u kojoj je registrovan kao obveznik PDV.

Refakcija PDV stranom obvezniku može se izvršiti za dobra koja mu se isporučuju, odnosno za usluge koje mu se pružaju u Republici, i to za: a) iznajmljivanje, uređenje, izradu i popravku izvložbenog prostora; b) dobra potrebna za uređenje izložbenog prostora; c) električnu energiju, vodu, plin, grejanje, hlađenje, telefonske i telekomunikacione priključke, za potrebe izložbenog prostora; d) parkiranje; e) usluge smeštaja.[511]

C) Humanitarne organizacije

Pravo na refakciju PDV, na osnovu podnetog zahteva, imaju organizacije registrovane za humanitarnu delatnost, za dobra koja im se isporučuju u Republici, pod uslovom da:

1) je promet dobara oporeziv;
2) je PDV za isporučena dobra iskazan u računu kao i da;
3) su nabavljena dobra otpremljena u inostranstvo, gde se koriste u humanitarne, dobrotvorne ili obrazovne svrhe.[512]

---

510 Član 52. Zakona
511 Član 53. Zakona
512 Član 54. Zakona

D) Tradicionalne crkve i verske zajednice

Pravo na refakciju PDV, na osnovu podnetog zahteva, imaju tradicionalne crkve i verske zajednice - Srpska pravoslavna crkva, Islamska zajednica, Katolička crkva, Slovačka Evangelistička crkva a.v., Jevrejska zajednica, Reformatorska hrišćanska crkva i Evangelistička hrišćanska crkva a.v, za dobra koja im se isporučuju u Republici ili koja uvoze, kao i usluge koje im se pružaju, a koji su neposredno povezani sa verskom delatnošću da je: 1) promet dobara i usluga, odnosno uvoz dobara oporeziv; 2) PDV za isporučena dobra, odnosno pružene usluge iskazan u računu, u skladu sa zakonom, kao i da je račun plaćen, odnosno da je PDV koji se duguje po osnovu uvoza dobara prethodno plaćen.[513]

E) Refakcija PDV diplomatskim i konzularnim predstavništvima i međunarodnim organizacijama

Ako se diplomatsko ili konzularno predstavništvo ili međunarodna organizacija, odnosno lica zaposlena u njima ne opredele da izvrši nabavku ili uvoz dobara, odnosno primi usluge, namenjene njihovim službenim, odnosno ličnim potrebama uz poresko oslobođenje, ima pravo na refakciju PDV.

Pravo na refakciju PDV, na osnovu podnetog zahteva, a pod uslovima koji su propisani predmetnim zakonom za ostvarivanje poreskog oslobođenja, napred navedena lica mogu da ostvare ako:

a) su isporuke ili uvoz dobara, odnosno pružene usluge oporezive PDV;
b) je PDV za promet dobara i usluga iskazan u računu, u skladu sa odredbama predmetnog zakona, i ako je račun plaćen, odnosno ako je PDV, koji se duguje po osnovu uvoza dobara, plaćen;
c) je ukupna vrednost dobara ili usluga, iskazana u računu, odnosno vrednost dobara iskazana u carinskom dokumentu, veća od 50 evra, bez PDV, osim za nabavku goriva za motorna vozila.[514]

Verske zajednice i tradicionalne crkve imaju pravo i na refundaciju PDV plaćenog pri nabavci dobara i usluga u Republici, odnosno pri uvozu dobara i usluga koji su neposredno povezani sa verskom delatnošću., a postupak ostvarivanja prava na refundaciju PDV bliže određuje ministar finansija.

513 Član 55. Zakona-novelirani
514 Član 55a. Zakona

Образац РЕФ 5

З А Х Т Е В
ДИПЛОМАТСКОГ И КОНЗУПАРНОГ ПРЕДСТАВНИШТВА И МЕЂУНАРОДНЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ ЗА РЕФАКЦИЈУ

I. 58/05 (број основне потврде) 17.07.2005.g. (датум издавања основне потврде)

II. Подаци о плаћеним рачунима:

Ред. Бр.	ПИБ издаваоца рачуна	Број рачуна	Вредност добара или услуга без ПДВ	ПДВ	Вредност добара или услуга са ПДВ
1.	Xxxxxxxxx	154/05	1.000.000	180.000	1.180.000
УКУПНО:			1.000.000	180.000	1.180.000

III. Подаци о увозним документима:

Ред. Бр.	Назив царинарнице	Број увозног документа	Вредност добара без ПДВ	ПДВ	Вредност добара са ПДВ
УКУПНО:					

IV. Уз захтев се прилаже:
1. 1 (број приложених рачуна)
2. _____ (број приложених увозних докумената)

V. Рефакцију извршити на рачун : Beograd "Raiffeisen Bank" (Назив пословне банке)
Xxxxxxxxxxxxxxxxxxx (Број рачуна)

ПОДНОСИЛАЦ ЗАХТЕВА:
Ambasada Xxxxx (Назив, односно име и презиме носиоца права)
Resavska 8 (Адреса)

М.П.

30.11.2005.g. (Датум)
Pol Hensen (Потпис одговорног лица)

F) Refakcija PDV stranom državljaninu

Na zahtev stranog državljanina koji nije obveznik i nema prebivalište u Republici izvršiće se refakcija PDV pod uslovom da promet dobara inostrani primalac otprema u prtljagu koji nosi sa sobom u inostranstvo, ako:

a) se dobra otpremaju pre isteka tri kalendarska meseca po isporuci tih dobara;
b) je ukupna vrednost isporučenih dobara veća od 10.000 dinara, uključujući PDV.[515]

G) Refakcija PDV kupcu prvog stana

Pravo na refundaciju PDV za kupovinu prvog stana, na osnovu podnetog zahteva, ima fizičko lice - punoletni državljanin Republike, sa prebivalištem na teritoriji Republike, koji kupuje prvi stan, do 15 kvm po članu domaćinstva.

Kupac prvog stana može da ostvari refundaciju PDV pod sledećim uslovima:

a) da od 1. jula 2006. godine do dana overe ugovora o kupoprodaji na osnovu kojeg stiče prvi stan nije imao u svojini, odnosno susvojini stan na teritoriji Republike;
b) da je ugovorena cena stana sa PDV u potpunosti isplaćena prodavcu.

Pravo na refundaciju PDV može se ostvariti za stan čija površina za kupca prvog stana iznosi do 4o kvm, a za članove njegovog porodičnog domaćinstva (supružnik, deca, roditelji, usvojenici, itd, sa istim prebivalištem kao kupac prvog satana) do 15 kvm po svakom članu koji nije imao u svojini, odnosno susvojini stan na teritoriji Republike u navedenom periodu.

Ako kupac prvog stana kupuje stan površine koje je veća od napred navedene, ima pravo na refundaciju PDV do iznosa koji odgovara propisanoj površini (40 kvm plus po 15 kvm za svakog člana domaćinstva).

Zakonom su precizirani slučajevi u kojima kupac prvog stana nema pravo na refundaciju PDV (ako nisu ispunjeni napred navedeni uslovi).

Nadležni poreski organ, po sprovedenom postupku, donosi rešenje o refundaciji PDV kupcu prvog stana i vodi evidenciju o kupcima prvog stana i članovima porodičnog domaćinstva, kao i o iznosu ostvarene refundacije PDV.[516]

515 Član 56. Zakona
516 Član 56a. Zakona

Образац РФН

КУПАЦ ПРВОГ СТАНА:

(Име и презиме)

(Адреса)

(ЈМБГ)

ПРОДАВАЦ СТАНА:

(Назив/име и презиме)

(Адреса)

(ПИБ/ЈМБГ)

ЗАХТЕВ
КУПЦА ПРВОГ СТАНА ЗА РЕФУНДАЦИЈУ ПДВ

Подаци о члановима породичног домаћинства*

Ред. бр.	Име и презиме	Адреса	Сродство у односу на лица	ЈМБГ
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				

* Подаци у табели односе се на чланове породичног домаћинства купца првог стана по основу којих купац првог стана захтева рефундацију ПДВ

Подаци о купопродајном уговору и промету стана

Број и датум овере уговора о купопродаји стана

Укупна површина стана

Површина стана за коју се подноси захтев за рефундацију ПДВ

Цена стана без ПДВ

Износ обрачунатог ПДВ за промет стана

Подаци о износу ПДВ за који се подноси захтев за рефундацију ПДВ

Износ ПДВ за који се подноси захтев за рефундацију ПДВ

Подаци о рачуну (купца првог стана) у банци

Назив банке

Место

Број рачуна

Место и датум

Потпис купца првог стана

8.3. AKCIZNI SISTEM SRBIJE

8.3.1. ISTORIJSKI OSVRT

Akcize kao analitički (posebni - specijalni) porezi na potrošnju u Kraljevini Jugoslaviji bile su u primeni pod nazivom „trošarine". One su u ograničenoj meri i sa malim značajem egzistirale i 1947-48. godine, posle Drugog svetskog rata. Kasnije nestaju iz našeg poreskog sistema, sve do početka ovog veka.

Osnovicu akcize čini jedinica mere (specifična osnovica). To je u skladu sa prirodom akcize kao trošarine. Prirodno, osnovici treba da odgovaraju stope: kada se osnovica određuje prema jedinici mere, stopa se utvrđuje u apsolutnom iznosu (fiksna stopa). Putem specifične osnovice omogućuje se jednostaviji obračun i efikasna kontrola plaćanja akciza. Međutim, od ovog osnovnog pravila postoje značajna odstupanja, koja u svom razvoju kao da naginju napuštanjem pravila plaćanja akcize prema jedinici mere. Tako, osnovica za obračun akcize pri uvozu kafe (sirove, pržene, mlevene i ekstrakta kafe) se utvrđuje po vrednosti proizvoda utvrđene po carinskim propisima, uvećane za iznos uvoznih dažbina i primenjuje proporcionalna stopa u iznosu od 30%.

Od 1. januara 2008. u Srbiji se primenjuju jedinstvena specifična i proporcionalna akciza na sve cigarete - domaće i cigarete iz uvoza a visina stope i iznosi akciza su utvrđeni za svaku godinu u periodu do očekivanom usklađivanja sa zakonodavstvom EU.

Učešće akciza u poreskim prihodima pojedinih država članica OECD iznosi: u Danskoj 11%; Finskoj 17%; Francuskoj 7%; Grčkoj 26%; Italiji 7%; Nemačkoj 9% itd. U strukturi poreskih prihoda budžeta Republike Srbije u poslednjih pet godina se stalno povećava, tako da je u 2012. godini je dostiglo 28,2%, što pokazuje sledeća tabela:[517]

Godina	Poreski prihodi budžeta	Akcize	u %
	u mlrd dinara		
2008.	596,2	111,3	18,7
2009.	571	117,4	20,6
2010.	610	131,5	21,6
2011.	677,2	160,1	23,6
2012.	678,2	191	28,2

8.3.2. AKCIZNI PROIZVODI U SRBIJI

Akcize u Srbiji, kao poseban vid oporezivanja određenih proizvoda, uvedene su Zakonom o akcizama,[518] po ugledu na pravnu regulativu iz te oblasti u EU.

517 Zakoni o Budžetu Republike Srbije za navedene godine, bez rebalansa, procenat izračunat prema podacima iz „Službenog glasnika RS"

518 Zakonom o akcizama („Službeni glasnik RS", br. 22/01,73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05-dr. zakon, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11 i 6/12 - u daljem tekstu: Zakon) uređuje se oporezivanje akcizom, kao posebnom vrstom indirektnog poreza na potrošnju.

Prema Zakonu, akcizni proizvodi koji se oporezuju akcizom su:

- Derivati nafte: sve vrste motornog benzina; sve vrste dizel goriva; ostali derivati nafte koji se dobijaju od frakcija nafte koje imaju raspon destilacije do 380°C – Lista ovih derivata nafte utvrđena je Pravilnikom o listi ostalih derivata nafte koji se dobijaju od frakcija nafte koje imaju raspon destilacije do 380°C,[519] tečni naftni gas za pogon motornih vozila.
- Duvanske prerađevine: cigarete; cigare i cigarilosi; duvan za pušenje i ostale duvanske prerađevine (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut).

  Cigaretama, cigarama, cigarilosima, duvanom za pušenje i ostalim duvanskim prerađevinama smatraju se duvanske prerađevine koje se proizvode i stavljaju u promet kao takva vrsta prerađevina u skladu sa zakonom kojim se uređuje proizvodnja i promet duvana i duvanskih prerađevina.
- Alkoholna pića: rakije od voća, grožđa, specijalne rakije i rakije od žitarica i ostalih poljoprivrednih sirovina; žestoka alkoholna pića i likeri; niskoalkoholna pića. pivo.

  Alkoholnim pićima smatraju se pića koja se, u zavisnosti od sirovina od kojih se proizvode i sadržaja etanola, stavljaju u promet kao takva vrsta pića u skladu sa propisom o kvalitetu i drugim zahtevima za alkoholna pića. Alkoholnim pićem, u smislu ovog zakona, smatraju se i sve vrste piva bez obzira na način pakovanja.
- Kafa: sirova, pržena, mlevena i ekstrakt kafe.

8.3.3. NASTANAK OBAVEZE, OBVEZNIK I OSNOVICA AKCIZE

Obaveza po osnovu akcize nastaje kada su akcizni proizvodi:

- proizvedeni u Republici Srbiji;
- uvezeni u Republiku Srbiju, koji su uvezeni u skladu sa carinskim, odnosno spoljnotrgovinskim propisima.

Prema Zakonu obveznik akcize je:

- proizvođač, odnosno
- uvoznik akciznih proizvoda.

Proizvođač akciznih proizvoda je lice koje u proizvodnom pogonu pravi, obrađuje, prerađuje, dorađuje i sl. proizvode na koje se plaća akciza, a uvoznik akciznih proizvoda je lice koje u svoje ime i za svoj račun uvozi, odnosno lice za čiji račun se uvoze iz inostranstva proizvodi na koja se plaća akciza.

Takođe, pored navedenih lica (proizvođača i uvounika), obveznik akcize u pojedinim specifičnim situacijama je i:

- pravno lice koje je ovlašćeno od strane državnog organa za prodaju zaplenjenih akciznih proizvoda;
- kupac akciznih proizvoda oduzetih u postupku kontrole, odnosno u postupku prinudne naplate, a koje prodaje državni organ.
- pravno lice, odnosno preduzetnik koji proda tečni naftni gas krajnjem potrošaču za pogon motornih vozila.

519 „Službeni glasnik RS", br. 63/07.

Osnovicu za obračun akcize čini jedinica mere.

- Za derivate nafte-motorni benzin i dizel gorivo jedinica mere je litar, a za tečni naftni gas za pogon motornih vozila i ostale derivate nafte koji se dobijaju od frakcija nafte koje imaju raspon destilacije do 380°C je kilogram.
- Osnovica za obračun akcize za sve vrste alkoholnih pića je litar.
- Osnovicu za obračun akcize pri uvozu kafe (sirove, pržene, mlevene i ekstrakta kafe) čini vrednost proizvoda utvrđena po carinskim propisima, uvećana za iznos carine i drugih uvoznih dažbina.
- Kada je reč o duvanskim prerađevinama osnovicu za obračun ad valorem akcize na cigarete čini maloprodajna cena po paklici cigareta, koju određuju proizvođač, odnosno uvoznik cigareta, a osnovicu za obračun akcize na duvan za pušenje i ostale duvanske prerađevine čini maloprodajna cena po kilogramu, a koju, takođe, određuju proizvođač, odnosno uvoznik tih proizvoda.

8.3.4. IZNOSI I STOPE AKCIZA

Na osnovu Zakona o akcizama[520] (maja 2012.) iznosi i stope akcize bili su:

Vrsta akciznog proizvoda	iznos akcize
A) Derivati nafte:	
1)sve vrste motornog benzina	**49,60 din/lit.**
2)sve vrste dizel goriva	**37,07 din/lit.**
3)ostali derivati nafte koji se dobijaju od frakcija nafte koje imaju raspon destilacije do 380°S	**57,07 din/kg**
4)tečni naftni gas za pogon motornih vozila	**19,21 din/kg**
B) Alkoholna pića:	
1) rakije: a) od voća, grožđa, specijalne rakije b) od žitarica i ostalih poljoprivrednih sirovina	 **104,52 din/lit.** **265,17 din/lit.**
2) žestoka alkoholna pića i likeri	**169,96 din/lit.**
3) niskoalkoholna pića	**17,45 din/lit.**
4) pivo	**19,76 din/lit.**
C) Kafa	**30%**
D) Duvanske prerađevine:	
1) Cigarete	**34% na MPC +33,00din/pak.**
2) Cigare i cigarilosi	**18,78 din/kom.**
3) Duvan za pušenje i ostale duvanske prerađevine (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut)	**35% na MPC**

Vlada Srbije ovlašćena je da periodično usklađuje akcizne stope i iznose, kako bi se izvršilo usklađivanje sa stopom inflacije i sa kretanjem cena tih proizvoda na svetskom tržištu.

520 Član 9. Zakon o akcizama

8.3.5. KONTROLNE AKCIZNE MARKICE



AKCIZNE MARKICE ŠTAMPA ZAVOD ZA IZRADU NOVČANICA I KOVANOG NOVCA TOPČIDER BEOGRAD

Odredbama Zakona[521] propisano je da je proizvođač, odnosno uvoznik dužan da pri proizvodnji, odnosno pre uvoza cigareta i alkoholnih pića, osim piva i cigareta koje se koriste za testiranje kvaliteta proizvoda, obeleži kontrolnom akciznom markicom svaki od tih proizvoda posebno.

Uredbom o izgledu kontrolne akcizne markice, vrsti podataka na markici i načinu i postupku odobravanja i izdavanja markica, vođenja evidencija o odobrenim i izdatim markicama i obeležavanja cigareta i alkoholnih pića[522] bliže je propisan izgled kontrolne akcizne markice, vrsta podataka na markici, način i postupak odobravanja i izdavanja markica, način vođenja evidencije o odobrenim i izdatim kontrolnim akciznim markicama i način obeležavanja cigareta i alkoholnih pića tim markicama od strane proizvođača, odnosno uvoznika tih proizvoda. Uredbom je propisano da: akcizna markica za cigarete iz uvoza sadrži slovnu oznaku U; markica za obeležavanje alkoholnog pića iz uvoza sadrži slovnu oznaku UR -za rakije od voća, grožđa i specijalne rakije; UP - za rakije od žitarica i ostalih poljoprivrednih sirovina; UŽ -za žestoka alkoholna pića i likere i UN -za niskoalkoholna pića.

Cigarete i alkoholna pića iz uvoza koja se prodaju članovima diplomatsko-konzularnih misija i kancelarijama međunarodnih vladinih organizacija iz slobodnih carinskih skladišta za bescarinsku robu, obeležavaju se kontrolnom akciznom markicom slovne oznake U, odnosno slovne oznake UR, UP, UŽ ili UN, bez obzira što se na navedene akcizne proizvode ne obračunava i ne plaća akciza

Ministarstvo odobrava izdavanje kontrolnih akciznih markica i vodi evidenciju o izdatim kontrolnim akciznim markicama.

Narodna banka Srbije - Zavod za izradu novčanica i kovanog novca štampa i izdaje kontrolne akcizne markice i vodi evidencije o izdatim kontrolnim akciznim markicama.

Zabranjeno je staviti u promet na tržištu Republike Srbije akcizne proizvode (cigarete i alkoholna pića) koja nisu obeležena propisanom akciznom markicom i da ovakavo postupanje, prema odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, predstavlja poresko krivično delo.[523]

8.3.6. OLAKŠICE KOD PLAĆANJA AKCIZE

A) Oslobađanja plaćanja akcize

Prema odredbama Zakona[524] akciza se ne plaća na akcizne proizvode:

1) koje izvozi proizvođač;

521 Član 18. stav 1. Zakona o akcizama

522 Uredba je objavljena u „Sl. glasniku RS", br. 137/2004... i 108/2006

523 *Član 176. Zakona, «Službeni glasnik RS, br. 20/02.....i 72/09-dr. zakon*

524 Član 19. Zakona o akcizama

2) koje proizvođač, odnosno uvoznik prodaje za: (1) službene potrebe diplomatskih i konzularnih predstavništava; (2) službene potrebe međunarodnih organizacija, ako je to predviđeno međunarodnim ugovorima; (3) lične potrebe stranog osoblja diplomatskih i konzularnih predstavništava, uključujući i članove njihovih porodica; (4) lične potrebe stranog osoblja međunarodnih organizacija, uključujući i članove njihovih porodica, ako je to predviđeno međunarodnim ugovorima;
3) derivate nafte koje prodaje proizvođač, odnosno uvoznik, a čiji se promet vrši na osnovu međunarodnog ugovora;
4) koje proizvođač, odnosno uvoznik otprema radi prodaje u avionima i brodovima koji saobraćaju na međunarodnim linijama, kao i na proizvode koji se otpremaju u slobodne carinske prodavnice otvorene na vazduhoplovnim pristaništima otvorenim za međunarodni saobraćaj na kojima je organizovana pasoška i carinska kontrola radi prodaje putnicima u skladu sa carinskim propisima;
5) derivate nafte koje proizvođač prodaje pod uslovom da se ti derivati nafte koriste isključivo za proizvodnju etilena i propilena od strane pravnih lica i preduzetnika koji obavljaju proizvodnju etilena i propilena u sopstvenim proizvodnim kapacitetima, odnosno uvoznik uvozi za sebe radi isključive proizvodnje etilena i propilena u sopstvenim proizvodnim kapacitetima ili za korisnika (vlasnika) koji te derivate nafte koristi isključivo za proizvodnju etilena i propilena u sopstvenim proizvodnim kapacitetima;
6) gorivo za mlazne motore - kerozin (petrolej) koje proizvođač prodaje neposredno krajnjem korisniku (vlasniku) za avio svrhe, odnosno uvoznik uvozi za sebe radi neposrednog korišćenja u avio svrhe ili za korisnika (vlasnika) koji to gorivo neposredno koristi u avio svrhe;
7) cigarete, odnosno alkoholna pića koje je proizvođač po odobrenju ili na osnovu naloga nadležnog organa uništio, a obeležene su kontrolnim akciznim markicama.

Bliže uslove, način i postupak ostvarivanja poreskog oslobođenja propisuje ministar nadležan za poslove finansija.

B) Umanjenje obračunate akcize

Reprodukcionim materijalnom se smatraju proizvodi koji u procesu dalje proizvodnje ulaze u supstancu drugog proizvoda, u skladu sa Zakonom.

Obveznik - proizvođač ima pravo na umanjenje obračunate akcize u visini iznosa plaćene akcize na proizvode koji su kao reprodukcioni materijal upotrebljeni u proizvodnji proizvoda na koje se plaća akciza.

8.3.7. REŽIM ODLOŽENOG OBRAČUNAVANJA I PLAĆANJA AKCIZE (SUSPENZIVNI ARANŽMAN)

Režim odloženog plaćanja akcize je vremenski period u kojem ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja akcize.

Na osnovu odredaba Zakona,[525] obračunavanje i plaćanje akcize odlaže se u sličaju:

- kada proizvođač koji je dobio akciznu dozvolu otprema akcizne proizvode u akcizno skladište u skladu sa carinskim propisima
- kada proizvođač koji je dobio akciznu dozvolu otprema akcizne proizvode iz jednog u drugo akcizno skladište u skladu sa carinskim propisima.

AKCIZNO SKLADIŠTE – (engl. excise warehouse) je jedan ili više međusobno povezanih zatvorenih ili ograđenih prostora koji sačinjavaju celinu, u kome ovlašćeni držalac akciznog skladišta skladišti, prima ili otprema proizvode pod režimom odloženog obračunavanja i plaćanja akcize i koje mora biti vidljivo označeno i fizički odvojeno od drugih prostora.[526]

Ovlašćeni držalac akciznog skladišta može biti proizvođač akciznih proizvoda koji je dobio akciznu dozvolu.

Ovlašćeni držalac akciznog skladišta za duvanske proizvode, odnosno alkoholna pića može biti proizvođač duvanskih proizvoda, odnosno alkoholnih pića koji je upisan u odgovarajući registar kod Uprave, odnosno Poreske uprave -Centrale.

Akcizna dozvola izdaje se na dve godine i može se obnoviti. Akciznu daje ministar donošenjem rešenja, po prethodno pribavljenom mišljenju nadležne organizacione jedinice Poreske uprave.

Kontrolu otpremanja, odnosno dopremanja akciznih proizvoda u akcizno skladište vrši poreski inspektor terenske kontrole.

Uslove i postupak za dobijanje, obnavljanje i oduzimanje akcizne dozvole, način i kontrolu otpremanja i dopremanja proizvoda u akcizno skladište i vođenje evidencija u akciznom skladištu propisuje ministar.

Prema Zakonu, obveznik akcize - proizvođač akciznih proizvoda koji je dobio akciznu dozvolu ima pravo da otprema i smešta akcizne proizvode u režimu odloženog obračunavanja i plaćanja akcize, odnosno ima pravo da skladišti akcizne proizvode bez obračunate i plaćene akcize, a obaveza obračuna akcize odlaže se do mometna stavljanja akciznih proizvoda u promet.

S obzirom na to da imalac akcizne dozvole ima pogodnost odloženog obračunavanja i plaćanja akcize, bliži uslovi i postupak za dobijanje, obnavljanje i oduzimanje akcizne dozvole propisani su Pravilnikom o uslovima i postupku za dobijanje, obnavljanje i oduzimanje akcizne dozvole, načinu i kontroli otpremanja i dopremanja proizvoda u akcizno skladište i vođenju evidencije u akciznom skladištu.[527]

8.3.8. OBRAČUN I NAPLATA AKCIZE

A) Obračun akcize

Obveznik akcize je dužan da obračuna akcizu u momentu stavljanja akciznih proizvoda u promet.

525 Član 20a. Zakona

526 Tijana Radojević, Finansijsko poslovanje u turizmu i hotelijerstvu, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 219.

527 „Službeni glasnik RS", broj 41/09

Stavljanjem u promet akciznih proizvoda u smislu Zakona, smatra se:

a) svako otpremanje akciznih proizvoda iz proizvodnog pogona od strane proizvođača akciznih proizvoda za koje nema akciznu dozvolu;
b) svako otpremanje akciznih proizvoda iz akciznog skladišta, osim otpremanja u sopstveno drugo akcizno skladište;
c) iskazivanje manjka proizvoda u akciznom skladištu, osim manjka koji se može pravdati višom silom;
d) iskazivanje manjka tečnog naftnog gasa za pogon motornih vozila nastalog u maloprodajnom objektu obveznika akcize na taj gas, osim manjka koji je nastao usled više sile;
e) iskazivanje rashoda (kalo, rastur, kvar i lom) u akciznom skladištu, odnosno u maloprodajnom objektu obveznika akcize na tečni naftni gas za pogon motornih vozila iznad količine utvrđene propisom koji donosi Vlada Srbije.

Obaveza obračunavanja akcize

- pri uvozu akciznih proizvoda (duvanskih prerađevina, alkoholnih pića, kafe i derivata nafte - osim tečnog naftnog gasa za pogon motornih vozila), nastaje danom nastanka obaveze obračunavanja uvoznih dažbina, a akcizu obračunava nadležni carinski organ.

Obaveza obračunavanja akcize nastaje i:

- prodajom zaplenjenih akciznih proizvoda preko pravnog lica, ovlašćenog od strane državnog organa za prodaju tih proizvoda;
- prodajom preko carinskog, odnosno poreskog organa akciznih proizvoda koji su oduzeti u postupku kontrole, odnosno u postupku prinudne naplate.

Obaveza obračunavanja akcize na tečni naftni gas (TNG) za pogon motornih vozila vrši se u momentu prodaje tečnog naftnog gasa krajnjem potrošaču za pogon motornih vozila, a u ovom slučaju propisan je izuzetak da je obveznik akcize prodavac TNG-a (a ne proizvođač ili uvoznik).

PRIMER OBRAČUNA AKCIZE I PDV NA UVOZ VOTKE

Uvezeno je 1.000 litara votke po ceni od 10 evra po litru.
Troškovi prevoza isnose 500 evra.
Srednji kurs na dan uvoza bio je 85,00 dinara za 1 evro.[528]

- vrednost uvezenog dobra u evra..... 1.000 h 10 = 10.000 EUR
- vrednost uvezenog dobra u dinarima..... 10.000 h 85,00 = 850.000 dinara
- prevoz ..... 500 h 85 = 42.500 dinara
- carina ..... 892.500 dinara
- carinski troškovi ..... 5.000 dinara
- akciza ..... 90.000 dinara
- osnovica PDV ..... 987.000 dinara
- PDV 18% ..... 177.660 dinara

528 Primer iz Uputstva za primenu Zakona o PDV Ministarstva finansija, četvrto izdanje, septembar 2010.

8.3.9. AKCIZE NA DUVAN I DUVANSKE PRERAĐEVINE

Registrovanje delatnosti: Kada je reč o oporezivanju duvana i duvanskih prerađevina akcizom, važno je napomenuti da se, u skladu sa Zakonom o akcizama i Zakonom o duvanu[529], proizvodnjom i prometom (trgovci na veliko i malo duvanskim proizvodima i uvoznici i izvoznici) duvanskih proizvoda može baviti samo privredni subjekt koji je upisan u odgovarajući registar kod Ministarstva finansija - Uprave za duvan. Za upis u registar, ova lica dužna su da plate naknadu za upis u registar. Iznosi naknada za dobijanje dozvole za obavljanje delatnosti proizvodnje, prometa i uvoza duvana i ostalih duvanskih proizvoda (cigareta, cigara, cigarilosa, duvana za pušenje i drugih duvanskih proizvoda) usklađuju se polugodišnje, sa stopom rasta cena na malo prema podacima organa nadležnog za poslove statistike. [530]

Takođe, prema Zakonu o duvanu, obveznici akcize - proizvođači i uvoznici cigareta dužni su da, pre podnošenja zahteva za izdavanje kontrolnih akciznih markica za cigarete, izvrše uplatu posebne naknade (tzv. „pušačkog dinara„) za sve količine kontrolnih akciznih markica za cigarete za koje podnose zahtev, i da dokaz o izvršenoj uplati dostave Ministarstvu finansija prilikom podnošenja zahteva za izdavanje kontrolnih akciznih markica. Ova naknada služi za finansiranje Budžetskog fonda, čija je svrha realizacije preventivnih programa za sprečavanje bolesti koje su povezane sa konzumiranjem duvanskih proizvoda.

Od 23. januara 2010. godine, proizvođači, odnosno uvoznici cigareta dužni su da, pre podnošenja zahteva za izdavanje kontrolnih akciznih markica za cigarete, u Budžetski fond uplate 1,39 dinara po svakoj paklici cigareta i da dokaz o izvršenoj uplati dostave Ministarstvu finansija prilikom podnošenja zahteva za izdavanje kontrolnih akciznih markica.

Oporezivanje cigareta akcizom: Na osnovu odredaba Zakona, na cigarete se plaća sledeća akciza:[531]

- specifična akciza,
  1) u periodu od 1. januara do 31. decembra 2012. godine u iznosu od 33,00 din/pak;
  2) od 1. januara 2013. godine u iznosu od 37,00 din/pak
- ad valorem akciza
  1) u periodu od 1. januara do 31. decembra 2012. godine od 34% MPC;
  2) od 1. januara 2013. godine od 33% MPC.

Osnovicu za obračun ad valorem akcize čini maloprodajna cena cigareta, koju utvrđuje proizvođač, odnosno uvoznik. Na cigarete koje su u pakovanju različitom od pakovanja od 20 kom, akciza se plaća srazmerno pakovanju.

Maloprodajne cene duvanskih prerađevina (MPC):Maloprodajna cena duvanskih prerađevina predstavlja osnovicu za obračunavanje akcize i Zakonom su propisani uslovi za određivanje i objavljivanje ovih cena u „Sl. glasniku RS„. Maloprodajnu cenu duvanskih prerađevina određuje proizvođač, odnosno uvoznik duvanskih prerađevina[532] po jedinici mere cigareta, pre podnošenja zahteva za izdavanje kontrolnih akciznih markica.

529 Zakonu o duvanu objavljen je u „Službeni glasniku RS„, br. 101/05 i 90/07

530 Primera radi, za upis u Registar proizvođača duvanskih proizvoda za 2010. godinu bilo je potrebno uplatiti 13,8 miliona, a dozvole za trgovine na malo duvanksim proizvodima iznos od oko 10,0 hiljada dinara.

531 Član 40a. i 40b. Zakona

532 Član 40đ Zakona

Maloprodajne cene po jedinici mere duvanskih prerađevina na cigare i cigarilose i na duvan za pušenje i ostale duvanske prerađevine (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) Zakona, proizvođači, odnosno uvoznici određuju pre stavljanja u promet tih proizvoda.

Maloprodajne cene, kao i svaku promenu cena, duvanskih prerađevina proizvođači, odnosno uvoznici prijavljuju Upravi za duvan i objavljuju u „Sl. glasnik RS", uz pismenu saglasnost Uprave za duvan. U tom aktu se navodi i dan od kada se primenjuje nova cena, a prodaja mimo tih cena, koje su istankute na vidnom mestu, nije dozvoljena.

Minimalna akciza na duvanske prerađevine i najpovoljnija cena duvanskih prerađevina

Koncept minimalne akcize podrazumeva sledeće:

- ako je iznos obračunate akcize na navedene duvanske proizvode koja se dobija primenom propisanih stopa i iznosa akcize iz Zakona o akcizama manji od minimalne akcize - plaća se minimalna akciza;
- ako je iznos obračunate akcize na duvanske proizvode koja se dobija primenom propisanih stopa i iznosa akcize iz Zakona o akcizama veći od minimalne akcize - plaća se akciza propisana zakonom.

Zakonom je propisano da minimalna akciza na cigarete iznosi 100% od ukupno propisane akcize po sistemu specifične i ad valorem utvrđene cene, koja je utvrđena za kategoriju cigareta sa najpopularnijom cenom (NPC). [533]

Najpopularnija cena je maloprodajna cena onih cenovnih kategorija cigareta, cigara, cigarilosa, duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina koje imaju najveći obim prodaje u Republici Srbiji u prethodnom polugodištu. Najpopularnija cena utvrđuje se polugodišnje (do 31. januara, tj. do 31. jula tekuće godine), i nju objavljuje Vlada Srbije.

Vlada Srbije je 28.07.2011. godine, donela Odluku o iznosima najpopularnijih cena i minimalnih akciza za duvanske prerađevine, koja je važila do kraja 2011. godine.[534]

Najznačajnije izmene Zakona o akcizama, izvršene krajem 2011. godine, koje se primenjuju od početka 2012. godine, su:[535]

- Uvođenje instituta prosečne ponderisane maloprodajne cene,
- Novi iznosi i stope akcize na cigarete,
- Utvrđivanje minimalne akcize u apsolutnom iznosu za prvo polugodište 2012. godine,
- Posebni slučajevi odlaganja nastanka poreske obaveze.

Izmenama Zakona propisano je da od 1. januara 2012. godine do dana početka primene odluke Vlade kojim će se utvrditi prosečna ponderisana maloprodajna cena cigareta i minimalna akciza na cigarete na osnovu podataka o ukupnoj vrednosti svih cigareta koje su

533 Član 10. stav 4. Zakona

534 Odluka je objavljena u „Sl. glasniku RS", broj 56/2011, a primenjuje se od 30. jula 2011. godine. Donošenjem ove Odluke prestaju da se primenjuju iznosi najpopularnijih cena i iznosi minimalne akcize iz Odluke o iznosima najpopularnijih cena i minimalnih akciza za duvanske prerađevine („Sl. glasnik RS", broj 8/11 i broj 10/11).

535 „Sl. glasnik RS", br 101/11.

puštene u promet po maloprodajnim cenama i ukupnoj količini cigareta puštenih u promet u Republici Srbiji u prvom polugodištu 2012. godine, minimalna akciza na cigarete iznosi 71,00 din/pak. Pre toga iznos minimalne akcize bio je 61,00 din/pak.

Uvođenje prosečne ponderisane maloprodajne cene:Od 1. januara 2012. godine, uvodi se institut prosečne ponderisane maloprodajne cene cigareta, (PPC) duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut), kao osnovice za obračunavanje minimalne akcize na cigarete, duvan za pušenje i ostale duvanske prerađevine (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut). Podsećamo da je dosadašnje zakonsko rešenje uređivalo da je osnovica za obračunavanje minimalne akcize bio institut najpopularnije cene.

Izmenama Zakona propisano je da minimalna akciza na cigarete iznosi 100% ukupne specifične i ad valorem akcize utvrđene za kategoriju prosečne ponderisane maloprodajne cene cigareta.

Minimalna akciza na duvan za pušenje i ostale duvanske prerađevine (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) iznosi 100% akcize koju utvrđuje proizvođač odnosno uvoznik, za kategoriju prosečne ponderisane maloprodajne cene duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina.

Prosečna ponderisana maloprodajna cena (PPC) proizvoda izračunava se stavljanjem u odnos ukupne vrednosti tog proizvoda i njegove ukupne količine puštenih u promet u Republici Srbiji.

Prosečna ponderisana maloprodajna cena cigareta izračunava se stavljanjem u odnos ukupne vrednosti svih cigareta koje su puštene u promet po maloprodajnim cenama, sa ukupnom količinom cigareta puštenih u promet u Republici Srbiji u prethodnom polugodištu.

$$\text{PPC} = \text{ukupna vrednost svih cigareta (MPC)} / \text{ukupna količina cigareta}$$

Prosečna ponderisana maloprodajna cena duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina izračunava se stavljanjem u odnos ukupne vrednosti celokupnog duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) puštenih u promet po maloprodajnim cenama, sa ukupnom količinom duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) puštenih u promet u Republici Srbiji u prethodnom polugodištu.

$$\text{PPC} = \frac{\text{ukupna vrednost celokupnog duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina}}{\text{ukupna količina duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina}}$$

Vlada Srbije, na predlog Ministarstva finansija polugodišnje utvrđuje, i to do 31. januara, odnosno do 31. jula tekuće godine, iznose prosečne ponderisane maloprodajne cene i minimalne akcize na cigarete, duvan za pušenje i ostale duvanske prerađevine (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut),u prethodnom polugodištu.

Predlog iznosa prosečne ponderisane maloprodajne cene navedenih duvanskih proizvoda, utvrđuje se na osnovu podataka o ukupnoj vrednosti svih cigareta, duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) puštenih u promet po maloprodajnim cenama objavljenim u „Službenom glasniku Republike Srbije" i ukupnoj količini cigareta, duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) puštenih u promet u Republici Srbiji, u prethodnom polugodištu.[536]

Uvođenjem instituta ***prosečene ponderisane cene*** postiže se dalja postepena harmonizacija akcizne politike sa sistemom oporezivanja cigareta i ostalih duvanskih prerađevina akcizom u Evropskoj uniji, ***shodno Direktivi Saveta broj 2011/64 EZ od 21. juna 2011. godine, koja propisuje navedeni isnstitut***.

Takođe, propisane su minimalne akcize za duvanske prerađevine na osnovu podataka o ukupnoj vrednosti celokupnog duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) puštenih u promet u Srbiji u prvom polugodištu 2012.g, u skladu sa Zakonom, iznosi i to:

- za rezani duvan 2.100 din/kg;
- za duvan za lulu 4.200 din/kg;
- za duvan za žvakanje 140 din/kg;
- za burmut 5.800 din/kg.

Izmenama Zakona precizira se da će se prvo utvrđivanje iznosa prosečne ponderisane maloprodajne cene i iznosa minimalne akcize na cigarete, duvan za pušenje i ostale duvanske prerađevine (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut), u skladu sa izmenama Zakona, izvršiti do 31. jula 2012. godine, a na osnovu podataka o ukupnoj vrednosti svih cigareta, duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) puštenih u promet po maloprodajnim cenama objavljenim u „Službenom glasniku Republike Srbije" i ukupnoj količini cigareta, duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) puštenih u promet u Republici Srbiji, u prvom polugodištu 2012. godine.

Izmenama Zakona preciziran je rok u kome će se izvšiti prvo naredno usklađivanje dinarskih iznosa akcize na cigarete, prema kome će se isto izvršiti u januaru 2013. godine indeksom potrošačkih cena u 2012. godini.

536 Propisano da će Vlada doneti Uredbu kojom će urediti način i postupak utvrđivanja iznosa prosečne ponderisane maloprodajne cene cigareta, duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina. Takođe, propisano je da će se iznos prosečne ponderisane maloprodajne cene i iznos minimalne akcize cigareta, duvana za pušenje i ostalih duvanskih prerađevina (rezani duvan, duvan za lulu, duvan za žvakanje i burmut) primenjivati od narednog dana od dana objavljivanja u „Službenom glasniku Republike Srbije".

8.4. PITANJA

1. *Objasnite pravno regulisanje i predmet oporezivanja u sistemu PDV?*
2. *Navedite poreskog obveznika i poreskog dužnika u sistemu PDV?*
3. *Navedite obaveze poreskih obveznika kod prometa dobara i usluga u sistemu PDV?*
4. *Navedite mesto i vreme prometa dobara i usluga i nastanak poreske obaveze PDV?*
5. *Objasnite kako se vrši evidentiranje prometa preko fiskalne kase-navedite šifre?*
6. *Šta čini porersku osnovicu kod PDV?*
7. *Navedeite stope PDV u Srbiji i navedite proizvode na listi od 8%?*
8. *Objasnite poreska oslobođenja za promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog (PDV) poreza?*
9. *Objasnite poreska oslobođenja za promet dobara i usluga bez prava na odbitak prethodnog (PDV) poreza?*
10. *Navedeite i objasnite poreska oslobođenja od PDV u Srbiji?*
11. *Objasnite prethodni porez i pravo na odbitak prethodnog (PDV) poreza?*
12. *Objasnite oporezivanje malih poreskih obveznika i poljoprivrednika?*
13. *Objasnite oporezivanje turističkih agencija, polovnih dobara, umetničkih dela, kolek cionarskih dobara i antikviteta?*
14. *Objasnite povraćaj plaćenog poreza?*
15. *Objasnite uslove za refakciju PDV stranom obvezniku i humanitarnim organizacijama?*
16. *Objasnite refakciju PDV tradicionalnim crkvama, verskim zajednicama i DKP predstavništvima i međunarodnim organizacijama?*
17. *Objasnite refakciju PDV stranom državljaninu i kupcu prvog stana?*
18. *Izložite kratak istorijski osvrt na akcizni sistem Srbije i učešće akciza u prihodima budžeta Srbije poslednjih pet godina?*
19. *Navedeite akcizne proizvode u Srbiji?*
20. *Objasnite nastanak obaveze, obveznika i osnovicu za obračun akcize?*
21. *Navedite važeće stope i iznose akciza kod uvoza dobara?*
22. *Objasnite uvođenje akciznih markica?*
23. *Navedite slučajeve oslobađanja i umanjenja od plaćanja akciza?*
24. *Objasnite režim odloženog obračunavanja i plaćanja akciza u Srbiji (suspenzivni aranžman)?*
25. *Objsnite kako se vrši obračun i naplata akcize na uvozni akcizni proizvod?*
26. *Objasnite akcize na duvan i duvanske prerađevine?*

9.
FISKALNI SISTEMI POJEDINIH RAZVIJENIH FEDERALNIH DRŽAVA

Dolar est medicina dolaris.
Bol je bolu lek.
*Katon**

* Kod nas se kaže: Klin se klinom izbija, *Latinski citati*, priredila Slobodanka Živković, Feniks Libris, Beograd, 2005. str. 63.

9.1. CILJ UČENJA

Svrha učenja ovog poglavlja je da budete u stanju da:

- *Razumete političku, administrativnu i fiskalnu decentralizaciju federalnih država,*
- *Znate istorijat oporezivanja u SAD, i njihovu poresku administraciju,*
- *Znate vrste poreza u SAD i da objasnite porez na prihod građana,*
- *Znate kako se oporezuje dobit privrednih društava u SAD,*
- *Znate šta spada u grupu poreza na platni spisak u SAD,*
- *Znate da objasnite kako se naplaćuje trgovinski porez i akcize u SAD,*
- *Znate kako se oporezuje imovina, nasledstvo i pokloni u SAD,*
- *Znate kako se naplaćuje carina u SAD,*
- *Znate učešće pojedinih nivoa vlasti u javnim prihodima i strukturu javnih rashoda u SAD,*
- *Znate da navedete vrste poreza u Kanadi,*
- *Znate državno ustrojstvo i istorijat poreskog sistema Kanade,*
- *Znate kako građani Kanade prijavljuju porez na prihod,*
- *Znate kako se naplaćuje državni a kako teritorijni porez na lični dohodak u Kanadi, i izuzetke od oporezivanja,*
- *Znate kako se obračunava porez na dobit privrednih društava u Kanadi,*
- *Znate da navedete vrste poreza na promet i objasnite njegove specifičnosti u Kanadi,*
- *Znate da objasnite sistem socijalnog i penzionog osiguranja u Kanadi,*
- *Znate da navedete poreske principe, vrste poreza i njihovu pripadnost u Nemačkoj,*
- *Znate da objasnite porez na prihode i poreske klase u Nemačkoj,*
- *Znate da objasnite naplatu poreza na dobit korporacija, oporezivanje dividendi u Nemaškoj,*
- *Znate da objasnite porez na trgovinu, PDV i doprinose za socijalno osiguranje u Nemačkoj,*
- *Znate ustavno uređenje i pripadnost poreza u Švajcarskoj,*
- *Znate da objasnite porez na prihod građana porez na prihod rezidenata i nerezidenata, i ostale vrste poreza i doprinosa u Švajcarskoj.*

9.2. PRETHODNE NAPOMENE

U pogledu fiskalnog sistema, savremene države su, po pravilu, organizovane kao unitarne ili federalne. Često se misli da federalno državno uređenje podrazumeva decentralizaciju svih oblasti državnog i društvenog života, što znači da državne poslove i zadatke obavljaju organi na različitim nivoima državne organizovanosti.[537]

Unitarno državno uređenje podrazumeva centralizaciju svih oblasti, odnosno pripadnost celokupne državne vlasti centralnim organima, dok su necentralni organi u punoj zavisnosti od centralne vlasti u punoj zavisnosti od centralne vlasti. Ipak, da li je ovakav teorijski stav

537 Stojanović, S. Finansije, br. 1.6/2003., str. 100. i dalje

uvek primenljiv? Praksa savremenih država pokazuje da odnosi između političko-teritorijalnih jedinica u državi mogu biti organizovani na različite načine, tj. mogu biti centralizovani ili decentralizovani. Uglavnom se centralizacija i decentralizacija međusobno dopunjuju, ali u slučaju kada postoji samo centralizacija ili samo decentralizacija, tada su u pitanju njihove ekstremne forme.

Fiskalna decentralizacija se odnosi na područje fiskalnih odnosa koji se uspostavljaju između različitih nivoa vlasti u jednoj državi. Obuhvata pitanja raspodele javnih rashoda i javnih prihoda, zatim pitanja uspostavljanja vertikalne i horizontalne fiskalne ravnoteže. Uvek se prvo odlučuje o potrebama (javnim rashodima), a zatim o sredstvima (javnim prihodima) kojima se potrebe finansiraju.

9.3. PORESKI SISTEM SAD

9.3.1. ISTORIJA OPOREZIVANJA U SAD

Utemeljivači SAD posvetili su poreskim pitanjima najveću pažnju. Kao dan pobune koja je prerasla u revoluciju često se uzima „**Bostonska čajanka**", podstaknuta uverenjem da su kolonijama razrezani nepravedni porezi. Parola „**Ukoliko ne postoji predstavnička vlast, oporezivanje je tiranija!**" bila je jedan od glavnih motiva te revolucije.[538]



SJEDINJENE AMERIČKE DRŽAVE

U SAD, zabrinutost zbog moguće zloupotrebe prava na ubiranje poreza dovela je do izvesnih ustavnih ograničenja u vezi sa oblicima poreza koji se mogu ustanoviti. Na primer, **Ustav je izričito zabranio ustanovljavanje**:

1) **izvoznih poreza** zbog toga što je poljoprivredni Jug - glavni izvozni region u zemlji u vreme njenog nastanka - strahovao da bi mnogo nastanjeniji Sever mogao da ih nametne i time južnjake optereti nesrazmernim delom državnih troškova.
2) **Druge ustavne odredbe predstavljale su pokušaj sprečavanja diskriminatorskih poreza.** Na primer, klauzula o jednoobraznosti zahteva da se porezi moraju razrezivati jednoobrazno, a klauzula o srazmernosti da porezi moraju da budu srazmerni broju stanovnika savezne države.

Početkom XIX veka javile su se značajne nesuglasice u vezi sa carinama. Uprkos tome što su povećavale prihode, carine na industrijske proizvode poslužile su i kao zaštita industrijski razvijenog Severa, tako da je Jug bio pogođen plaćanjem viših cena za zaštićene proizvode.

538 Stiglic J. Ekonomija javnog sektora, prevod Ekonomski fakultet, Beograd, 2010., str.460.

SAD danas predstavljaju najveću federaciju na svetu, s obzirom na to da u svom sastavu imaju 50 federalnih jedinica. Godišnji BDP 300 miliona Amerikanaca iznosio je, pre najnovije krize 2007. godine13.900 mlrd $ a nacionalni dohodak po glavi stanovnika u bio je oko 46.000 $.[539]

U SAD glavni metod raspodele prihoda predstavlja sistem vlastitih prihoda koji se primenjuje u finansiranju centralne i subcentralne vlasti (države-članice). Međutim, lokalna vlast finansira se iz zajedničkih prihoda, odnosno prihoda koje joj ustupaju države-članice.

SAD predstavljaju saveznu državu, sa autonomnim državnim i lokalnim vladama. Porezi se nameću na saveznom, državnom i lokalnom nivou.

Pravo države na ubiranje poreza je utemeljeno u Ustavu ratifikovanom 1788. godine. Međutim, prvobitnim ustavom je bila zamišljena slaba federacija država sa širokom autonomijom čime je većina dužnosti i prava na ubiranje poreza predata u nadležnost svake od država ponaosob. Bile su potrebne decenije i brojni amandmani na Ustav kako bi se došlo do jake centralne savezne vlade kakvu mi danas poznajemo u SAD.

Porezi koji su bili Ustavom dozvoljeni su bile različite takse, carine i porez na domaćinstvo koji je predstavljao fiksnu sumu koju su plaćale „glave" domaćinstava. Ovaj porez je bio naizmenično uvođen i ukidan sve dok 1802. godine nije u potpunosti ukinut.

Porez na prihod u SAD je prvi put uveden 1862., tokom Građanskog rata, sa ciljem povećanja finansijske moći Federacije. Tokom narednog perioda porez na prihod je ukinut 1872. godine da bi ponovo bio ustanovljen na kratko u periodu 1894-1895., kada ga je Vrhovni sud SAD proglasio neustavnim.

Danas postoje mnoge struje u SAD koje zastupaju ideje potpune neustavnosti poreza na dohodak, a koje potvrdu svog stava nalaze u jednom od osnovnih načela američe revolucije iz 1787. godine i Ustava koji je ona proizvela, a to je „Nema oporezivanja bez zastupanja„[540]. Tek 1913. je usvajanjem XVI-og Amandmana na Ustav porez na prihod građana i preduzeća postao stalni element poreskog sistema. Američki poreski sitem je zamišljen kao progresivni poreski sitem gde poreske stope rastu proporcionalno sa rastom prihoda lica ili preduzeća. Međutim, u samom uvodu kratkog eseja naslovljenog „Koliko je progesivan savezni poreski sistem SAD-a? Istorijski i međunarodni osvrt." Tomas Piketi i Emanuel Saez[541] navode da je američki federalni poreski sistem prošao kroz tri važne promene u proteklih 40 godina.

Prva promena koju navode je dramatičan pad marginalnih **poreskih stopa poreza na dohodak građana**. Tokom ranih 1960-ih poreska stopa primenjivana na marginalni dolar najviših dohodaka je iznosila 91 %. Ova marginalna poreska stopa na najviše dohotke je do 1988. godine pala na 28%, pa značajno porasla na 39,6% 1993. godine, da bi potom ponovo pala na 35% od 2003. godine.

Druga promena, **porez na dobit privrednih društava** kao deo BDP se smanjio za polovinu; sa 3,5 % - 4,0 % BDP-a tokom 1960-ih na manje od 2 % BDP-a tokom ranih 2000-ih., s tim da se korporativni profiti kao udeo BDP-a nisu smanjili tokom posmatranog perioda,

539 Đokić B. članak „Evropa ostaje mlađi brat", Geopolitika, 7.5.2008. str. 36.37.

540 Prevod: „No taxation without representation"

541 Piketty T., Saez., E., *How Progressive is the U.S. Federal Tax System? A Historical and International Perspective,* Journal of Economic Perspectives - Volume 21, Number 1 - Winter 2007 - Pages 3-24

što upućuje na zaključak da najbogatiji sloj zarađuje znatno veći deo svojih neto primanja sada nego što je to bio slučaj pre četrdeset godina.

Treća promena, dovela je do značajnog **porasta finansiranja programa socijalne**[542] **i zdravstvene**[543] **zaštite putem poreza na platni spisak**. Kombinovana poslodavac-zaposleni stopa poreza na platni spisak je porasla sa 6 % ranih 1960-ih **na preko 15 % tokom 1990-ih i 2000-ih**. Štaviše, ovaj porez se primenjuje **samo do granice od $ 90.000,00 u godišnjim primanjima**, što znači da predstavlja sve manje poresko opterećenje kako primanja rastu preko ove granice, čime se većina poreskog opterećenja stavlja na pleća srednje klase, čime se stvaraju uslovi za ubrzani rast razlika između jako bogatih i siromašnih slojeva SAD.

9.3.2. PORESKA ADMINISTRACIJA

U SAD poreze ubira stotine poreskih uprava. Na federalnom nivou postoje tri poreske agencije: Biro trgovine i poreza na alkohol i duvan[544], Interna Agencija prihoda[545] i Carinska i granična patrola SAD[546]. Uloge TTB i CBP su jasne i lako shvatljive na osnovu njihovih imena. Najvažniji je naravno IRS koji je zadužen za sve unutrašnje poreske obaveze građana i privrednih društava, a koje ne potpadaju pod ingerencije TTB. CBP se nalazi u sastavu Odseka državne bezbednosti[547], dok se TTB nalazi u sastavu Ministarstva pravde. IRS ima široku autonomiju unutar Ministarstva finansija SAD.

Svaka država ima svoju poresku upravu čije delatnosti su definisane državnim zakonima i regulativama. U većini slučajeva nose naziv Sekretarijata prihoda ili Sekretarijata oporezivanja. Većina država ima usklađenu regulativu za poreze na lokalnom i državnom nivou čime se olakšava ubiranje poreza i podnošenje poreskih prijava. Pravila podnošenja poreskih prijava obveznika se veoma razlikuju od države do države. Poreske prijave se podnose državnim upravama odvojeno od federalnih.

9.3.3. VRSTE POREZA U SAD

Najvažniji porezi su oni koji se plaćaju na saveznom nivou u SAD su:

A) Porez na prihod građana,
B) porez na dobit privrednih društva
C) Porez na platni spisak,
D) Trgovinski porez i akcize
E) Porez na imovinu
F) Porez na nasledstvo i poklone
G) Carine

A) Porez na prihod građana

Američki poreski sistem sadrži više grupa tj. klasa koje podnose poresku prijavu. One mogu biti, samci tj. nevenčani pojedinci, zatim venčani parovi koji zajedno podnose prijavu, udovci i udovice, venčani parovi koji posebno podnose prijavu, i glave domaćinstava.

542 Social Security
543 Medicare
544 Alcohol and Tobacco Tax and TRade Bureau, TTB
545 Internal Revenue Service, IRS
546 U.S. Customs and Border Patrol, CBP
547 Department of Homeland Security

Ove poreske klase i stope koje se na njih odnose su prikazane u sledećoj tabeli[548]. Podaci su preuzaeti iz izveštaja IRS-a za 2012. godinu.

Poreska stopa	Samci	Venčani podnose prijavu zajedno ili udovci	Venčani podnose prijavu odvojeno	Glava domaćinstva
10%	$ 0-$8.700	$ 0-$ 17.400	$ 0-$ 8.700	$ 0-$ 12.400
15%	$ 8.701-$ 35.350	$ 17.401-$ 70.700	$ 8.701-$ 35.350	$ 12.401-$ 47.350
25%	$ 35.351-$ 85.650	$ 70.701-$ 142.700	$ 35.351-$ 71.350	$ 47.351-$ 122.300
28%	$ 85.651-$ 178.650	$ 142.701-$ 217.450	$ 71.351-$ 108.725	$ 122.301-$ 198.050
33%	$ 178.650-$ 388.350	$ 217.451-$ 388.380	$ 108.726-$ 194.175	$198,051-$ 388.350
35%	$ 388.351+	$ 388.351+	$ 194.176+	$ 388.350+

Porez na prihod određuje federalna, većina državnih i neke lokalne vlade. Kao što navedena tabela IRS-a prikazuje federalne poreske stope su progresivne tj. rastu uporedo sa finansijskom sposobnošću pojedinca. Poreske stope na državnom nivou se izuzetno razlikuju od države do države. U većini država su takođe zastupljene progresivne poreske stope, dok neke države imaju fiksne stope na oporezivi prihod građana.

Oporezivi prihod tačno određuju propisi i regulativa koje donose Ministarstvo Finansija i IRS. Oporezivi prihod je bruto prihod bez dozvoljenih odbitaka. Većina država je usvojila ovu saveznu definiciju oporezivog prihoda, s tim da neke ipak određuju svoju regulativu na osnovu koje zaračunavaju oporezivi prihod.

Američki poreski sistem dozvoljava mnogo tzv. prilagođavanja koja podrazumevaju razne odbitke od bruto oporezivog dohotka tj. ukupnih godišnjih prihoda pojedinca. Među takve odbitke spadaju plaćanje alimentacije, uplate na ime penzijskih i zdravstvenih štednih fondova, kamate na određene studentske zajmove, polovina poreza na samozaposlenje, i mnogi drugi. Svi poreski obveznici imaju pravo na odbitke određenih troškova vođenja biznisa, kao što su plate, iznajmljivanje poslovnog prostora, i drugi troškovi nastali tokom fiskalne godine uz prilagođavanje za inflaciju.

Pojedincima je dozvoljeno i nekoliko neposlovnih odbitaka od kojih poput sume od $ 3.800[549] (suma za 2012. godinu) za pojedinca i istovetnu sumu za svako lice zavisno od njega.

Takođe, pojedinci mogu da zatraže i takozvani standardizovani odbitak koji je za 2012. godinu utvrđen u iznosu od $ 11.900 za venčane parove, $ 5.900 za samce i venčane parove koji podnose prijavu odvojeno i $ 8.700 za glave domaćinstava[550].

548 Izvor IRS - http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-11-52.pdf
549 Izvor IRS, http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=248485,00.html
550 Isto

Poreski obveznici u SAD mogu umesto standardizovanog odbitka da se odluče za odbitak po stavkama. Stavke koje su podložne mnogim ograničenjima i uslovima su:

1) Medicinski troškovi koji prelaze 7,5% prilagođenog bruto dohodka,
2) Državne, lokalne i inostrane poreze,
3) Kamatu na hipoteku doma
4) Priloge dobrotvornim organizacijama,
5) Gubitke na neposlovnoj imovini usled smrtnog slučaja,
6) Odbitke za troškove nastale u stvaranju prihoda koji prelaze 2 % prilagođenog bruto dohodka.

B) Porez na dobit privrednih društava

Privredni subjekti koji su registrovani kao ortakluci nisu podložni porezu na dobit privrednih društava već su članovi ortakluka dužni da prihode od udela u ortakluku prijavljuju na svojim individualnim poreskim prijavama. Takođe, društva sa ograničenom odgovornošću imaju pravo da se sama opredele da li će biti obuhvaćena porezom na dobit privrednih društava ili će vlasnici društva poreze plaćati pojedinačno putem poreza na prihod građana.

Svi ostali privredni subjekti su obuhvaćeni porezom na dobit privrednih društava. Kao i za porez na dohodak građana i porez na dobit korporacija se naplaćuje na federalnom, većini državnih i nekim lokalnim nivoima. Federalne stope poreza na dobit korporacija se kreću od 15 % do 35 % što je prikazano u sledećoj tabeli:[551]

Oporezivi prihod	Poreska stopa
$ 0-$ 50.000	15%
$ 50.001-$ 75.000	$ 7.500 + 25% sume preko $ 50.000
$ 75.001-$ 100.000	$ 13.750 + 34% sume preko $ 75.000
$ 100.000-$ 335.000	$ 22.500 + 39% sume preko $ 100.000
$ 335.001-$ 10,000.000	$ 113.900 + 34% sume preko $ 335.000
$ 10,000.001-$ 15,000.000	$ 3,400.000 + 35% sume preko $ 10,000.000
$ 15,000.001-$ 18,333.333	$ 5,150.000 + 38% sume preko $ 15,000.000
$ 18,333.334	35%

Američki savezni poreski zakon određuje šta je oporezivo i po kojim stopama. Državne i lokalne poreske uprave usklađuju svoje stope i definicije oporezivog dohodka sa tim zakonom. Federalni oporezivi prihod predstavlja bruto prihod umanjen za dozvoljene odbitke. Korporacije imaju na raspolaganju i mnogobrojne poreske kredite koji umanjuju federalne, državne i lokalne poreze na dobit. Najveći takav kredit je kredit na strane poreze koji se

551 Izvor: http://www.taxrates.cc/html/us-tax-rates.html

dozvoljava svim poreskim obveznicima koji plaćaju poreze izvan SAD kako bi se izbeglo dvostruko oporezivanje. Akcionari korporacija su podložni korporativnim ili individualnim porezima na prihod. Profit korporacija se raspodeljuje akcionarima putem isplate dividendi. Ukoliko jedna korporacija prima dividende druge korporacije u zavisnosti od slučaja te dividende mogu biti oslobođene poreza ili oporezovane po smanjenoj stopi. Ukoliko je pojedinac primalac dividende one se oporezuju po smanjenoj stopi.

Svaka korporacija je dužna da podnese popunjenu poresku prijavu do 15. marta.

C) Porez na platni spisak

U ovu grupu poreza spadaju porez na prihod po odbitku, porezi za socijalno i zdravstveno osiguranje, porezi za slučaj nezaposlenosti, porez na prijavljene radnike i doprinose.

Porez na prihod po odbitku predstavlja dužnost poslodavca da zadržava poreze na prihod svojih zaposlenih i da ih prosleđuje poreskim upravama. Ukoliko prilikom podnošenja poreske prijave na kraju fiskalne godine i njene revizije od strane IRS-a i drugih državnih i lokalnih poreskih uprava bude dokazano da porez koji je na ovaj način naplaćen prevazilazi stvarnu poresku obavezu pojedinca doći će do kompenzacije pojedinca od strane nadležne poreske uprave.

Pojedinac za socijalno osiguranje uplaćuje 4,2 % svojih ukupnih godišnjih primanja do oporezive granice od $ 106.800. Zdravstveno osiguranje iznosi 1,45 % ukupnih godišnjih primanja pojedinca. Poslodavac je dužan da plaća 6,2 % ukupnih godišnjih primanja za socijalno osiguranje zaposlenog i 1,45 % za zdravstvenu zaštitu.[552]

Poslodavci su dužni da plaćaju porez na ime osiguranja svojih zaposlenih za slučaj nezaposlenosti. Oni variraju od države do države. Po nekim podacima godišnja suma na ime ovog poreza iznosi nešto ispod $ 1.000.

Svaki poslodavac je dužan da svom zaposlenom da na uvid koliko je novca zadržao na ime poreza na prihod i koliko novca je uplaćeno na ime doprinosa za zaposlenog. Svaki zaposleni ima pravo da u svakom trenutku zna koliko je novca uplaćeno u njegovo ime za socijalno, zdravstveno i penzijsko osiguranje, osiguranje za slučaj nezaposlenosti, itd.

Nepoštovanje rokova plaćanja poreza na platni spisak povlači za sobom kazne u iznosu od 2 % do 10 % sume koja je trebalo da bude uplaćena.

D) Trgovinski porezi i akcize

Trgovinski porezi se naplaćuju isključivo na oporezive transfere dobara i usluga. Nisu svi transferi oporezivi, a stope variraju u zavisnosti od države i regiona unutar države.

Spisak svih dobara koja podležu oporezivanju je preopširan. U SAD je uobičajeno da se osnovne namirnice, čija namena je priprema obroka u domovima ili medikamenti, ne oporezuju, dok se hrana koja se sprema i servira u restoranima oporezuje.

552 Isto

Oporezivanje usluga takođe zavisi od države i dela države u kojoj se pojedinac ili privredni subjekt nalazi. Neke države oporezuju samo pojedine usluge, dok neke države oporezuje mnoge usluge. Međutim, oporezivanje usluga je više izuzetak nego pravilo. Većina država ne oporezuje usluge lekara, zubara ili advokata. Usluge u vezi sa prodajom materijalne imovine se najčešće oporezuju. Većina država naplaćuje usluge koje su sastavni deo proizvodnje poput štampe ili proizvodnje ormana.

Akcize nameću savezne, državne i lokalne vlasti. One su nevidljive za potrošača, a prodavci su zaduženi za njihovo prikupljanje i uplaćivanje poreskim upravama. **Akcize se naplaćuju na proizvode poput benzina, dizel goriva, cigareta, alkohola, avionskih karata, automobilskih guma, kamiona, itd.** One predstavljaju sastavni deo cene i za razliku od trgovinskih poreza ne moraju biti posebno navedeni na uplatnici ili fakturi. Akcizne stope variraju od mesta do mesta čime samo njihovo navođenje zahteva veoma obiman prostor.

E) Porez na imovinu

Imovinski porez predstavlja osnovni vid prihoda većine lokalnih uprava u SAD. Ovaj porez se nameće na nekretnine i ličnu imovinu. Porez se računa kao tržišna vrednost imovine pomnožena sa poreskom stopom. Vrednosti određuju lokalni zvaničnici i mogu biti osporene od strane vlasnika imovine. Porez predstavlja lokalni prihod i njegovo sprovođenje je veoma zavisno od lokalnih vlasti. One određuju poreske stope i utvrđuju razmere kroz zvanična lokalna tela zadužena za adminstraciju ovog poreza.

F) Porez na nasledstvo i poklone

Porez na nekretnine u SAD predstavlja porez na prenos nepokretne imovine preminulog lica na njegove naslednike putem testamenta ili u skladu sa državnim zakonima.

Prilikom određivanja oporezivog nasledstva dozvoljeni su brojni odbici koji umanjuju ukupni porez naslednika.Ukoliko je naslednik imovine supružnik ili dobrotvorna organizacija ne naplaćuje se porez na nasledstvo. Poreske stope variraju od države do države.

Porez na poklone je porez koji se nameće na besplatan prenos vlasništva nad imovinom. IRS to definiše na sledeći način: „poklon ... je svaki prenos individui, direktno ili indirektno, gde potpuna nadoknada (merena u novcu ili ekvivalentu novca) nije dobijena zauzvrat."[553]

Kada se preda oporezivi poklon u vidu gotovog novca, deonica, nekretnina, ili druge materijalne i nematerijalne imovine, porez plaća donator. Transfer je u potpunosti besplatan ukoliko se zauzvrat ne dobija ništa za poklonjenu imovinu. Transfer je delimično besplatan ukoliko se dobija određena nadoknada za poklonjenu imovinu, međutim ona i u ovakvim slučajevima predstavlja značajno manju sumu od poklonjene. U ovakvom slučaju poklon predstavlja razlika između (te) dve vrednosti.

553 http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=108139,00.html#2

G) Carine

SAD naplaćuju određene carinske stope na uvoz robe. Obaveza se plaća prilikom uvoza, a plaća je lice navedeno kao uvoznik. Carinske stope zavise od države porekla i vrste proizvoda. Roba iz raznih zemalja nije podložna carinjenju zbog mnogobrojnih trgovinskih ugovora koje su SAD potpisale. Neke vrste dobara su izuzete od carinjenja bez obzira na državu porekla. Carinska i granična patrola SAD je zadužena za sporovđenje carinske politike SAD.Svaki propust u pridržavanju carinskih zakona nosi sa sobom moguću kaznu oduzimanja robe i podizanje krivične prijave.

Carine u SAD nisu visoke (kreću se od od 3,3 do 3,7,%) dok su maksimalne carine (do 350%) samo izuzetno primenjuju (uglavnom kao zaštitne ili kao retorzivne mere, a uvodi ih predsednik SAD svojim dekretom).

9.3.4. UŠEŠĆE POJEDINIH NIVOA VLASTI U JAVNIM PRIHODIMA SAD

U ukupnim javnim prihodima SAD najveće učešće ima federalna vlast. Glavni izvor javnih prihoda federalnog budžeta i budžeta država je progresivni porez na dohodak građana, koji predstavlja okosnicu poreskog sistema SAD. Najznačajniji poreski prihodi federalne vlasti su od poreza na dohodak građana i doprinosa za socijalno osiguranje. Federalna vlast ima dominanatno mesto u budžetskim transferima u cilju ekvilibrizacije visine javnih prihoda država u saglasnosti sa postizanjem određenog nivoa javnih usluga i pravednije raspodele poreskog opterećenja.

Učešće pojedinih nivoa vlasti u javnim prihodima SAD (u %)

Vrste javnih prihoda	Ukupno	Federalna vlast	Države	Lokalna vlast
1. Prihodi od poreza:	100,0	56,8	26,2	17,0
- porezi na imovinu	100,0	-	3,8	96,2
- porez na dohodak građana	100,0	82,0	16,3	1,7
- porez na dohodak korporacija	100,0	79,9	18,5	1,6
- porez na prodaju i bruto prihod	100,0	24,0	63,3	12,7
- carine	100,0	100,0	-	-
- maloprodajni porez na promet proizvoda i usluga	100,0	-	83,0	17,0
- selektivni porezi na potrošnju	100,0	40,3	50,1	9,6
- porez na nasleđe i poklone	100,0	71,4	28,4	0,2
2. Socijalno osiguranje i zaštita	100,0	75,8	21,3	2,9
- socijalna i zdravstvena zaštita	100,0	100,0	-	-
- osiguranje od nezaposlenosti	100,0	1,1	98,7	0,2
- penzijsko osiguranje	100,0	5,2	79,4	15,4
Ukupni javni prihodi	100,0	56,8	24,6	18,6

Izvor: R. W. Rahise, Revenue Raising Pouvrs, PracHce, And Policy Coordination In The Federal System of The United States, Background Document, OECD Seminar: Fiscal Federalism in Economies in Transition, OECD, Paris, 1991, p. 7.

U strukturi ukupnih javnih prihoda država su najznačajniji poreski prihodi od poreza na dohodak građana, poreza na prodaju/bruto prihod, maloprodajnog poreza na promet proizvoda i usluga i akciza na potrošnju benzina, cigareta i alkohola, dok su za lokalne vlasti najvažniji od poreza na imovinu. U cilju ublažavanja regresivnog dejstva maloprodajnog poreza na promet proizvoda i usluga, većina država je oslobodila od plaćanja ovog poreza promet lekova i hrane.

9.3.5. STRUKTURA RASHODA BUDŽETA SAD

SAD spada u države čije je učešće javnih rashoda u budžetu relativno nisko i kreće se između 25 i 30%, ne računajući rashode država-članica i nižeg nivoa vlasti. U nastavku teksta je **prikaz strukture rashoda Federalnog budžeta SAD** za 2006, koji čini oko 25% BDP:[554]

Stavka	mlrd USD	u %
Penzije	540,0	21,0
Odbrana	419,3	16,3
Mediker (participacije u zdravstvu)	340,0	13,3
Medikejd (zdravstvo za siromašne, invalide i stare)	199,0	7,7
Obrazovanje	56,0	2,1
Bezbednost	34,2	1,3
Veterani	31,3	1,2
Spoljni poslovi i pomoć	31,3	1,2
Energija	23,4	0,9
Poljoprivreda	19,4	0,8
Pravda	19,1	0,8
NASA	16,5	0,7
Transport	11,8	0,5
Ekološki rashodi	7,6	0,3
Trgovina	9,4	0,4
Ostalo	809,2	31,5
UKUPNO:	2.568	100,0
PRIHODI	2.178	

Kao što se iz priloženih podataka može zaključiti (ne računajući nepoznatu veličinu „ostalo", koja odnosi blizu trećinu budžeta), od poznatih veličina, oko 40% rashoda čine socijalna davanja: penzije i participacije u zdravstvu, dok je na drugom mestu odbrana sa nešto više od 16%.

554 Kancelarija za budžet SAD

9.4. RASPODELA PRIHODA U KANADI

9.4.1. DRŽAVNO USTROJSTVO KANADE I OPOREZIVANJE

Kanada je federalna država koja u svom sastavu ima deset federalnih jedinica (provincija) i tri autonomne jedinice, koje se, po nivou privredne razvijenosti, dosta razlikuju i u kojoj funkcioniše model fiskalnog federalizma sa dominacijom federalnog (saveznog) fiskalnog suvereniteta.[555] Kada je 1867. godine formirana Kanadska Federacija član 91. Zakona o britanskoj Severnoj Americi, 1982. preimenovan u Ustavni Akt iz 1867., je saveznoj vladi Kanade davao široka ovlašćenja u donošenju poreskih zakona i njihovom ubiranju. Prvobitnim ustavom Saveznoj vladi je povereno upravljanje skupim projektima toga vremena; odbranom i izgradnjom železnica. Države članice su bile ograničene time što su svoje prihode ostvarivale isključivo naplatom direktnih poreza poput poreza na prihod i nekretnine.



KANADA

Izbijanje Prvog svetskog rata, Velike depresije koja je usledila, te Drugog svetskog rata imalo je za posledicu transformaciju kanadskog poreskog sistema. Prema obrađenim istorijskim podacima kanadske poreske uprave do 1913. indirektni porezi su činili 90% prihoda kanadske Vlade, dok su završetkom Drugog svetskog rata 1946. iznosili 40%[556]. Fokus je prebačen na direktne poreze, prvenstveno na porez na dohodak, koji i danas predstavljaju većinu poreza koje plaćaju građani Kanade.

Osobenost kanadskog poreskog sistema predstavlja primena sistema poreskog preklapanja u pogledu uvođenja najznačajnijih poreskih oblika (poreza na dohodak građana, poreza na dobit korporacija i opšteg poreza na promet proizvoda i usluga).

Federalna vlast je nadležna za poslove odbrane, monetarne politike, spoljne politike i spoljnotrgovinsku razmenu, a učestvuje i u izvršenju funkcija iz drugih oblasti u saradnji sa provincijama. Provincije su nadležne za zdravstvenu politiku, funkcionisanje sistema socijalnog osiguranja i politiku obrazovanja.

Kod poreza na dohodak građana i poreza na dobit korporacija, poresku osnovicu, po pravilu, određuje centralna vlast na nivou Sporazuma o naplati poreza, zaključenog između Federacije i Provincija, dok Provincije utvrđuju visinu poreskih stopa na osnovicu federalno utvrđenih poreza, odnosno po sistemu poreza na porez. Od deset provincija (članica Federacije), jedna, Kvebek, uopšte nije pristupila ovom Sporazumu, dok provincije Ontario i

555 Constitution Act, 1867, Nelson, Political Science, Ottawa, 2001; T. J. Courchene, In praise of re- newed federalism, C. D. Howe Research Institute, Toronto, 1991; M. Sabia, The Experietice of Canada, Position Paper, OECD Seminar: Fiscal Federalism in Economies in Transition, OECD, 1991.

556 http://www.statcan.gc.ca/access_acces/archive.action?l=eng&loc=H1_18-eng.csv

Alberta prihvataju odredbe Sporazuma samo u odnosu na porez na dohodak građana. Iako se Sporazumom o naplati poreza želelo ostvariti uniformisanje poreskih rešenja u svim provincijama i Federaciji u oblasti oporezivanja dohotka građana i dobiti korporacija, ovaj cilj je ostvaren u potpunosti u odnosima između Federacije i pojedinih provincija.

Federalni PDV uvodi se po stopi od 7% i predstavlja jedan od glavnih izvora prihoda Federacije. Stopa provincijalnog maloprodajnog poreza na promet proizvoda i usluga iznosi od 2% do 7,5%, što zavisi od provincije do provincije.

U oblasti oporezivanja prometa, u Kanadi se primenjuju dve vrste opšteg poreza na promet, porez na dodatu vrednost (PDV) i porez na promet proizvoda i usluga u maloprodaji (Retail Sales Tax). Ovakvo rešenje, posledica je suprotstavljanja provincija uvođenju PDV-a koji bi se primenjivao na teritoriji čitave države. Federacija je 1988-89. godine pokušala da, umesto jednofaznog poreza na promet u fazi proizvodnje, koji se do tada primenjivao na teritoriji čitave države, uvede jedinstveni sistem PDV-a. Međutim, provincije nisu prihvatile predlog federalne vlade, zbog čega je PDV uveden samo na federalnom nivou 1991.godine. Federacija ima isključivu nadležnost u odnosu na uvođenje opšteg poreza na promet proizvoda i usluga u maloprodaji.

Kada je reč o finansiranju političko-teritorijalnih jedinica u Kanadi, može se reći da se Federacija, uglavnom, finansira prihodima od poreza na dohodak građana (46,7% do 59,5%), dok ostali prihodi donose znatno manje sredstava: porez na dobit korporacija (11,5do 20,9%), PDV (12,8 do 16,9%) i pojedinačni porezi na potrošnju (oko 8,1% prihoda).

I subcentralna vlast, najvećim delom, finansira se prihodima od poreza na dohodak građana (32,4% do 43,4%), zatim poreza na dobit korporacija (6,1% do 11,2%) poreza na promet u maloprodaji (16,9% do 19,6%) i pojedinačnih poreza na potrošnju (3,5% do 16,8%).

Najznačajniji prihod lokalne vlasti je porez na imovinu, i to periodični porez na nepokretnosti (78,1% do 88,1%), dok je učešće neperiodičnih poreza na imovinu znatno manje (2,9% do 7,3%). Porezi na imovinu su prihodi koji se uvode na subcentralnom nivou, a koji se zatim, najvećim delom, ustupaju lokalnoj vlasti. Ovo znači da je reč o zajedničkom prihodu subcentralne i lokalne vlasti. U odnosu na poreze na imovinu, učešće ostalih prihoda, u ukupnim prihodima lokalne vlasti, je zanemarljivo (primera radi, porez na upotrebu dobara za obavljanje aktivnosti ostvaruje učešće od svega 1,3% do 2,1%).

Značajan prihod provincija predstavljaju i transferi iz budžeta Federacije u budžete provincija. Transferi se, po pravilu, daju zbog neujednačenosti privrednog razvoja kako bi se ostvarila ravnoteža u visini prihoda provincija. Postoje tri osnovna oblika ovih transfera:

- transferi koji se daju radi uravnoteženja visine poreskih prihoda,
- transferi putem kojih se sprovodi program Fonda za nacionalnu zdravstvenu zaštitu i srednje obrazovanje i
- transferi koji se daju za sprovođenje programa socijalne pomoći.

Transferi koji se daju radi sprovođenja programa uravnoteženja visine poreskih prihoda imaju za cilj da se u svim provincijama obezbedi određeni nivo javnih usluga uz jednako poresko opterećenje. Pomoć se pruža provincijama čija je visina ukupnih poreskih prihoda ispod ustanovljenog standarda, odnosno ispod nacionalnog proseka.

Transferi putem kojih se ostvaruje politika Fonda za nacionalnu zdravstvenu zaštitu i srednje obrazovanje daju se onim provincijama koje ne mogu obezbediti svojim građanima pružanje takvog nivoa javnih usluga koji je u skladu sa nacionalnim standardima u oblasti zdravstvene zaštite i obrazovanja. Transfer sredstava u cilju ostvarenja programa pružanja socijalne pomoći podrazumeva da centralna vlast snosi deo (polovinu) troškova koji nastaju u sprovođenju ovog programa.

Transferi obuhvataju skoro 5,2% BDP Kanade (prosečno 28% ukupnih poreskih prihoda provincija), što ukazuje na njihov značaj u sistemu finansiranja provincija.

9.4.2. VRSTE POREZA I PORESKA ADMINISTRACIJA

Prema kanadskoj Saveznoj poreskoj upravi najvažniji od ovih poreza su: porezi na prihod, porezi na dobit korporacija, porezi na promet, socijalno i penzijsko osiguranje.

U kanadskom poreskom sistemu države su zadržale pravo na naplatu direktnih poreza koje sprovode u dogovoru sa Saveznom poreskom upravom - Kanadskom agencijom prihoda.[557] Prilikom naplate direktnih poreza dolazi do samo Kanadi svojstvene „dvostruke" naplate jer i Savezna vlada i vlade država članica federacije istovremeno naplaćuju neke poreze, poput poreza na prihod i PDV-a. Međutim, izvršeno je usklađivanje koje predstavlja formu jasnog razgraničavanja podele prihoda između Savezne vlade i država članica.

Osnovni porezi u Kanadi su:

- Porezi na prihod građana,
- Porezi na promet,
- Socijalno osiguranje,
- Penzijsko osiguranje,
- Porezi na imovinu,
- Akcize,
- Porezi na platni spisak,
- Zdravstveno osiguranje,
- Porez na nekretnine.

Sav prihod od poreza na dohodak na državnom i saveznom nivou prikuplja Savezna uprava koja potom vrši refundiranje državama članicama, izuzev Kvebeka, na osnovu poreskih stopa po kojima države naplaćuju poreze. Kvebek zadržava isključivo pravo ubiranja državnih i saveznih poreza na prihod na svojoj teritoriji čiji deo zadržava, a deo prosleđuje Saveznoj vladi shodno poreskim stopama po kojima je izvršena naplata. Kvebek i Alberta takođe zadržavaju isključivo pravo naplate poreza na dobit privrednih društava na svojim teoritorijama. Vlade Nove Škotske, Nju Branzvika, Njufaundlenda, Labradora i Ontarija su se putem Harmonizovanog poreza na promet[558] odrekle vršenja naplate PDV-a prenošenjem ove dužnosti na Saveznu poresku upravu koja shodno tome u ovim državama naplaćuje proporcionalno veći PDV nego u ostalim državama. Savezna vlada kasnije uplaćuje državama višak prihoda ostvaren sporovođenjem pomenutog zakona.

557 Kanadska Agencija prihoda (CRA -Canada Revenue Agency)
558 http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnrl/hst-tvh/wrks-eng.html

9.4.3. POREZI NA PRIHOD GRAĐANA

Do izbijanja Prvog svetskog rata Kanada je izbegavala uvođenje poreza na prihod. Najvažniji argument za takvu odluku je bila želja konzervativnih političkih partija koje su smatrale da se time postiže pogodna klima za privlačenje imigranata. S obzirom na činjenicu da je cilj bilo privlačenje stanovnika SAD i Velike Britanije smatralo se da će ovakve olakšice u poslovanju biti pravi „mamac". Međutim, izbijanjem rata kanadska Vlada se našla u nezavidnom položaju opterećena rastućim rashodima i bez izvora za finansiranje sve veće ratne mašine. Iako je uvođenje poreza na prihod smatrano privremenom merom koja je trebalo da ostane na snazi do trenutka otplate dugovanja ono se ustalilo i danas predstavlja većinu prihoda kanadske Vlade.

Kanadski sistem poreza na prihod je sistem samo-procenjivanja tj. svaki građanin je dužan da sam podnese poresku prijavu do 30. aprila ili 15. juna.

Nakon podnošenja prijave Kanadska agencija prihoda vrši sopstveno ocenjivanje tačnosti podnete prijave i pravi ispravke gde ih smatra očiglednim. U slučaju da se poreski obveznik ne slaže sa procenom Agencije on ima pravo na podnošenje žalbe. Proces razmatranja žalbe počinje kada obveznik zvanično podnese žalbu na ocenu Agencije. Pismena žalba mora da obrazloži razloge za prigovor i da navede sve važne činjenice. Procena Agencije na koju je podneta žalba može biti potvrđena, odbačena ili izmenjena u nekim tačkama od strane Agencije. U slučajevima potvrđene ili izmenjene procene, obveznik ima pravo žalbe na ovu odluku Poreskom sudu Kanade, a potom u slučaju potrebe Saveznom apelacionom sudu.

A) Porez na lični dohodak

Kanada nameće porez na lični dohodak rezidentima Kanade na sve prihode u celom svetu, kao i nekim nerezidentima na prihode čijim se izvorom smatra Kanada. Završetkom kalendarske godine rezidenti podnose T1 Obrazac poreza i olakšica koji mora biti predat Agenciji do 30. aprila za zaposlena lica, ili 15. juna za samo-zaposlena lica. Međutim, svaki građanin je dužan da plati celokupan iznos poreza za prethodnu fiskalnu godinu do 30. aprila bez obzira na datum podnošenja poreske prijave. U slučaju prekoračenja ovog roka Agencija vrši naplatu tzv. penala za prekoračenje roka.

Iznos poreza na prihod koji pojedinac mora uplatiti zavisi od iznosa njihovog prihoda koji se može oporezovati. U kanadskom poreskom sistemu porez na prihod pojedinca može se naplatiti na više načina:

1) Odbitkom pri izvoru - kada se porez na prihod neposredno odbija od plate pojedinca i prosleđuje Agenciji,
2) Plaćanje u ratama - kada pojedinac plaća svoj porez na prihod tokom čitave godine umesto da čeka podnošenje poreske prijave,
3) Plaćanje pri podnošenju poreske prijave - kada pojedinac vrši uplatu celokupnog iznosa poreza prilikom podnošenja poreske prijave,

4) Naknadno plaćanje - kada pojedniac vrši plaćanje poreza nakon što je poreska prijava podneta.

Poslodavci takođe mogu odbiti izdatke za Penzioni plan Kanade, socijalno osiguranje i roditeljsko osiguranje od plata svojih zaposlenih koje potom prosleđuju Poreskoj upravi. Pojedinci koji su platili više od iznosa svojih poreza ili kojima je odbijeno više od plate su kompenzovani od strane Agencije nakon podnošenja poreske prijave.

B) Državni i teritorijalni porez na lični dohodak

Države i teritorije potpisnice Sporazuma o prikupljanju poreza sa Saveznom vladom, izuzev Kvebeka, moraju koristiti saveznu definiciju prihoda za oporezivanje kao osnovu za sopstveni proces prikupljanja poreza na prihod. Drugim rečima njihova uloga se svodi na određivanje stopa poreza na prihod za svoju teritoriju koje moraju biti u saglasnosti sa federalnim zakonskim okvirima i odredbama.

Kao što je već navedeno, Agencija vrši naplatu poreza na prihod u ime država potpisnica Sporazuma čijim vladama doznačuje ostvarene prihode.

U sledećoj tabeli prikazane su poreske stope za sve države i teritorije Kanade[559].

Njufaundlend i Labrador	7,7 % na zarade do $ 32.893 12,5 % na sledećih $ 32.892 13,3 % na zarade preko $ 65.785
Princ Edvard Ostrvo	9,8 % na zarade do $ 31.984 13,8 % na sledećih $ 31.985 16,7 % na zarade preko $ 63.969
Nova Škotska	8,79 % na zarade do $ 29.590 14,95 % na sledećih $ 29.590 16,67 % na sledećih $ 33.820 17,5 % na sledećih $ 57.000 21 % na zarade preko $ 150.000
Novi Branzvik	9,1 % na zarade do $ 38.190 12,1 % na sledećih $ 38.190 12,4 % na sledećih $ 47.798 14,3 % na zarade preko $ 124.178
Kvebek[590]	16 % na zarade do $ 40.100 20 % na zarade do $ 80.200 24 % na zarade preko $ 80.200
Ontario	5,05 % na zarade do $ 39.020 9,15 % na sledećih $ 39.023 11,16 % na zarade preko $ 78.043
Manitoba	10,8 % na zarade do $ 31.000 12,75 % na sledećih $ 36.000 17,4 % na zarade preko $ 67.000
Saskačuan	11 % na zarade do $ 42.065 13 % na sledećih $ 78.120 15 % na zarade preko $ 120.185

(nastavak na sledećoj strani)

559 Izvor: Kanadska Agencija prihoda

560 Izvor: Poreska Uprava Kvebeka

Alberta	10 % oporezivog prihoda
Britanska Kolumbija	5,06 % na zarade do $ 37.013 7,7 % na sledećih $ 37.015 10,5 % na sledećih $ 10.965 12,29 % na sledećih $ 18.212 14,7 % na zarade preko $ 103.205
Jukon	7,04 % na zarade do $ 42.707 9,68 % na sledećih $ 42.707 11,44 % na sledećih $ 46.992 12,76 % na zarade preko $ 132.406
Severozapadne Teritorije	5,9 % na zarade do $ 38.679 8,6 % na sledećih $ 38.681 12,2 % na sledećih $ 48.411 14,05 % na zarade preko $ 125.771
Nanavut	4 % na zarade do $ 40.721 7 % na sledećih $ 40.721 9 % na sledećih $ 50.964 11,5 % na zarade preko $ 132.406

C) Savezni porezi na lični dohodak i izuzeci od oporezivanja

Savezni porezi su jednaki u svim državama. Kao što je već navedeno njihovu naplatu vrši Agencija i oni predstavljaju osnovni vid finasiranja rada Savezne Vlade i njenih istitucija.

Poreske stope na lični dohodak na saveznom nivou za 2012. godinu[561] su:

- 0 % na zarade do $ 10.822
- 15 % na zarade do $ 42.707
- 22 % na zarade do $ 85.414
- 26 % na zarade do $ 132.406
- 29 % na zarade preko $ 132.406

Lista prihoda koji se ne oporezuju u Kanadi: 1) Pokloni i nasledstva, 2) Dobici na lutriji, 3) Dobici od rekreativnog klađenja ili kockanja radi uživanja, 4) Plate u slučajevima štrajka, 5) Penzije nekih javnih i vojnih službi, 6) Penzije invalida rata, 7) Dohodak domorodačkih naroda Kanade u slučaju da žive u rezervatu, 8) Državne olakšice na dečiji dodatak, 9) Porodični dodaci Kvebeka, 10) Kapitalna dobit na prodaju glavnog prebivališta poreskog obveznika, itd. Međutim, treba imati u vidu činjenicu da svaka od država članica Federacije Kanade drugačije tumači i procesuira pravo na izuzeće od plaćanja poreza na neke od navednih stavki. To za sobom povlači veoma zanimljivo pitanje da li su one u stvarnosti zaista izuzete od naplate poreza ili je naplata poreza na njih indirektno preneta na lični dohodak.

561 Izvor: Kanadska Agencija prihoda

9.4.4. POREZI NA DOBIT PRIVREDNIH DRUŠTAVA

Privredna društva su dužna da plate porez na svoje celokupne prihode ostvarene svuda u svetu ukoliko im se sedište nalazi u Kanadi. Privredna društva koja se smatraju nerezidentima plaćaju porez na određene vrste prihoda čijim se izvorom smatra Kanada.

Visinu poreza koju će privredno društvo morati da plati određuje u koju kategoriju se ubraja: 1) Privatno privredno društvo kontrolisano od strane građanina Kanade, 2) Privatno privredno društvo, 3) Javno privredno društvo.

Od 1.1.2012. na saveznom nivou za prvu kategoriju primenjuje se poreska stopa u iznosu od 11 %, dok se za druge dve kategorije primenjuje poreska stopa od 15 %[562].

Države i teritorije primenjuju dve vrste stopa za porez na dobit privrednih društava, nižu i višu. Niža stopa se primenjuje na dobit koja ima pravo na savezne odbitke za mala privredna društva. Viša stopa se primenjuje na sva ostala društva.

U sledećoj tabeli prikazane su državne poreske stope: u prvoj koloni opšta poreska stopa, u drugoj poreska stopa za firme koje se bave proizvodnjom i preradom i u trećoj za mala privredna društva[563].

Država	Razno	Proizvodnja i prerada	Mala društva
Alberta	10,0 %	10,0 %	3,0 %
Britanska Kolumbija	10,0 %	10,0 %	2,5 %
Novi Branzvik	10,0 %	10,0 %	5,0 %
Kvebek	11,9 %	11,9 %	8,0 %
Manitoba	12,0 %	12,0 %	0,0 %
Saskačuan	12,0 %	10,0 %	2,0 %
Ontario	11,5 %	10,0 %	4,5 %
Njufaundlend i Labrador	14,0 %	5,0 %	4,0 %
Princ Edvard Ostrvo	16,0 %	16,0 %	1,0 %
Nova Škotska	16,0 %	16,0 %	4,5 %

Stoga je lako izračunati da ukupni direktni porezi na dobit privrednih društava u Kanadi variraju od 11,0 % u Manitobi do 31,0 % u Novoj Škotskoj i Princ Edvard Ostrvu u zavisnosti od kategorije privrednog društva i lokacije poslovne aktivnosti.

U Kanadi zarade od akcija potpadaju istovremeno pod porez na dobit privrednih društava i pod porez na lični dohodak. U cilju izbegavanja dvostrukog oporezivanja pojedinci koji dobijaju dividende od kanadskih korporacija plaćaju određenu vrstu poreza na dobit kroz, grosap (gross-up) i kredit poreza na dividende, mehanizme sistema poreza na prihod zasnovane na saveznim i državnim poreskim stopama.

562 Isto

563 Izvor http://albertacanada.com/about-alberta/competitive-corporate-taxes.html

9.4.5. POREZI NA PROMET

U Kanadi postoje tri vrste poreza na promet:

- Državni porez na promet[564] - određuju i naplatu vrše države,
- **Porez na robu i usluge[565] - vrsta PDV-a čiju naplatu vrši Savezna Vlada, i**
- **Harmonizovani porez na promet[566] - takođe vrsta PDV-a.**

Sve države izuzev Alberte su implementirale kombinaciju državnog poreza na promet i poreza na robu i usluge, ili su prešle na Harmonizovani porez na promet. Alberta je jedina država koja nema svoj porez na promet robe i usluga. Takođe, teritorije Jukon, Severozapadne Teritorije i Nanavut nemaju ni teritorijalni porez niti su potpisnice Harmonizacionog akta, već se na njihovoj teritoriji naplaćuje samo savezni porez na robu i usluge.

U sledećoj tabeli prikazane su poreske stope i vrste poreza koje se naplaćuju u svim državama i teritorijama Kanade.[567]

Država	GST/HST	PST
Britanska Kolumbija	12 % HST	0 %
Alberta	5 % GST	0 %
Saskačuan	5 % GST	5 %
Manitoba	5 %	7 %
Ontario	13 % HST	0 %
Kvebek	5 % GST	9,5 %
Njufaundlend i Labrador	13 % HST	0 %
Nova Škotska	15 % HST	0 %
Nju Branzvik	13 % HST	0 %
Princ Edvard Ostrvo	5 % GST	10 %
Severozapadne Teritorije	5 %	0 %
Nanavut	5 %	0 %
Jukon	5 %	0 %

9.4.6. SOCIJALNO I PENZIJSKO OSIGURANJE

A) Socijalno osiguranje

Kanadsko socijalno osiguranje nosi naziv Osiguranje zaposlenja (Employment Insurance). Naziv je promenjen 1996. godine kako bi se izbegla negativna konotacija koja je pratila prethodni naziv - Osiguranje nezaposlenosti.

564 Skraćeno PST (Provnicial Sales Tax) doslovce prevedeno Provincijski Porez na Prodaju
565 Skraćeno GST (Goods and Services Tax)
566 Skraćeno HST (Harmonized Sales Tax) - jedinstven porez koji naplaćuje vlada umesto PST-a i GST-a u pet saveznih država: Britiš Kolumbiji, Ontariju, Nju Branzviku, Njufaundlendu i Labradoru i Novoj Škotskoj
567 Izvor http://www.taxtips.ca/salestaxes/salestaxrates2012.htm

Kanadski radnici plaćaju premije u iznosu od 1,78 %[568] osigurane zarade, dok poslodavci plaćaju 1,4 puta iznos premije svakog od zaposlenih. Od 1990. godine Vlada ne ulaže novac u ovaj fond.

To znači da su iznos koji će primati i period koji pojedinci mogu provesti na socijalnom osiguranju ograničeni trajanjem njihovih prethodnih zaposlenja i stopom nezaposlenosti u njihovom okruženju.

Kroz socijalno osiguranje se finansiraju porodiljsko i roditeljsko odsustvo, odsustvo usled nege drugog lica i odsustvo zbog bolesti. Takođe, socijalno osiguranje obuhvata ribolovce koji su zbog vremenskih (ne)prilika ograničeni na rad u periodu proleće - jesen, pa tokom zime ostaju bez posla i prihoda za život.

Međutim, socijalno osiguranje, organizacija sistema i njegovo upravljanje, je izuzetno kontroverzno u Kanadi. Mnogi smatraju da pod trenutnim sistemom država jednostavno vrši zloupotrebu finansijskih sredstava prikupljenih kroz fond socijalnog osiguranja. Sav višak novca koji Vlada prikupi na ovaj način ona tokom fiskalne godine troši u druge svrhe. Mnogi smatraju da je sadašnji sistem socijalne zaštite neadekvatan u pružanju pomoći radnicima pogođenim svetskom finansijskom krizom. I zaista samo polovina svih nezaposlenih radnika je primila pomoć tokom nedavne recesije uključujući period kada je stopa nezaposlenosti dostigla najviši nivo od 8,6 %. A trećina radnika koji ispune uslov za dobijanje pomoći - čak i više tokom nedavne recesije - je potroše pre nego što su u stanju da pronađu novi posao. Periodi primanja pomoći se kreću od kratkih, svega dvanaest nedelja u regionima koji imaju nisku stopu nezaposlenosti do visokih pedeset nedelja za radnike sa visoko cenjenim radnim časovima u regionima sa visokim stopama nezaposlenosti."[569]

B) Penzijsko osiguranje

Kanadsko penzijsko osiguranje sastavljeno je od više delova. Najvažniji nosi naziv Penzioni plan Kanade (Canada Pension Plan[570]). Građani Kanade starosti od 18 do 65 godina su dužni da izdvajaju 4,95 % svojih mesečnih primanja na ime penzijskog osiguranja. Svakog januara vrši se korekcija poreske stope u odnosu na troškove života. U slučaju da je stopa za prethodnu godinu viša od troškova života u narednoj godini ne dolazi do pomeranja poreske stope.

Prema Agenciji prihoda Kanade poslodavci su dužni da odbijaju od plate premije za socijalno osiguranje svojim zaposlenima ukoliko:

1) su od 18 do 70 godina starosti,

2) su zaposleni sa pravom na penziju,

3) se ne smatraju invalidima pod CPP ili QPP,

4) ne primaju CPP ili QPP penziju,

a potom da i sami izvrše istovetnu uplatu kao i zaposleni na ime penzijske premije svojih zaposlenih.

568 Izvor http://www.servicecanada.gc.ca/eng/ei/information/maximum2011.shtml

569 A Canadian Labour Congress Perspective on Financing the Employment Insurance Program, Jul 2011., str. 2

570 Skraćeno CPP, u Kvebeku QPP

Kanadska vlada je ograničila visinu mogućih uplata što znači da svaki zaposleni građanin može godišnje CPP-ju maksimalno da uplati $ 2.306,70, a samo-zaposleni $ 4.613,40 u 2012. godini[571].

Drugi važan činilac kanadskog penzionog sistema je OAS[572] penzioni sistem. On predstavlja vid socijalnog osiguranja jer se mesečne premije uplaćene u ovaj sistem oporezuju. Pravo na pristup OAS sistemu imaju ljudi koji ispunjavaju sledeće uslove[573]:

Prva kategorija uslova pretpostavlja da građanin:

1) mora biti stariji od 65 godina,
2) mora živeti u Kanadi i biti kanadski državljanin ili legalni rezident u trenutku odobravanja molbe za penziju,
3) da je živeo u Kanadi najmanje 10 godina nakon što je napunio 18 godina.

Druga kategorija uslova pretpostavlja da je građanin:

1) stariji od 65 godina,
2) bio državljanin ili legalni rezident pre odlaska iz Kanade,
3) živeo najmanje 20 godina u Kanadi nakon što je napunio 18 godina.

Ukoliko građanin ne potpada ni u jednu od ove dve kategorije mora da proveri listu država sa kojima Kanada ima potpisane ugovore o socijalnom osiguranju[574]. Ukoliko je građanin radio i plaćao premije u nekoj od tih država tada ima pravo na OAS penziju.

Pored CPP/QPP i OAS sistema postoje još programi štednih računa oslobođeni poreza (TFSA), beneficija nakon odlaska u penziju (PRB) i registrovani planovi štednje (RSP).

TFSA je račun koji može da otvori svaki državljanin Kanade pod uslovom da je navršio 18 godina starosti i da poseduje broj socijalnog osiguranja. Na taj račun može godišnje da se uplaćuje do $ 5.000[575] na koje se ne plaćaju nikakvi porezi.

PRB predstavlja nadogradnju CPP-a tj. ukoliko građanin nastavi da radi nakon odlaska u penziju.

RSP ili Registered Savings Plans se otvaraju sa istim ciljem kao i PRB tj. kao nadogradnja CPP-ja.

571 Izvor: Kanadska Agencija prihoda
572 Old Age Security - Staračka Bezbednost
573 Izvor: Service Canada
574 Lista se može naći na http://www.servicecanada.gc.ca/eng/isp/ibfa/intlben.shtml
575 Izvor: Kanadska Agencija prihoda

9.5. PORESKI SISTEM SAVEZNE REPUBLIKE NEMAČKE

9.5.1. PORESKI PRINCIPI I PRIPADNOST POREZA

Nemačka predstavlja federalno uređenu državu u kojoj je vlast podeljena na tri nivoa: centralna vlast (Savezna država), subcentralni nivo, odnosno nivo federalnih jedinica (države) i lokalni nivo vlasti na kome postoje lokalne zajednice (opštine).

Nakon završetka II svetskog rata sve do 1989. godine, Nemačka država bila je podeljena na Zapadnu Nemačku i Istočnu Nemačku između kojih su postojale velike razlike u stepenu privredne razvijenosti, što je posebno došlo do izražaja devedesetih godina XX veka nakon pripajanja pet istočnonemačkih država Saveznoj Republici Nemačkoj. Bilo je neophodno pronaći mehanizam kojim bi razlike mogle da se otklone ili ublaže. Iz tog razloga, uređenje odnosa u nemačkoj državi, u svim oblastima društveno-političkog života, počinje da se sprovodi u skladu sa principom jednakih uslova života. Jednakost uslova života u fiskalnoj sferi ogleda se u primeni jedinstvenog fiskalnog zakonodavstva na celoj teritoriji države.

S obzirom na to da je Nemačka savezna republika, autoritet da prikupljaju poreze u njoj imaju Savezna vlada (Bund), države članice (Länder) i opštine (Gemeinden) čije su uloge u oporezivanju načelno razgraničene i pravno utemeljene u Ustavu iz 1949. godine.



SAVEZNA REPUBLIKA NEMAČKA

U Ustavu SRN su sadržani osnovni principi naplate poreza:
1) Princip sposobnosti plaćanja,
2) Jednakost pri oporezivanju,
3) Zakonitost oporezivanja,
4) Princip države blagostanja.

9.5.2. VRSTE I PRIPADNOST POREZA I PORESKA ADMINISTRACIJA

Osnovni porezi u Nemačkoj su:

1) Porez na prihod građana,
2) Porez na dobit korporacija,
3) Porez na dodatu vrednost (PDV),
4) Trgovinski porez,
5) Porez na nepokretnosti,
6) Porez na kapitalnu dobit,
7) porez na prenos vlasništva nad nepokretnostima
8) Porez na nasledstvo i poklone,

9) Porez na avio saobraćaj
10) Porez na neto vrednost,
11) Porez na platni spisak.

Od ovih poreza najvažniji su porez na prihod, poslovanje, dobit korporacija, trgovniski porez i porez na dodatu vrednost.

Iako je Nemačka savezna država 95% poreza predstavlja porez na saveznom nivou koji se, dalje po članu 116. Ustava, raspodeljuje na sledeći način:

Savezna država zadržava isključivo prihode od:

- carine,
- Poreze na aromatizovana alkoholna pića, automobile, destilovana pića, naftu i naftne derivate, kafu, penušavo vino, struju, duvan i osiguranje,
- Takozvanog solidarnog opterećenja (porez za razvoj bivše Istočne Nemačke);

Države članice zadržavaju isključivo prihode od:

- Poreza na nasledstvo,
- Poreza na pivo i kocku,
- Poreza na protivpožarnu zaštitu;

Opštine zadržavaju isključivo prihode od:

- Poreza na druga pića, pse i gostionice i
- Poreza na nepokretnosti.

Međutim, većinu prihoda predstavljaju porez na prihod i porez na dodatu vrednost (PDV) kao i neki drugi porezi. Prihodi od ovih poreza se raspodeljuju između savezne države i država članica na osnovu sledećih kvota[576]:

Od poreza na prihod građana pripada:

1) 42,5 % saveznoj vladi,
2) 42,5 % državama,
3) 15 % opštinama.

Od poreza na dobit preduzeća pripada:

1) 50% saveznoj vladi,
2) 50% državama.

Države članice doznačuju opštininama deo prihoda od drugih poreza. Dodatno postoji kompenzacija između bogatih i siromašnih država članica ustanovljena članom 107. nemačkog Ustava. Takođe, prisutna je i snažna koordinacija u fiskalnoj politici koju sprovode različiti nivoi vlasti.

Nemačka fiskalna administracija se deli na saveznu, državnu i opštinsku. Nemačko Ministarstvo finansija izdaje uredbe, u nekim slučajevima i pismene dekrete koje u delo sprovode lokalne poreske kancelarije koje pripadaju državama. Poreski sistem Nemačke se ubraja u jedan od najefikasnijih sistema Zapadne Evrope. Jedan od razloga ove laskave ocene je razrađen sistem obrazovanja finansijskih kadrova i profila stručnosti u državnim službama. Premda se o raznim aspektima koji su predmet izučavanja finansijske nauke predaje na ekonomskim i

576 Schwidetzky, W.D., A Comparison Of The Income Tax Systems In The United States And Germany, University Of Baltimore School Of Law

pravnim fakultetima, višim i visokim administrativnim školama, postoje i posebne finansijske škole i **Savezna finansijska akademija**. Kvalifikaciona struktura zaposlenih u finansijskim državnim organima je adekvatna potrebama službe. Osim toga, visina zarada, razrađen sistem napredovanja u službi i neke druge pogodnosti, utiču da je fluktuacija zaposlenih u državnim službama relativno mala, što nesporno utiče na kvalitet rada poreske administracije. Pored toga, uhodan sistem finansijske kontrole i visoke kazne za finansijske delikte su uticali na **visok poreski moral i efikasnost poreskog sistema.** [577]

Važan izvor zakonskih interpretacija poreskih pitanja su odluke **Finansijskih sudova i Saveznog finansijakog suda u Minhenu. Svaka od država ima najmanje jedan Finansijski sud.**

9.5.3. POREZ NA PRIHOD I PORESKE KLASE

Porez na prihod obuhvata dve grupe poreza:1) porez na zaradu i 2) porez na kapitalnu dobit zavisno od toga da li je lice samo-zaposleno ili zaposleno kod određenog poslodavca.

Svako zaposleno lice poseduje knjižicu o porezima na zaradu koju predaje poslodavcu u trenutku stupanja u radni odnos. Nju ispunjava poslodavac i šalje u lokalne poreske jedinice. Iznos poreza je zavisan od poreske klase kojoj zaposleni pripada.

Nemački porez na prihod je progresivan što znači da stopa oporezivanja raste proporcionalno sa ostvarenom zaradom pojedinca i kreće se od 0 % do 45 %.

U nemačkom poreskom sistemu postoji šest poreskih grupa (klasa), i to:

- Klasa I - samac,
- Klasa II - samohrani roditelj,
- Klasa III - venčan i supružnik nema prihod ili nizak prihod,
- Klasa IV - venčan sa sličnim prihodom kao supružnik,
- Klasa V - venčan sa supružnikom koji podpada pod III klasu,
- Klasa VI - pojedinci koji imaju prihode od više poslodavaca/izvora.

Ne podležu oporezivanju svi prihodi manji ili jednaki sumi od 8.004 evra za samce i 16.008 evra za venčane parove se ne oporezuju;

- Poreska stopa od 14 % do 24 % se primenjuje na prihode od 8.004,00 evra do 13.469,00 evra za samce i od 16.004 evra do 26.938 evra za venčane parove;
- Poreska stopa od 24% do 42% plaća se za samce koji zarađuju do 52.881 evro i (105.762 evra za venčane parove);
- Poreska stopa od 42% se primenjuje na prihode do 250.730 evra za samce (501.460 evra za venčane parove);

577 Hasiba Hrustić, Fiskalni federalizam u svetu i naša iskustva, Privredni pregled, Beograd, 2002. godine, str. 53.

- Poreska stopa od 45 % primenjuje na sve ostvarene prihode koji prelaze 250.730 € (501.460 evra za venčane parove)[578].

Poreske klasa se beleži u knjižicu ličnog dohotka koja se uvek predaje poslodavcu prilikom stupanja u radni odnos. Klase su bitne jer one određuju koliko poreskih odbitaka može da dobije određeni pojedinac.

9.5.4. POREZ NA PRIHOD REZIDENATA I NEREZIDENATA

Građani koji su zaposleni u Nemačkoj i imaju stalno mesto prebivališta su u potpunosti podložni poreskim obavezama. Lice koje radi ili živi u Nemačkoj više od šest meseci se smatra rezidentom. Sav prihod ovih lica, ostvaren unutar ili van države, je podložan oporezivanju.

U cilju lakšeg vršenja naplate poreza na prihod, zarade se dele u sedam grupa:

1) Prihod od poljoprivrede i šumarstva,
2) Prihod od poslovnih poduhvata,
3) Prihod od samo-zaposlenog rada,
4) Prihod od rada kod poslodavca,
5) Prihod od kapitala,
6) Prihod od iznajmljivanja imovine,
7) Razno.

U Nemačkoj se kraj fiskalne godine poklapa sa kalendarskom. Po pravilu, svako lice mora do 31. maja da preda popunjenu poresku prijavu za prethodnu fiskalnu godinu, ili ukoliko odluči da zatraži pomoć i usluge finansijskog savetnika, do 30. septembra. Ukoliko se predaja prijave ne izvrši u ovim rokovima poreska uprava naplaćuje kazne za prekoračenje. Sva zaposlena lica moraju podneti poresku prijavu sa izuzetkom studenata, nezaposlenih lica koja primaju socijalnu pomoć i nisu radila tokom fiskalne godine i lica u penziji bez zarada na investicije.

Nerezidenti tj. lica bez stalnog prebivališta u Nemačkoj, ili lica koja nisu zaposlena, ili provela **više od šest meseci živeći u Nemačkoj tokom fiskalne godine**, ne plaćaju porez na prihod u Nemačkoj već su samo obavezna da plaćaju poreze koji su tesno vezani za teritoriju države, kao na primer porez na nekretninu u Nemačkoj.

9.5.5. POREZ NA DOBIT KORPORACIJA I PORESKA OSNOVICA

Porez na dobit korporacija je fiksan i iznosi 15 %. Porez na Solidarnost se zaračunava na ukupan porez na dobit tj. on iznosi 5,5 % od 15 % čime ukupan porez na dobit korporacija iznosi 15,825 %[579].

On se primenjuje prevashodno na korporativna preduzeća, kao što su javna preduzeća, društva sa ograničenom odgovornošću, zadruge, udruženja i fondacije. Firme poput samostalnih

578 http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany, preuzeto maja 2012. godine
579 http://www.taxrates.cc/html/germany-tax-rates.html, preuzeto maja 2012. godine

trgovinskih radnji i ortakluka nisu podložne porezu na dobit korporacija već se njihovo oprezivanje vrši putem poreza na prihod preko njihovih vlasnika ili članova ortakluka. Korporacije čije je sedište ili kojima se upravlja iz Nemačke su obavezne da u potpunosti plaćaju poreze. To znači da se njihovi domaći i strani profiti u potpunosti oprezuju u Nemačkoj. Ukoliko im se izvrši naplata poreza u državama u kojima imaju ogranke korporacije su dužne da to navedu na poreskoj prijavi kako bi se izbeglo dvostruko oporezivanje. Korporacije koje posluju u Nemačkoj sa sedištem van Nemačke oprezuju se samo na zaradu koju su ostvarile kroz svoje ogranke u Nemačkoj. Firme koje su izuzete od plaćanja poreza su dobrotvorne organizacije, crkve i sportski klubovi.

Oporezovani prihod (npr. godišnji prihod od poslovanja) čini poresku osnovicu za porez na dobit korporacija. Po nemačkom trgovinskom zakonu, godišnji prihod korporativne firme se računa na osnovu knjigovodstvene metode obračunske osnovice. To se beleži u godišnjem finansijskom izveštaju i predstavlja osnovicu u određivanju dohotka za oporezivanje.

Međutim, nemački poreski zakon omogućava različite knjigovodstvene opcije i pravila korekcija prihoda, što znači da se dohodak za oporezivanje najčešće razlikuje od godišnjeg profita određenog u finansijskom izveštaju prema trgovinskom zakonu.

9.5.6. OPOREZIVANJE DIVIDENDI

U slučajevima kada se dividende isplaćuju fizičkim licima naplaćuje se porez na kapitalnu dobit u iznosu od 25 %. Na ovaj porez se takođe dodaje porez solidarnosti tj. 5,5 % od 25 % čime ukupan iznos poreza na kapitalnu dobit iznosi 26,375 %[580].

U slučajevima kada se dividende isplaćuju firmama sa punim poreskim obavezama, firme kojima se vrši isplata su skoro u potpunosti izuzete od plaćanja poreza na ove prihode. U njihovim poreskim prijavama 5 % dividendi se dodaje na ime profita kao operativni troškovi na koje ne sleduju odbici. Isto se postupa i u slučajevima kada firma proda svoje akcije koje ima u drugoj kompaniji.

9.5.7. INTEGRISANE FISKALNE JEDINICE

Po nemačkom poreskom zakonu odvojene firme mogu da budu tretirane kao integrisane fiskalne jedinice zarad obračunavanja poreza. U integrisanoj jedinici zakonski nezavisna firma, tj. kontrolisana firma, se pod ugovorom o udruživanju profita i gubitaka slaže da bude zavisna u odnosu na drugu firmu (kompanija koji vrši kontrolu) u finansijskim, organizacionim i ekonomskim pitanjima. Kontrolisana firma isplaćuje sav svoj profit kompaniji čije je vlasništo. Istovremeno, kompanija vlasnik mora da poseduje većinu glasačkih prava u firmi koju kontroliše.

Tako, postojanje fiskalne jedinice znači da se vrši alokacija prihoda firme pod kontrolom firmi koja je kontroliše. Ovo daje mogućnost balansiranja profita i gubitaka unutar jedne integrisane fiskalne jedinice.

580 Isto

9.5.8. POREZ NA TRGOVINU

Preduzetnici koji se upuštaju u poslovne poduhvate su podložni plaćanju trgovinskog poreza pored poreza na prihod, ili poreza na dobit korporacije. Trgovinski porez na prihod je nametnut kroz savezni Zakon o porezu na trgovinu, a sprovode ga lokalne vlasti koje zadržavaju sav novac prikupljen ovim porezom.

Svakoj lokalnoj vlasti je dozvoljeno da određuje svoju stopu trgovinskog poreza za svoju oblast koja uredbom iz 2004. godine mora da iznosi najmanje 7 %. Opterećenje trgovinskim porezom se danas kreće između 7 % i 17,5%[581] prihoda ostvarenog poslovanjem.

Poslovni entitet je dužan da podnese poresku prijavu kod lokalne poreske kancelarije, isto kao i kada podnosi poresku prijavu za ostale poreze. Uzimajući u obzir sve olakšice, kancelarija izračunava zaradu ostvarenu trgovinom i prosleđuje izračunati iznos lokalnim proreskim vlastima koje su zadužene za naplatu poreza.

Firme koje osniva jedno lice ili ortakluci mogu odbiti veliki deo trgovinskog poreza od svog poreza na prihod.

Počev od 1. januara 2008. godine inkorporirani entiteti više nemaju pravo da traže odbitke od svojih poreza na dobitak korporacija na osnovu poreza na trgovinu.

9.5.9. POREZ NA DODATU VREDNOST

Firme su primorane da dodaju porez na dodatu vrednost cenama svojih proizvoda ili usluga te stoga cenu poreza na dodatu vrednost (PDV) plaćaju samo krajnji korisnici. Firme vrše transfer prikpljenog PDV-a poreskim vlastima na mesečnom, kvartalnom ili godišnjem nivou. Učestalost najviše zavisi od stepena uspešnosti kompanije.

Nemačka naplaćuje opštu stopu PDV-a od 19%. Niža (povlašćena) stopa od 7% se primenjuje na određena potrošna dobra i svakodnevne usluge poput hrane, novina, javnog prevoza i hotelskog smeštaja. Neke usluge, poput bankarskih i zdravstvenih usluga, ili rada u zajednici, su u potpunosti izuzete od plaćanja PDV-a[582].

Najčešće proces računanja i naplate PDV-a predstavlja rutinu, pri kojoj nakon isteka svakog fiskalnog kvartala poslovni entitet ima deset dana da pošalje poreskoj kancelariji poresku prijavu u kojoj daje svoj obračun poreza koji će doći na naplatu u sledećem kvartalu. Iznos PDV koji je poslovni entitet fakturisao uz oduzimanje svih iznosa input ili umetnutog poreza na dodatu vrednost koje mogu biti odbijene.

Mali preduzetnici čiji promet (uz PDV) nije prešao 17.500 evra u prethodnoj fiskalnoj godini, a ne očekuje se da će premašiti 50.000 evra u tekućoj nisu u obavezi da plaćaju PDV. Međutim, njima nije dozvoljeno da odbiju uneti PDV koji im je naplaćen.

581 http://www.taxrates.cc/html/germany-tax-rates.html

582 http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany, preuzeo maja 2012. godine

Input PDV je porez na dodatu vrednost koji su preduzetniku naplatili drugi poslovni entiteti. Tako izračunati PDV mora biti uplaćen poreskoj kancelariji unapred. Na kraju fiskalne godine preduzetnik mora da podnese godišnju poresku prijavu u kojoj je ponovo izračunat PDV.

9.5.10. DOPRINOSI ZA OSIGURANJE I DRUGE OBAVEZE

Pored poreske stope na porez na prihod stalno zaposlena lica moraju plaćati sledeće obaveze: socijalno osiguranje, zdravstveno osiguranje, penzijsko osiguranje, osiguranje za zdravstvenu negu i osiguranje za slučaj nezaposlenosti koje iznosi oko 20 % dohotka.

Poslodavac plaća isti iznos, koji procentualno čini[583]:

- Zdravstveno osiguranje oko 6,5 % oprezivog dohotka (pre poreza, bez olakšica),
- Penzijsko osiguranje oko 10 % oporezivog dohotka,
- Osiguranje za slučaj nezaposlenosti je 3,25 % oporezivog dohotka,
- Osiguranje za zdravstvenu negu je oko 1 % oporezivog dohotka (za bolesničku negu u starosti),
- Porez Solidarnosti iznosi 5,5% i plaćaju ga svi,
- Porez na Crkvu, iznosi 8 - 9% oporezivog dohotka (relevantno samo ukoliko je Katolička ili Protestantska religija navedena u poreskoj prijavi).

9.5.11. PORESKE OLAKŠICE

Nemački poreski sistem dozvoljava veliki broj odbitaka od poreza na prihod prilikom računanja poreske osnovice. To se najviše odnosi na izdatke u direktnom odnosu sa primanjima kao i na druge izdatke poput određenih plaćanja osiguranja, izdatke izazvane bolešću, izdatke za dom i održavanje, itd. Pored odbitaka postoje i olakšice poput olakšica na kapitalne zarade u iznosu od 801 evra (1.601 za venčane parove) ili iznos od 920 evra odbijenih od mesečnih primanja. Takođe postoje olakšice za izdržavanje dece i njihovo školovanje koje se odnose na izdatke za čuvanje dece, obrazovanje i usavršavanje, zajedno sa isplatama dečijeg dodatka.

9.5.12. NESTALNOST PORESKOG SISTEMA I ODNOS PREMA PROPISIMA EU

Nemački poreski sistem se veoma brzo menjao periodu od 2001. do 2011. godine pod budnim okom Evropske komisije i Evropskog suda pravde. U poslednjih nekoliko godina Evropska komisija je pokrenula i dalje drži otvorenim šest slučajeva protiv nemačke Vlade u kojima se izričito zahteva da se nemačko poresko zakonodavstvo uskladi sa poreskim propisima EU što je Nemačka kao potpisnica Lisabonskog ugovora u obavezi da učini.

583 Isto

PRESUDA „LISABON"

Nemačka je još 2009. godine definisala u kojim oblastima regulisanja nemačko pravo ima prvenstvo nad evropskim pravom. Savezni ustavni sud SRN je u presudi ''Lisabon'' iz juna 2009. (povodom ratifikacije Lisabonskog ugovora) zaključio da će nadležnosti EU na nemačkoj teritoriji biti kontrolisane od strane Saveznog ustavnog suda. Tačnije, nemačko nacionalno pravo će biti dominatno u odnosu na pravo EU u oblastima krivičnog prava, odbrane, poreza i subvencija (i budžeta), socijalnih davanja i obrazovanja. Takođe, primenom pravne doktrine ultra vires pravni akti EU koji nisu u saglasnosti sa nemačkim pravom su nezakoniti i ništavi.[584]

Neki od slučajeva su[585]: IP/11/1127 Komisija zahteva od Nemačke da izmeni diksiminatorna poreska pravila o skrivenim rezervama. Slučaj broj 2008/4336; IP/11/428 Kosmisija zahteva od Nemačke da proširi izuzeće od PDV-a na delenje troškova usluga; IP/11/294 Komisija zahteva od Nemačke da izmeni diskriminatorne odredbe poreza na nasledstvo; IP/10/298 Komisija zahteva od Nemačke da izmeni odredbe zakona protiv zloupotrebe poreskih olakšica.

584 Novčić Ž.,Gajić D.,"Ustavni identitet kao ograničenje evropske integracije- Slučaj "Lisabon" pred nemačkim Saveznim ustavnim sudom",zbornik ''Harmonizacija zakonodavstva Republike Srbije sa pravom Evropske unije", priredili Dimitrijević D., i Miljuš B., Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, 2010. str 161-162

585 Izvor: Evropska Komsija, Poreska i Carinska Unija

9.6. RASPODELA PRIHODA U ŠVAJCARSKOJ

9.6.1. USTAVNO UREĐENJE

Švajcarska je federalno uređena država koja u svom sastavu ima 26 kantona i 3201 opštinu. Ustavom iz 1848. godine ova država je prvi put uređena kao federacija, mada je iz tradicionalnih razloga u svom nazivu zadržala naziv Konfederacija. Švajcarsko državno uređenje karakteriše visoki stepen decentralizacije, budući da ovlašćenja u različitim sferama društveno-političkog života pripadaju svim nivoima vlasti, tj. Konfederaciji (centralni nivo), kantonima (subcentralni nivo) i opštinama (lokalni nivo). Zbog niskih poreskih stopa koje plaćaju rezidenti i korporacije sa sedištem u Švajcarskoj i političkoj stabilnosti Švajcarska je stekla reputaciju poreskog raja. Fiskalni sistem Švajcarske ima dugu tradiciju koja se oslanja na iskustva stečena još u 18. veku. Razvoj fiskalnog sistema nije imao nagle promene, što je i razumljivo s obzirom na to da takvih promena nije bilo ni u društveno-ekonomskom i političkom životu Švajcarske. Zato nije ni čudo što se u stručnoj literaturi ukazuje na konzervativan karakter švajcarskog fiskalnog sistema.[586]



ŠVAJCARSKA

Švajcarska je jedinstvena u svetu po tome što je pravo na ubiranje poreza vremenski i svojom obuhvatnošću ograničeno Ustavom. Ustav određuje gornju granicu poreskih stopa na saveznom nivou i istovremeno predviđa da autoritet savezne vlade da nameće poreze ističe 2020. godine. Obnavljanje tog autoriteta zahteva Ustavni amandman koji mora biti potvrđen na narodnom referendumu istovremeno većinom glasova i u većini kantona.

Federalni Ustav nameće dodatna ograničenja na ubiranje poreza na saveznom, kantonskom i opštinskom nivou. On predviđa da porez ne sme biti ubiran ukoliko nije predviđen zakonom na federalnom, kantonskom ili opštinskom nivou. S obzirom na činjenicu da su svi zakoni podložni izjašanjavanju naroda na referendumu to u strvarnosti znači da **švajcarski narod određuje poreze i poreske stope putem instrumenata direktne demokratije.** Ustav dalje naglašava da porezi moraju biti opšti i jednaki po prirodi i da moraju biti proporcionalni sposobnosti pojedinca da plaća poreze. Istovremeno Ustav zabranjuje dvostruko oprezivanje pojedinca od strane više kantona.

Švajcarski fiskalni sistem je tipičan predstavnik mešovitog sistema raspodele javnih prihoda, budući da se raspodela zasniva na takvoj kombinaciji primene vlastitih i zajedničkih prihoda u kome ove grupe prihoda skoro ravnopravno učestvuju.

Primena sistema vlastitih prihoda, ogleda se su u tome što Konfederacija ima isključivu nadležnost u odnosu na uvođenje posrednih poreza (carine i porez na promet), dok kantonima i opštinama pripada nadležnost za uvođenje poreza na imovinu. Dok su za Konfederaciju

586 Hasiba Hrustić, Fiskalni federalizam u svetu i naša iskustva, isto, str. 59.

značajni i prihodi od neposrednih i prihodi od posrednih poreza, dotle su za kantone i opštine značajni samo prihodi od neposrednih poreza. U oblasti regulisanja poreza na dohodak građana i poreza na dobit korporacija u primeni je sistem poreskog preklapanja (postoje posebni poreski zakoni u svakom kantonu i poseban zakon Konfederacije).

Kada je reč o finansiranju političko-teritorijalnih jedinica u Švajcarskoj, treba reći da su za centralnu vlast najznačajniji prihodi od opšteg poreza na promet (28,3% do 35,7%) i poreza na dohodak građana (23,9% do 27,8%).

U nadležnosti Konfederacije, osim poreza na dohodak građana i poreza na dobit korporacija, su još i carine, opšti porez na promet (PDV) i pojedinačni porezi na potrošnju (sa izuzetkom poreza na promet motornih vozila). U nadležnosti subcentralnog nivoa vlasti (kantona) su, osima dva navedena poreska oblika, i porezi na motorna vozila, dok u nadležnost opština spadaju porezi na zabavu i drugi manje izdašni poreski oblici.

Kantoni se, najvećim delom, finansiraju prihodima od poreza na dohodak građana (63,5% do 65,3%), dok je učešće ostalih prihoda znatno manje - porez na dobit korporacija (10,2% do 14,2%), porez na imovinu (14,3% do 18,2%) i pojedinačni porezi na potrošnju (5,8% do 6,9%).

Lokalna vlast se, uglavnom, finansira prihodima koje joj ustupaju Konfederacija i kantoni. Pri tome, najveće je učešće poreza na dohodak građana (73,2% do 76,3%), dok porez na dobit korporacija (8,6% do 13,4%) i porezi na imovinu (13,2% do 15,4%) donose mnogo manje prihoda.

Glavne nadležnosti konfederacije su poslovi: odbrane; spoljni poslovi; sistem socijalnog osiguranja i zaštite; agrarna politika; poslovi iz oblasti obrazovanja, saobraćaja i finansija. Kantoni su nadležni za unutrašnje poslove i pravosuđe, zdravstvenu i socijalnu politiku, poslove iz oblasti obrazovanja, socijalnog osiguranja, saobraćaja, šumarstvo i finansija. Glavne nadležnosti lokalne vlasti su poslovi iz oblasti obrazovanja, zdravstva, socijalnog osiguranja, saobraćaja, kulture, sporta, zaštite životne sredine i urbanizma. U pogledu nadležnosti za vođenje socijalne politike, na nivou konfederacije se uređuju osnove jedinstvenog nacionalnog standarda socijalnog osiguranja za celu zemlju.

9.6.2. PORESKA ADMINISTRACIJA I PRIPADNOST POREZA

Poresku administraciju sačinjavaju Savezna poreska administracija (SPA), kantonske poreske uprave i opštinske poreske jedinice. Uloga SPA i kantonskih poreskih uprava je pravno razgraničena Ustavom koji daje puno pravo kantonima na određivanje poreskih stopa po kojima ubire poreze kao i nametanje novih poreza izuzev onih koji se već oporezuju na federalnom nivou. Istovremeno, kantoni u skladu sa svojim ustavima daju opštinama pravo na

Vrste poreza koje ubira Savezna poreska administracija su:

1) Porez na prihod građana,
2) Porez na dobit privrednih društava,
3) Porez na dobit po odbitku,
4) Porez na dodatu vrednost,
5) Carinske takse,
6) Taksene marke,
7) Porez na izuzimanje od obavljanja građanskih i vojnih obaveza,
8) Porez na cigarete, pivo i žestoka pića.

ubiranje određenih poreza, što varira od kantona do kantona. SPA i kantoni istovremeno vrše ubiranje određenih direktnih poreza. U cilju izbegavanja dvostrukog ili neproporcionalnog oporezivanja 1990. je usvojen Federalni Zakon o poreskoj harmonizaciji čime je došlo do usklađivanja saveznih i konatonskih poreskih stopa na direktne poreze, prvenstveno poreza na dohodak građana i poreza na dobit privrednih društava.

Vrste poreza koje ubiraju kantonalne poreske uprave su:

1) Porezi na dohodak i neto imovinu građana,
2) Porezi na dobit i neto imovinu korporacija,
3) Porezi na dobit od nekretnina,
4) Porezi na nekretnine,
5) Porezi na prenos nekretnina,
6) Porezi na nasledstvo i poklone,
7) Porezi na motorna vozila.

Vrste poreza koje ubiraju opštine su:

1) Porezi na dohodak i neto imovinu građana,
2) Porezi na dobit i neto imovinu korporacija,
3) Porezi na dobit od nekretnina,
4) Porezi na nekretnine,
5) Porezi na prenos nekretnina,
6) Porezi na nasledstvo i poklone,
7) Trgovinski porezi.

Iz gore navedenog se jasno vidi da su najvažnije vrste poreza porezi na dohodak građana i dobit preduzeća. Sličan značaj imaju porez na dobit po odbitku, porez na dodatu vrednost, taksene marke, i kantonalni i opštinski porezi na nasledstvo i poklone.

Stope poreza na prihod građana kreću se od 22,42 % u Obvalden kantonu do 42,28% u Jura kantonu.

9.6.3. POREZI NA PRIHOD GRAĐANA

Poreske stope na prihod građana su prikazane u sledećoj tabeli. One predstavljaju ukupne poreske stope na oporezivi prihod u koje su uračunati federalni, kantonalni i opštinski porezi i crkveni porez[587].

Jura	42,28 %
Bazel-land	40,78 %
Ženeva	40,68 %
Bern	40,44 %
Vaud	39,40 %
Cirih	39,18 %

(nastavak na sledećoj strani)

587 Izvor: http://www.taxrates.cc/html/switzerland-tax-rates.html, preuzeto februara 2012. godine

Ticino	39,11 %
Bazel-Štad	37,58 %
Nojšatel	37,35 %
Vale	34,97 %
Soloturn	34,84 %
Frajburg	34,54 %
Argau	34,20 %
Turgau	33,92 %
Glarus	33,83 %
Sent Galen	32,62 %
Graubenden	32,27 %
Šafhauzen	31,88 %
Lucern	31,19 %
Apencel A.Rh.	30,17 %
Nidvalden	26,13 %
Apencel I.Rh.	25,65 %
Uri	25,43 %
Zug	23,82 %
Švajc	23,15 %
Obvalden	22,42 %

9.6.4. POREZI NA PRIHOD REZIDENATA I NEREZIDENATA I POJAM OPOREZIVOG PRIHODA

Ključni faktori su mesto prebivališta građanina, mesto prebivališta uže porodice i mesto najvažnijih ličnih i privrednih kontakata. Međutim, istovremeno poreska obaveza može nastati ukoliko je građanin zaposlen u Švajcarskoj najmanje 30 dana ili ukoliko provede 90 dana u Švajcarskoj bez zaposlenja. Tada je dužan da plati poreze koji su nastali tokom vremenskog intervala koji je to lice provelo u Švajcarskoj.

Rezidenti plaćaju poreze na sva svoja primanja ostvarena širom sveta izuzev ukoliko su na osnovu multilateralnih ili bilateralnih sporazuma oslobođeni određenih poreza ili iznos sa ciljem izbegavanja dvostrukog oprezivanja.

Stranci rezidenti u Švajcarskoj imaju mogućnost plaćanja paušalnog poreza na prihod. Ovaj porez nije zasnovan na činjeničnom ostvarenom prihodu pojedinca tokom fiskalne godine, već se određuje na osnovu životnih troškova.

Osnovni uslov koji stranac mora da ispuni kako bi mu bilo omogućeno oprezivanje na ovaj način je da ne obavlja nikakvu profesionalnu aktivnost ili se zaposli na teritoriji Švajcarske. Paušalni porez ne sme biti manji od prosečnog ostvarenog poreza na prihod koji u Švajcraskoj obično iznosi 30.000 švajcarskih franaka[588].

588 Izvor: http://www.taxation.ch/index.php?id=20

Nerezidenti mogu postati obveznici u slučajevima kada ostvaruju prihode na osnovu:

1) Nekretnina u Švajcarskoj,
2) Poslovanja u Švajcarskoj i posedovanja stalnih filijala u Švajcarskoj,
3) Prihoda od zaposlenja u Švajcarskoj ili na međunarodnim brodovima, avionima ili kamionima gde su poslodavci Švajcarci ili lica koja poseduju stalne ispostave u Švajcarskoj,
4) Direktorske plate,
5) Kamata zaračunatih na hipoteke na švajcarske nekretnine,
6) Penzija i sličnih isplata na osnovu bivšeg zaposlenja u Švajcarskoj,
7) Prihoda od švajcarskih penzionih fondova izuzev od prihoda od javnog penzijskog, životnog ili invalidskog osiguranja, itd.

Međutim, veoma često pravo na ubiranje ovih poreza je uskraćeno zbog međunarodnih poreskih ugovora.

Švajcarske poreske vlasti primenjuju široko shvatanje pojma oporezivog prihoda. Ono uključuje prihode od isplativih aktivnosti, kao što su zaposlenost ili samozaposlenost, ali i prihode od pokretne i nepokretne imovine, penzije, nadoknade, itd.

Svi prihodi se zbrajaju i na njih se plaćaju porezi. Prihodi supružnika, izuzev ukoliko su razvedeni ili razdvojeni, se zbrajaju i zajedno oporezuju. Alimentacija, recimo predstavlja iznos koji lice koje vrši izdržavanje može da odbije od svog oporezivog prihoda, dok lice koje prima alimentaciju mora da plati porez na nju.

9.6.5. POREZI NA PRIHOD PRIVREDNIH DRUŠTAVA

Privredna društva sa sedištem u Švajcarskoj ili kojima se upravlja iz Švajcarske su podložna plaćanju federalnog poreza na prihod privrednih društava, kantonalnih i opštinskih poreza na prihod privrednih društava i kantonalnih i opštinskih poreza na neto imovinu.

Poreske stope za korporacije se kreću između 13 % i 22 % u zavisnosti od kantona i opštine u kojoj je privredno društvo poslovno aktivno. Od toga 8,5 % predstavlja federalni porez na prihod, dok ostatak predstavljaju kantonalni i opštinski porezi.

Privredna društva čije sedište nije u Švajcarskoj, ili kojima se ne upravlja iz Švajcarske, ali koja posluju na teritoriji države, ili posluju sa firmama i fizičkim licima državljanima Švajcarske, smatraju se nerezidentnim kompanijama. One su dužne da u zavisnosti od obima i vrste svojih privrednih aktivnosti plaćaju određene poreze od kojih je najvažniji porez na dobit po odbitku.

Izračunavanje oporezivog dohotka se prema švajcarskom građanskom pravu zasniva na uspešnosti poslovanja tokom fiskalne godine. Kao i u većini drugih zemalja oporezuje se samo mogući ostvareni profit, međutim na osnovu određenih odredbi poreskog zakona računovodstveni zapis odnosa profita i gubitaka ostavlja dosta prostora za prilagođavanje. Stoga, oporezivi dohodak ne predstavlja jasno definisanu kategoriju u švajcarskom poreskom

zakonu, već je ostavljeno dosta prostora za knjigovođe da vrše korekcije i rekategorizacije određenih poslovnih kategorija.

Pod određenim uslovima, o kojima kompanije najčešće pregovaraju sa kantonima,

kantoni dodeljuju na period od najviše deset godina stranim kompanijama tzv. „**Poreski praznik**". Uslovi, trajanje i poreske stope tokom tog perioda su podložne pregovorima. Uslova koji su univerzalni u svim kantonima su sledeći:

1) Investicije i stvaranje radnih mesta,
2) Inovativna strategija,
3) Fokus na međunarodna tržišta,
4) Važnost za lokalnu/nacionalnu privredu.

Švajcarski poreski zakon prepoznaje i kategoriju domicilne kompanije. To je kompanija koja na teritoriji Švajcarske obavlja samo administrativne aktivnosti, poput sedišta multinacionalne kompanije, a sve svoje komercijalne aktivnosti obavlja izvan zemlje. Kantoni ovakvim kompanijama dodeljuju posebni poreski status u vidu poreskih olakšica. Federalni porez međutim ostaje isti, 8,5 %, kao i za sve druge kompanije.

9.6.6. POREZ NA DOBIT PO ODBITKU

Porez na dobit po odbitku predstavlja isključivo porez na federalnom nivou. Podložni ovom porezu su određeni vidovi pasivnih prihoda poput dividendi, kamata na bankarske zajmove i obveznice, dobitak na lotou, određene isplate osiguranja (životno i penzijsko osiguranje), itd.

Ovaj porez prvenstveno predstavlja oruđe radi naplate poreza na prihod, kako pojedinaca tako i korporacija, jer se sume koje se naplaćuju mogu odbiti od poreza na prihod građana ili korporacija, izuzev u slučajevima kada jenda kompanija ima dividende druge kompanije. Takav slučaj je komplikovaniji i zavisi od mnogo faktora.

Savezna poreska stopa poreza na dobit po odbitku je 35 %[588]. Ne postoji porez po odbitku na privatne zajmove, ili na zajmove među firmama, izuzev u slučajevima kada se ta kamata zaračunava na hipoteku. Takođe, ovaj porez se ne naplaćuje ni na tantijeme.

9.6.7. POREZ NA DODATU VREDNOST

Postoje tri poreske stope za porez na dodatu vrednost u Švajcarskoj. Na većinu dobara i usluga se primenjuje standardna stopa u iznosu od 7,6 %, dok se smanjena stopa od 2,6 % primenjuje na stvari poput hrane, lekova, novina, stočnu hranu, itd. Stopa od 3,6 % se primanjuje na hotelijerske usluge[590].

589 Izvor: http://www.taxation.ch/index.php?id=34
590 Izvor: http://www.taxation.ch/index.php?id=36

Švajcarska je uvela PDV sistem 1995. godine. Iako Švajcraska nije članica EU njen PDV sistem je u nominalno usklađen sa Šestom (odnosno 112/2006EC) Direktivom EU.

Sva lica plaćaju PDV ukoliko uvezu vrednost usluga koja prelazi 10.000 švajcarskih franaka godišnje. Svako lice koje uvozi robu iz inostranstva je podložno plaćanju PDV-a ukoliko se roba carini.

Podložni plaćanju PDV-a su preduzetnici koji svoje poslovne aktivnosti obavljaju u Švajcarskoj ukoliko njihov godišnji obrt prevazilazi 75.000 švajcarskih franaka. Pravni oblik poslovnog lica nema nikakav uticaj na podložnost plaćanju poreza.

9.6.8. TAKSENE MARKE

Taksene marke predstavljaju grupu federalnih poreza koji se naplaćuju na određene komercijalne transakcije. Naziv je anahronizam i potiče iz vremena kada su se ovakvi porezi primanjivali putem stvarnih fizičkih markica.

Porez se nameće na izdavanje određenih hartija od vrednosti poput akcija i obveznica. Hartije od vrednosti izdate tokom perioda komercijalne reorganizacije i tokom tog procesa prikupljenih prvih milion švajcarskih franaka je izuzeto od poreza.

Porez prenosa se nameće na trgovinu određenim hartijama od vrednosti od strane za to kvalifikovanih trgovaca, berzanskih brokera. U zavisnosti od toga da li se trguje švajcarskim ili stranim hartijama od vrednosti porez iznosi između 0,15 % i 0,30 %[591].

Na neke premije osiguranja se plaća obaveza u iznosu od 2,5 % do 5 %[592] premije u vidu poreza na premije osiguranja.

9.6.9. POREZ NA NASLEDSTVO I POKLONE

Porez na nasledstvo i poklone ubirajuu samo kantoni i opštine. S obzirom na to da ne postoji federalni porez na nasledstvo i poklone, nije učinjena harmonizacija poreskih stopa te se one veoma razlikuju od kantona do kantona. Švajcarska ima zaključene ugovore o porezu na nasledstvo (ali ne i poklone) sa sledećim zemljama: SAD, Austrija, Danska, Finska, Francuska, Nemačka, Holandija, Norveška, Švedska, Ujedinjeno Kraljevstvo.

Porez na nasledstvo i poklone se naplaćuju od strane kantona u kome se nalazi prebivalište naslednika (ili donatora) u slučajevima pokretne

Stope po kojima se naplaćuje porez variraju od kantona do kantona i kreću se u rasponu od 1 % do 60 % u zavisnosti od kantona o kome je reč i odnosu među licima između kojih se vrši transfer imovine. Otac i sin u nekim kantonima neće morati da plate porez dok će porez između dva lica koje nisu u krvnom srodstvu u nekim kantonima iznositi i do 60 %.

591 Izvor: http://www.lowtax.net/lowtax/html/jswpetx.html#customs
592 Isto

imovine, i od strane kantona rei situs (kantona u kome se nalazi nekretnina) u slučajevima nepokretne imovine. Poreski obveznik je primalac (naslednik ili primalac donacije).

Porez se zaračunava na neto vrednost imovine koja se prenosi, s time da se dugovanja mogu odbiti od ukupne sume.

9.6.10. SOCIJALNO OSIGURANJE

Švajcarsko socijalno osiguranje postoji u više formi i naziva tj. šema:

1) Penzijsko osiguranje,
2) Invalidsko osiguranje,
3) Nadoknada za slučaj gubitka vojnih prihoda,
4) Osiguranje za slučaj nezaposlenosti,
5) Osigurane strukovne beneficije,
6) Osiguranje za slučaj nezgoda,
7) Zdravstveno osiguranje,
8) Porodične benficije.

U zavisnosti od toga da li je lice zaposleno kod poslodavca, samo-zaposleno ili nezaposleno tj. bez poslovnih aktivnosti primenjuju se odgovarajuće poreske stope.

Za lica zaposlena kod poslodavca važe poreske stope koje se plaćaju na lični dohodak građana. One su prikazane u sledećoj tabeli[593]:

Osiguranje	Poslodavac	Zaposleni	Ukupno
Penzijsko osiguranje	4,2 %	4,2 %	8,4 %
Invalidsko osiguranje	0,7 %	0,7 %	9,8 %
Nadoknada za slučaj gubitka vojnih prihoda	0,25 %	0,25 %	10,3 %
Osiguranje za slučaj nezaposlenosti	1,1 %	1,1 %	12,5 %
Osigurane strukovne beneficije	~5,5 %	~5,5 %	
Osiguranje za slučaj nezgoda	ne podleže	1 %-2 %	
Zdravstveno osiguranje	ne podleže	zavisi od kantona	
Porodične beneficije	1 % - 4%	ne podleže	

Samo-zaposlena lica nisu dužna da plaćaju sve tipove socijalnog osiguranja koja plaćaju zaposlena lica. U sledećoj tabeli[594] su prikazane vrste socijalnog osiguranja koje plaćaju samo-zaposlena lica i njihove poreske stope:

593 Izvor: http://www.taxation.ch/index.php?id=37
594 Isto

Osiguranje	Doprinos	Ukupno
Penzijsko osiguranje	7,8 %	
Invalidsko osiguranje	1,4 %	
Nadoknada za slučaj gubitka vojnih primanja	0,5 %	9,5 %
Osiguranje za slučaj nezaposlenosti	neprimenjivo	
Osigurane strukovne benficije	na dobrovoljnoj osnovi	
Osiguranje za slučaj nezgoda	na dobrovoljnoj osnovi	
Zdravstveno osiguranje	sami određuju, u proseku iznosi 150 - 200 CHF	
Porodične benficije	1 % - 4 %	

9.6.11. OSTALI KANTONALNI POREZI

Kao što je pomenuto kantoni su slobodni da nameću svoje poreze pored navedenog poreza na nasledstvo i poklone. Pored ovog poreza kantoni najviše pažnje poklanjaju kontroli trgovine nekretninama, nametanjem visokih poreza na njihovu prodaju odnosno kupovinu. Takođe, n eki od važnijih poreza su porezi na pse, motorna vozila, organizovanje igara na sreću, prodaju karata za dešavanja sa zabavnim sadržajem, ili na prenoćišta u određenim turističkim destinacijama.

9.7. PITANJA

1. *Izložite kratak istorijat oporezivanja u SAD?*
2. *Navedite vrste poreza u SAD i objasnitE porez na prihod građana po grupama?*
3. *Objasnite porez na privredna društva u SAD?*
4. *Navedite i objasnite šta spada u porez na platni spisak u SAD?*
5. *Objasnite šta obuhvata trgovinski porez i porez na akcize u SAD?*
6. *Objasnite porez na imovinu, porez na nasledstvo i porez na poklone u SAD?*
7. *Navedite ušešće pojedinih nivoa vlasti u javnim prihodima i strukturu rashoda u SAD?*
8. *Objasnite državno ustrojstvo i istorijat i osobenosti poreskog sistema u Kanadi?*
9. *Nabrojte vrste poreza u Kanadi i pripadost?*
10. *Objasnite porez na prihod građana u Kanadi?*
11. *Objasnite porez na lični dohodak u Kanadi?*
12. *Objasnite državni i terotorijalni porez na lični dohodak u Kanadi?*
13. *Navedite savezni porez na lični dohodak i izuzetke oporezivanja u Kanadi?*
14. *Kako se oporezuje dobit u Kanadi?*
15. *Objasnite sistem poreza na promet u Kanadi?*

16. *Objasnite sistem socijalnog i penzijskog osiguranja u Kanadi?*
17. *Navedite poreske principe u Nemačkoj?*
18. *Navedite vrste poreza i njihovu pripadnost u Nemačkoj?*
19. *Objasnite porez na prihod i poreske klase u Nemačkoj?*
20. *Objasnite porez na prihod rezidenata i nerezidenata u Nemačkoj?*
21. *Objasnite oporezivanje dobiti korporacija i dividendi u Nemačkoj?*
22. *Objasnite porez na trgovinu i PDV u Nemačkoj?*
23. *Navedite i objasnite sistem doprinosa u Nemačkoj?*
24. *Objasnite ustavno uređenje i pripadnost poreza u Šajcarskoj?*
25. *Objasnite porez na prihod građana u Švajcarskoj?*
26. *Objasnite porez na prihod rezidenta i nerezidenta u Švajcarskoj?*
27. *Objasnite porez na prihod i porez na dobit privrednog društva u Švajcarskoj?*
28. *Objasnite PDV, taksene marke, i porez na nasleđe i poklon u Švajcarskoj?*
29. *Objasnite sistem socijalnog osiguranja u Švajcarskoj?*


Money

LITERATURA

1. Akerdorf Džordž i Robert Šiler, Životni duh, JP Službeni glasnik, Beograd, 2010.
2. Arsić Miodrag, Međunarodno dvostruko oporezivanje i njegovo izbegavanje, KPMG d.o.o. Beograd, 2002.
3. Bingulac Zoran, Javne finansije, Megatrend univerzitet, Beograd, 2007.
4. Boldvin Ričard i Čarls Viploš, Ekonomija evropskih integracija, DATASTATUS,Bgd, 2010.
5. Bošković Goran, Pranje novca, BeoSing, Beograd, 2005.
6. Brimerhof Dieter, Javne financije, sedmo izdanje, prevod, MATE d.o.o Zagreb, 2009.
7. Bubalo Đorđe, Dušanov zakonik, Zavod za udžbenike i Službeni glasnik, 2010.
8. Ciceron, Država, prevela sa latinskog Bojana Šijački-Manević, Izdanje, Plato, Beograd, 2002.
9. Cooper Georg, Uzroci financijskih kriza, MASMEDIA, Zagreb 2009.
10. Deretić Irina, Iz Platonove filozofije, Plato, Beograd, 2010.
11. Dušanić Jovan, Monetarne i javne finansije, Beogradska poslovna škola, 2009.
12. Đurković M., Politička misao J.S. Mila, (1806-1873) JP Službeni glasnik, Beograd, 2006.
13. E.R. Yescombe, Javno-privatna partnerstva, prevod, Mate, Zagreb, 2010.
14. Ferguson Nil, Uspon novca – finansijska istorija sveta, prevod, Plato, Beograd, 2010.
15. Fremond, O. i Capaul, M. The State of Corporate Governance: Experience from Country Assessment, World Bank Polocy research Working Paper 2858, 2002.
16. Fridaman M., A. Theoriy the Consumption Function, Princeton, University, Press., 1957.
17. Friedrich List, The National System of Political Economy,
18. Gavrilović Milan, Država i pravo, Doktorska disertacija, Pravni fakultet Beograd, 2007.
19. Gnjatović Dragana, Finansije i finansijsko pravo, Policijska akademija, Beograd, 1999.
20. Gnjatović Dragana Dobri i zli dinari, Jugoslovenski pregled, Bgd, 1998.
21. Gnjatović, D. Stari državni dugovi, Ekonomski institut, Jugoslovenski pregled, Bgd, 1991.
22. Grgić Radenka, Menadžment javnih finansija, Panevropski univerzitet Apeiron, 2010.
23. Hanin Ginter, Evro katastrofa na vidiku, Albatros plus, Beograd, prevod, 2011.
24. Harvey S. Rosen (Univerzitet Prinston) i Ted Gayer (Univerzitet Džordžtaun), Public finance, deveto izdanje, prevod, Ekonomski fakultet Beograd, izdanje 2011.
25. Hatibović Dž, Privredni rast u Japanu, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Bgd, 1980.
26. Hrustić Hasiba, Finansije i poresko pravo, drugo izdanje, JP Službeni glasnik, Beograd, 2007.
27. Hrustić Hasiba, Fiskalni federalizam u svetu i naša iskustva, Privredni pregled, Beograd, 2002.
28. Hrustić H., Poreska harmonizacija u EU, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Bgd, 2011.
29. Ilić - Popov Gordana, Poreska politika Evropske unije, Centar za antiratnu akciju, Bgd, 2001.
30. Ilić - Popov Gordana, Poresko pravo Evropske unije, Službeni glasnik, Beograd, 2004.

31. James R. Richards, Transnational Criminal Organisations, Sybercrime, and Money Laundering, London, CRC Press, 1999.
32. James Otis, Encyclopedia Britannica, 2011.
33. Janjević Milutin, Reformski ugovor iz Lisabona, Službeni glasnik, Beograd, 2008.
34. Jelčić Barbara, Javne financije, Informator, Zagreb, 1997.
35. Jirgen Elzeser, Nacionalna država i fenomen globalizacije, Jasen, Beograd, 2009.
36. John Mayard Keynes, Opšta teorija zaposlenosti, kamate i novca, prevod, Kultura, Bgd, 1956.
37. Jovanović Ana, Fiskalna harmonizacija u Evropskoj uniji, Ekonomika-SVEN, Niš, 2008.
38. Jovanović-Gavrilović Predrag, Međunarodno poslovno finansiranje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2010.
39. Jurković Pero, Fiskalni sistem, Privredni sistem, Informator, Zagreb, 1977.
40. Karl Henrich von Ray, Osnovi finansijke nauke,
41. Karl Poper, Otvoreno društvo i njegovi neprijatelji, 1945.
42. Kelzen Hans, Opšta teorija prava i države, Pravni fakultet, drugo izdanje, Beograd, 2010.
43. Kisindžer Henri, Godine obnove, BMG, 2000.
44. Klikovac Ana, Financijsko izvještavanje u Evropskij uniji, MATE d.o.o Zagreb, 2008.
45. Kočović Jelena, Šulejić Predrag, Osiguranje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.
46. Komazec Slobodan, Ristić Žarko, Javne finansije, Izdaje VPŠ, Beograd 2001.
47. Ковалев, А.М. Человечекоеобшчество, УРСС, Москва, 2008.
48. Kulić Mirko, Javne finansije, Megatrend univerzitet, Beograd 2010.
49. Labus Miroljub, Osnovi ekonomije, Stubovi kulture, Beogard, 1999.
50. Lerner A.P., The Burden of the Natural Debt, u Metzler i dr. "Income, Employment and Public Policy, Essaays in Honor A Hansen, New York, W.W. Norton, 1948.
51. List Friedrich (1789-1846) The National System of Political Economy,
52. Lovčević Jovan, Institucije javnih finansija, Beograd,1995.
53. Lovčević Jovan, Strategije finansiranja ekonomskog rasta, Beograd, 1996.
54. Marks Karl, Kapital, Kultura, Beograd, 1948.
55. Miodrag Matejić, Finansije, Zavod za obrazovanje administrativnih kadrova, Bograd, 1978.
56. Malinić Dejan, Politika dobiti korporativnog preduzeća, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007.
57. Mankju G., Principi ekonomije, DATASTATUS, 2008, prevod, Beograd
58. Marković Danilo Ž., Globalistika i kriza globalne ekonomije, Beograd, 2010.
59. Musagrave Ričard (i Pegi) Teorija javnih finansija, Naučna knjiga, Beograd, 1973.
60. Musgrave R.A, i A.T. Peakock, Classic in the Theory of Public Finance, IEA, McMillan, London, 1985.
61. Novaković Stojan, Zakonski spomenici srpskih država srednjeg veka, Državna štamparija Kraljevine Srbije, 1912.
62. Ote Maks, Slom dolazi, Pres-komerc, Novi Sad, Romanov, Banja Luka, 2009.
63. Pavlović Đorđe, Budžetski sistem Republike Srbije, Zavod za unapređenje poslovanja, Beograd, 2009.
64. Perić Aleksandar, Finansijska teorija i politika, Savremena administracija, Beograd, 1976.

65. Perić Pero, Kapitalna ulaganja i projektno finansiranje, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, 2010.
66. Petovar Tanja, Budžetski proces i budžetska politika u Srbiji, 2005-2008.
67. Petrović Miroslav, Obveznik poreza iz dobiti, oporezivanje dobiti preduzeća, Beograd, 1990.
68. Petrović Vukašin, Državni dugovi Srbije, Otadžbina, knjiga VII Državna štamparija, Bgd, 1881.
69. Popović Dejan, Nauka o porezima i poresko pravo, COLPI, Budimpešta, i Savremena administracja, Beograd, 1997.
70. Popović Dejan, Poreska reforma u Srbiji, 2001- 2003. Ekonomski institut, Beograd, 2004.
71. Popović Dejan, redaktor, Nove tendencije u javnim finansijama i finansijskom pravu, Zbornik u spomen profesora Miroslava Petrovića, Pravni fakultet, Beograd, 1998.
72. Popović Nenad, Ondrej J, Prokić Sloboda, Menadžment internacionalnih odnosa, outsorceing, stratečke alijanse, merdžeri i akvizicije, Fond„Srpski ekonomski centar“Bgd, 2010.
73. Popović Dejan, Ekonomski efekti posrednih poreza, Pravni fakultet, Beograd, 1983.
74. Prokopijević Miroslav, Evropska unija, Uvod, JP Službeni glasnik, Beograd, 2009.
75. Rabrenović Mihajlo, Strategijski menadžment u javnom sektoru, Službeni glasnik, Bgd, 2011.
76. Radičić Marko, Raičević Božidar, Javne finansije, teorija i praksa, Data status, Ekonomski fakultet, Subotica, 2008.
77. Radojević Tijana, Finansijsko poslovanje u turizmu i hotelijerstvu, Univerzitet Singidunum, Beograd., 2012.
78. Raičević Božidar, Javne finansije, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007.
79. Rakonjac - Antić Tatjana, Penzijsko i zdravstveno osiguranje, Ekonomski fakultet, Bgd, 2012.
80. Ralston Džon Sol: Propast globalizma i preoblikovanje sveta, Arhipelag, Beograd, 2011.
81. Reinert S. Erik, Globalna ekonomija, Čigoja, Beograd, 2006.
82. Ristić Žarko, Slobodan Komazec, Menadžment javnog sektora, Beograd. 1996.
83. Romac A., Latinske pravne izreke ,”Globus”, Zagreb, 1982.
84. Samuelson Pol i Nordhaus W.D. „Ekonomija“, MATE d.o.o, Zagreb 1992.
85. Samuelson P., Ekonomija, prevod, Mate, Zagreb, 2000.
86. Smit Adam, Bogatstvo naroda - Istraživanje prirode i uzroka bogatstva naroda, Izdanje MA-SMEDIA, Zagreb, 2007.
87. Sredojević Slađana G., Javno-privatno partnerstvo, Arhipelag, Beograd, 2010.
88. Stakić Budimir, Ćurković Vesela, Primena SSP EU-Srbija, Poslovni biro, d.o.o Bgd, 2010.
89. Stakić Budimir, Međunarodne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010.
90. Stanišič Milovan, Metodologija revizije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.
91. Stiglic E. Jozeph, Ekonomija javnog sektora, prevod, Ekonomski fakultet, Beograd, 2008.
92. Stojanović Ivica, Globalizacija kao civilizacijski izazov, Megatrend univerzitet, Bgd, 2000.
93. Stojanović Vesna, Komentar Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju, JP Službeni glasnik, 2011.
94. Stojčević Dragomir i Romac Ante, Dicta et regulae iuris, Latinska pravna pravila, izreke i definicije, Savremena administracija, Beograd, 1984.
95. Šmelders G., prema citatu J. Lovčevića, Institucije javnih finansija

96. Šulejić Predrag, Pravo osiguranja, Dosije, Beograd, 2005.
97. Unković Milorad, Međunarodna ekonomija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.
98. Vlatković Milan i Bratislav Đokić, Komentar Zakona o lokalnoj samoupravi,Sl glasnik, 2009.
99. Vujačić Ivan, Kejns protiv klasika, JP "Službeni glasnik, 2011. Beograd
100. Vuković Miodrag, Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi, Službeni glasnik, 2009.
101. Wagner Adolf, Finanzwissenschaft, Leipzig, 1890.
102. Williams Bernard, The Analogy of City and Soul in Plato's Republic, Jonatan Lear, Inside and Outside the Republic,ed. by R.Kraut, Rowman & Littlefield Publishers, 1997.
103. Živković Slobodanka, Latinski citati, priredila Feniks Libris, Beograd, 2005.

ČASOPISI I DRUGI IZVORI

1. Antić Dinka, ACTA ECONOMICA, Pravni fakultet, Banja Luka, broj 12, 2010. god. str. 282-283.
2. Arsić Miodrag, Izbegavanje dvostrukog oporezivanja, Spoljnotrgovinski savetnik, Poslovni biro, d.o.o, Beograd, 2003.
3. Babić D., Pravednost, pravičnost i pravo, "Pravni vjesnik" br. 2 Osijek, 1987.
4. Bilten javnih finansija, decembar 2011. izdaje Ministarstvo finasija, Beograd,
5. Canadian Labour Congress Perspective on Financing the Employment Insurance Program, Jul 2011., str. 2
6. Constitution Act, 1867, Nelson, Political Science, Ottawa, 2001; T. J. Courchene, In praise of re- newed federalism, C. D. Howe Research Institute, Toronto, 1991; M. Sabia, The Experietice of Canada, Position Paper, OECD Seminar: Fiscal Federalism in Economies in Transition, OECD, 1991.
7. Đokić B. članak "Evropa ostaje mlađi brat", Geopolitika, 7.5.2008. str. 36.37.
8. Izvestaj Uprave za sprečavanje pranja novca za 2010. sajt Uprave, preuzeto, 7.6. 2012.
9. Krugman Pol, Partying Like it's 1929., New York Times, March, 21. 2008.
10. Novčić Ž.,Gajić D.,''Ustavni identitet kao ograničenje evropske integracije - Slučaj "Lisabon" pred nemačkim Saveznim ustavnim sudom",zbornik ''Harmonizacija zakonodavstva Republike Srbije sa pravom Evropske unije'', priredili Dimitrijević D., i Miljuš B., Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, 2010. str 161-162
11. Petrović M, Dominirajuće teme i dileme na području fiskalnih finansija, FINASIJE, br.1-2 /96
12. Petrović Miroslav, Značaj i aktuelnost poreske politike u savremenim uslovima,, "Oporezivanje i poresko pravo", Beograd, juni 1989.
13. Piketty T., Saez., E., How Progressive is the U.S. Federal Tax System? A Historical and International Perspective, Journal of Economic Perspectives - Volume 21, Number 1 - Winter 2007 - Pages 3-24
14. R. W. Rahise, Revenue Raising Pouvrs, PracHce, And Policy Coordination In The Federal System of The United States, Background Document, OECD Seminar: Fiscal Federalism in Economies in Transition, OECD, Paris, 1991, p. 7.
15. Saxonhouse Arlene W., Democracy, Equality and Eide, A Radical View from Book 8 of Plato's

Republic, u: American Political Science Rewiew, Vol.92. No. 2. June 1998.
16. Schwidetzky, W.D., A Comparison Of The Income Tax Systems In The United States And Germany, University Of Baltimore School Of Law
17. Stojanović, S. Finansije, br. 1.6/2003., str. 100. i dalje
18. Stakić Budimir, Svetska finansijska kriza, Revija Singidunum, 2009.
19. Vodič: Lazović M., Knežević I., Mirić O., Pejević A., 2007, IPA- Vodič kroz istrument pretpristupnu pomoć EU
20. The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2005,OECD,Paris, str 109-110.

VAŽNIJE DIREKTIVE I DRUGA AKTA EVROPSKE UNIJE

1. **Direktiva EU o PDV: Directive 2006/112/** od 28.11. 2006. godine, Sl listu EU, broj 347 od 11.12.2006. god. Ovom Direktivom zamenjena je ranija Šesta Direktiva od PDV iz 1977. godine:Directive 77/388/EEZ.
2. Dokument potpisan 13.12. broj 2007/C 306/01 - objavljen u "Službenom list EU", od 17. decembra 2007. kojim je dat rok da članice EU usaglase svoje zakonodavstvo sa izmenjenim propisima o PDV (sa Direktivom 2006/112) do 31.12.2010. godine.
3. Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Comrminity transactions. Official Journal L 14/7, 20.1.2009. Ovom Direktivom izmenjena je Direktiva 2006/112/EZ, u cilju uvođenja mera prevencije od evazije ili utaje PDV.
4. Direktiva Saveta 69/169/EEZ, 83/181/EEZ i 2006/79/EZ - Oslobođenja PDV na uvoz proizvoda.
5. Službeni list EU broj 347 od 11.12.2006. god - Direktiva o malim privrednicima (preduzetnicima)
6. Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92, Official Journal L 264,15.10.2003; **Direktiva o administrativnoj saradnji u primeni PDV.**
7. Council Regulation (EEC) No 218/92 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT)]; Council Regulation No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax, O*fficial* Journal L 288 of 29.10.2005 - **Uredba o adminstrativnoj saradnji u oblasti indirektnog oporezivanja, koje se odnose i na pružanje elektronskih usluga.**
8. **Direktiva o akcizama:** Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008, Sl. glasnik EU L 9/12 od 14.1.2009. godine. Ovom Direktivom zamenjena je Direktiva 92/12/EEC.
9. Harmonizacija akciza u EU, inače, zasnovana je na tri grupe direktiva:

   * Horizontalnoj direktivi - Direktivi o opštim aranžmanim za proizvode koji su podvrgnuti akcizama, kao i o držanju (upravljanju), kretanju i kontraoli takvih proizvoda; (Directive 92/12/EEC, koja je zamenjena Direktivom 2008/118;)

   * Tri strukturne direktive o akcizama na duvan, alkohol i alkoholna pića i mineralna ulja; (Directive 95/59/EC, Directive 92/83/EEC-alk.pića, i Directive 82/91/EEC.)

   * Četiri direktive o usaglašavanju akciznih stopa na ove proizvode. (Directive 92/79/EEC, 92/80/EEC, 92/84/EEC, 92/82/EEC.)

10. Sl. list EZ 283/03 od 31.10.2003. godine - Direktiva o oporezivanju energetskih proizvoda u EU.
11. Council Decision No 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerising the movement and surveillance of excisable products, Official Journal L 62 of 01.07.2003. - Odlukom 1152/2003/EZ uspostavljen je elektronski sistem kontrole kretanja akciznih proizvoda.
12. Council Directive 1999/81/EC *Official Journal* L 211 of 11.08.1999; Council Decision (2001/224/EC) of 13 March 2001 concerning reduced rates of excise duty and exemptions from such duty on certain mineral oils when used for specific purposes, *Official Journal* L 84/23, 23.2.2001; Council Directive 2002/10/EC, *Official Journal* L 46 of 16.02.2002; Council Directive 2003/96/EC, *Official Journal L 283 of* 31.10.2003; Council Drective 2003/117/EC, *Official Journal* L 233 of 20.12.2003. - Strukturna Direktiva o nameni korišćenja naftnih derivata.
13. **Direktiva** Evropskog parlamenta i Saveta 1999/62/EZ od 17.6. 1999. **o naplati javnih dažbina na teretna motorna vozila** koja koriste određenu putnu infrastrukturu.
14. Decision No 1692/96/EC of the European Parliament and of the Council of 23 July 1996 on Community guidelines for the development of the trans-European transport network Official Journal L 228,9.9.2003 - **Od 2012. godine Direktiva 2006/38/EZ će se primenjivati i na vozila težine između 3,5 i 12 tona.**
15. **Merger Direktive** broj 90/434/EEC) od 23. jula 1990.godine i Direktive 2005/19/EC od 4. marta 2005.godine - Direktiva o poreskom tretmanu statusnih promena kod kompanija.
16. Council Directive on a comon system of taxation applicable to interest and royality payments made between associated companies of different Member States 2003/49/EC, od 3.6.2003. god, i 2004/76/EC od 29.4.2004. - **Direktive o oporezivanju kamata i autorskih naknada** isplaćenih u odnosima između povezanih kompanija koja se nalaze u različitim članicama regulisana je posebnom Direktivom.
17. Direktivom 2008/7/EZ. kojom se reguliše **uvođenje indirektnog poreza na uvećanje kapitala** u državama članicama, od 1. januara 2009. godine ukinuta je i zamenjena Direktiva 69/335/EEZ.
18. Council Directive on taxation of savings income in the form of interest payment 2003/48 EC), od 3.6.2003.g. **Direktiva o oporezivanju prihoda od štednje u obliku kamate.**
19. Parent Subsudiary Directive (90/435/EEC) i (2003/123/EC) i Direktive 90/435EEC - **Direktiva o poreskom tretmanu dividendi.**
20. **Odluka o sopstvenim sredstvima** - 2007/436/EC, Euroatom, je usvojena 7. juna 2007. godine.
21. Odluka Saveta - 2010/196/EU, Euroatom, od 16.3.2010. za **pružanje finasijskih usluga** indirektno preko mreže **za potrebe budžeta EU** i sopstvenih sredstava od 1.10.2010.
22. Commission Recommendation 94/79EC, od 21.decembra 1993.godine - **Preporuka o poreskom tretmanu nerezidenata.**
23. Commision Recommendation 94/390/EC, od 25. maja 1994. godine - **Preporeuka o poreskom tretmanu malih i srednjih preduzeća.**
24. "Finacial framevork 2007-2013"- preuzeto sa sajta EU, dana 5. maja 2012. godine **(Finansijski okvir EU 2007-2013).**

1. Zakon o ratifikaciji Evropske konvencije o ljudskim pravima, ratifikacija objavljena u "Sl. list SCG", br. 9/03, Međunarodni ugovori.
2. Zakon o potvrđivanju Evropske povelje o lokalnoj samoupravi, objavljen je u "Sl. glasniku RS", Međunarodni ugovori", br. 70/07.
3. Memorandum budžeta u ekonomskoj i finansijskoj politici za 2011. godinu sa projekcijom za 2012. i 2013. godinu, objavljen na sajtu Ministarstva finansija.
4. Zakon o budžetskom sistemu, "Sl. glasnik RS", br 54/2009.73/10, 101/10 i 101/11.
5. Zakon o sprečavanju pranja novca i finansiranju terorizma, "Sl. glasnik RS", br. 20/09... 91/10.
6. Zakon o oduzimanju imovine proistekle iz krivičnog dela, "Sl. glasnik RS", br. 97/08.
7. Krivični zakonik,"Sl. glasniku RS", br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09 i 111/09.
8. Zakon o Agenciji za borbu protiv korupcije, "Sl. glasnik RS", br. 97/08, 53/10 i 66/11.
9. Zakon o porezima na imovinu: "Sl. glasnik RS", br. 26/01 ...24/11, i 78/11.
10. Zakon o planiranju i izgradnji, "Sl. glasnik RS", br. 47/03, 34/06 i 39/09 - usagl.
11. Zakon o porezu na dohodak građana, „Sl. glasnik RS", br. 24/2001 ...i 7/2012 - usklađ. din. izn.
12. Zakon o porezu na dobit pravnih lica,"Sl. glasnik RS", br. 25/01 ... 18/10 i 101/11
13. Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara, "Sl. glasnik RS", br. 26/01... 24/11.
14. Zakonu o Carinskoj tarifi, Sl. glasnik RS, br. 62/05, 61/07 i 05/09.
15. Carinski zakon, Sl. glasnik RS, br. 18/2010.
16. Zakon o akcizama, „Sl. glasnik RS", br. 22/01,73/01 ... 43/11, 101/11 i 6/12.
17. Zakon o republičkim administrativnim taksama, "Sl. glasnik RS", br. 43/03.... 50/11)
18. Prečišćen tekst Tarife republičkih administrativnih taksi,"Sl. glasnik", br. 5/09... 35/10 i 50/11.
19. Zakon o finansiranju lokalne samouprave, Sl. glasnik RS, br. 62/06.
20. Zakon o lokalnoj samoupravi, "Sl. glasnik RS", br. 129/07.
21. Zakon o teritorijalnoj organizaciji Republike Srbije, „Sl. glasnik RS", br. 129/07.
22. Zakon o glavnom gradu, „Sl. glasnik RS", br. 129/07.
23. Zakon o lokalnim izborima, „Sl. glasnik RS", br. 129/07.
24. Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, "Sl. glasnik RS", br. 101/05, 54/07 i 36/10.
25. Zakon o budžetu Srbije za 2011. godinu, "Sl. glasnik RS", br. 101/10.
26. Zakon o duvanu, „Sl. glasnik RS", br. 101/05 i 90/07.
27. Zakon o javnim nabavkama, "Sl. glasnik RS", br. 116/08.
28. Zakon o javnom dugu, "Sl. glasnik RS", br. 62/05, 107/09 i 78/11.
29. Zakon o porezu na dodatu vrednost, "Sl. glasnik RS", br.84/04, 86/04, ispr. 61/05 i 61/07.
30. Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju, "Sl. glasnik RS", br.34/03, 64/04, 84/04, i 85/05.
31. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, "Sl. glasnik RS", br. 80/02, 20/09.
32. Zakon o radu, "Sl. glasnik RS", br. 24/05, 61/05 i 54/09.
33. Zakon o zapošljavanju i o osiguranju za slučaj nezaposlenosti, "Sl. glasnik RS", br.71/03.
34. Zakon o zdravstvenoj zaštiti, Sl. glasnik RS, br. 107/05...57/11.
35. Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, "Sl. glasnik RS", br. 84/04, 61/05 i 62/06

36. Zakon o zdravstvenom osiguranju, ”Sl. glasnik RS”, br. 107/05 i 109/05.
37. Zakon o fiskalnim kasama, ”Sl. glasnik RS”, br. 135/04.
38. Zakon o opštem upravnom postupku, ”Sl. glanik RS”, br. 33/07.
39. Zakon o javnoprivatnom partnerstvu i koncesijama, ”Sl. glanik RS”, br. 88/11.

E – IZVORI

Kanadska Agencija prihoda (CRA -Canada Revenue Agency)
IRS, http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=248485,00.html
IRS - http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-11-52.pdf
www.albertacanada.com
www.britannica.com
www.bundesfinanceakademie.de
www.cra-arc.gc.ca
www.ec.europa.eu
www.irs.gov
www.lowtax.net
www.minfin.gov.rs
www.servicecanada.gc.ca
www.statcan.gc.ca
www.taxation.ch
www.taxrates.ec
www.taxtips.ca
http://www.taxrates.cc/html/us-tax-rates.html
http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=108139,00.html#2
http://www.statcan.gc.ca/access_acces/archive.action?l=eng&loc=H1_18-eng.csv
http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnrl/hst-tvh/wrks-eng.html
http://albertacanada.com/about-alberta/competitive-corporate-taxes.html
http://www.servicecanada.gc.ca/eng/ei/information/maximum2011.shtml
http://www.servicecanada.gc.ca/eng/isp/ibfa/intlben.shtml
http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany
www.taxrates.cc/html/germany-tax-rates.html
http://www.taxrates.cc/html/germany-tax-rates.html
http://www.taxation.ch/index.php?id=20
http://www.taxation.ch/index.php?id=34
http://www.taxation.ch/index.php?id=36
http://www.lowtax.net/lowtax/html/jswpetx.html#customs



Dr Budimir Stakić je redovni profesor Univerziteta SINGIDUNUM

Bio je:

- Savetnik za devizni sistem u Narodnoj banci Srbije,
- Pomoćnik ministra za ekonomske odnose sa inostranstvom u Vladi Srbije,
- Dekan Fakulteta spoljne trgovine u Bijeljini,
- Prodekan za nastavu Fakulteta za finansijski menadžment i osiguranje u Beogradu.
  * Vodio je pregovore sa stranim delegacijama u vezi stranih ulaganja i koncesija i pisac teksta Zakona o koncesijama.
  * Urednik je časopisa „Spoljnotrgovinski savetnik" koji izlazi duže od 20 godina.
  * Autor je više od 50 naslova knjiga iz oblasti deviznog i spoljnotrgovinskog poslovanja, bankarstva, stranih ulaganja, javnih finansija i drugih srodnih oblasti.
  * Takođe je objavio više stotina članaka iz navedenih oblasti.
  * Pedagoškim radom bavi se od 1989. godine.



Dr Milenka Jezdimirović je docent Univerziteta SINGIDUNUM

Bila je:

- Dugogodišnji stručni saradnik i pomoćnik ministra u Ministarstvu finansija Srbije na poslovima planiranja i izvršenja budžeta, finansijske i budžetske inspekcije,
- Višegodišnji specijalni savetnik predsednika Izvršnog odbora Komercijalne banke a.d. Beograd za kontrolu usklađenosti poslovanja (Compliance),
- predsednik Skupštine afilijacije Komercijalne banke a.d. Beograd, u Crnoj Gori,
- konsultatnt Svetske banke, UNDP, MSP-Švajcarske organizacije za podršku razvoju opština,
- Generalni direktor Kompanije „Dunav osiguranje a.d.o." Beograd.
  * Ovlašćeni je sudski veštak za ekonomsko-finansijsku oblast: javne finansije, porezi, budžeti, poslovi osiguranja, računovodstva i revizije.
  * Doktorsku tezu pod nazivom "Efikasnost budžetskog sistema Srbije", odbranila je na Univerzitetu Singidunum, Beograd (mentor prof. dr Milovan Stanišić).
  * Učestovala na većem broju međunarodnih seminara, sa uvodnim izlaganjima iz oblasti javnih finansija i poslova osiguranja.
  * Objavljivala članke u relevantnim časopisima iz oblasti javnih finansija.
  * Pedagoški rad: Držala honorarno predavanja na Ekonomskom i Pravnom fakultetu Univezitata u Beogradu.

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336.1/.5(075.8)
336.02(075.8)

СТАКИЋ, Будимир, 1945-
Javne finansije / Budimir Stakić, Milenka Jezdimirović. - 8. izd. - Beograd : Univerzitet Singidunum, 2020 (Beograd : Caligraph). - XIII, 401 str. : ilustr. ; 24 cm

Slike autora. - Tiraž 300. - O autorima: str. 401. - Napomene i bibliografske reference uz tekst. - Bibliografija: str. 393-400.

ISBN 978-86-7912-552-1

1. Јездимировић, Миленка, 1953- [аутор]
а) Јавне финансије б) Буџет в) Фискална политика

COBISS.SR-ID 282694668

© 2020.
Sva prava zadržana. Nijedan deo ove publikacije ne može biti reprodukovan u bilo kom vidu i putem bilo kog medija, u delovima ili celini bez prethodne pismene saglasnosti izdavača.

www.singidunum.ac.rs

9 788679 125521



Budimir Stakić
Milenka Jezdimirović

JAVNE FINANSIJE

Polazište ovog izdanja udžbenika Javnih finansija inspirisano je čuvenom rečenicom Vinstona Čerčila, „Što dalje unazad gledate, dalje ćete videti u budućnost," upravo zbog toga da bi se anticipirala uloga ove naučne oblasti, kako bi se bar delimično ublažile buduće ekonomske krize.

Posebno želimo da naglasimo izlaganje koje je posvećeno Polu Samjuelsonu, kada kaže da „povratak laissez-faire eri nije verovatan. Ljudi su prihvatili ograničenja država koja su menjala istinsku prirodu kapitalizma. Privatno vlasništvo je sve manje potpuno privatno. Slobodno je preduzetništvo sve više postajalo manje slobodno. Neopozivi razvoj je deo istorije." Ovo bi bila, po našem mišljenju, i najvažnija poruka ovog udžbenika.

Univerzitet Singidunum