

**UNIVERZITET SINGIDUNUM
BEOGRAD
DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE
I MEĐUNARODNU SARADNJU**

**DOKTORSKA DISERTACIJA
PORESKI SISTEM REPUBLIKE SRPSKE U SVJETLU
PRIBLIŽAVANJA EVROPSKOJ UNIJI**

**MENTOR:
Prof. dr Barać Slobodan**

**KANDIDAT:
Mr Miroslava Grujić-Kalkan**

BEOGRAD, 2011.

SADRŽAJ:

UVODNA RAZMATRANJA	7
I DIO: PORESKI SISTEM	11
1. POJAM I OSNOVNE KARAKTERISTIKE PORESKOG SISTEMA.....	11
1.1. Pojam poreskog sistema.....	11
1.2. Poreski monizam i poreski pluralizam	11
1.3. Struktura savremenih poreskih sistema	13
1.4. Savremena kretanja na području oporezivanja	15
2. NASTANAK, POJAM I OSNOVNE KARAKTERISTIKE POREZA	18
2.1. Nastanak poreza	18
2.2. Pojam poreza	19
2.3. Osnovne karakteristike poreza	20
3. TEORIJSKE POSTAVKE OPRAVDANOSTI POREZA.....	22
4. ELEMENTI OPOREZIVANJA	25
4.1. Lični elementi oporezivanja	25
4.2. Materijalni elementi oporezivanja.....	26
5. CILJEVI OPOREZIVANJA.....	27
6. PORESKA NAČELA.....	31
6.1. Finansijska poreska načela.....	32
6.1.1. <i>Princip izdašnosti</i>	33
6.1.2. <i>Princip elastičnosti</i>	34
6.2. Ekonomska poreska načela	35
6.2.1. <i>Princip efikasnosti</i>	35
6.2.2. <i>Princip umjerenosti poreskog opterećenja</i>	36
6.2.3. <i>Princip izbora poreskog izvora</i>	37
6.2.4. <i>Princip fleksibilnosti</i>	37
6.2.5. <i>Princip stabilnosti poreskog sistema</i>	38
6.2.6. <i>Princip identiteta poreskog destinataru i nosioca poreskog tereta</i>	39
6.3. Socijalnopolitička poreska načela.....	39
6.3.1. <i>Princip opštosti poreza</i>	39
6.3.2. <i>Princip ravnomjernosti poreza</i>	40
6.4. Pravno-administrativna poreska načela	41
6.4.1. <i>Princip zakonitosti poreza</i>	41
6.4.2. <i>Princip minimizacije administrativnih troškova</i>	43

6.4.3. Princip minimizacije troškova plaćanja poreza	43
7. KLASIFIKACIJA POREZA	44
7.1. Neposredni i posredni porezi.....	45
7.2. Objektivi i subjektivni porezi.....	46
7.3. Analitički i sintetički porezi.....	46
7.4. Opšti i namjenski porezi	46
7.5. Pretpostavljeni i faktički porezi	47
7.6. Ad valorem i specifični porezi	48
7.7. Fundirani i nefundirani porezi.....	48
7.8. Redovni i vanredni porezi.....	48
7.9. Reparticioni i kvotitetni porezi	49
7.10. Centralni i lokalni porezi	49
7.11. Klasifikacija poreza OECD	50
8. EFEKTI POREZA	52
9. PREVALJIVANJE I EVAZIJA POREZA.....	54
9.1. Prevaljivanje poreza	54
9.2. Vrste prevaljivanja.....	56
9.3. Faze prevaljivanja poreza	57
9.4. Pojam poreske evazije.....	58
9.5. Zakonita poreska evazija.....	60
 II DIO: PORESKI SISTEM EVROPSKE UNIJE.....	63
1. FISKALNI SISTEM EVROPSKE UNIJE	63
1.1. Evropska integracija i javne finansije	63
1.2. Struktura fiskalnog sistema Evropske unije.....	64
1.3. Institucionalni okvir donošenja odluka o fiskalnim pitanjima	65
1.4. Fiskalni federalizam u Evropskoj uniji.....	70
2. BUDŽET EU KAO SEGMENT ZAJEDNIČKE FISKALNE POLITIKE EU.....	72
2.1. Osnovne funkcije budžeta Evropske unije.....	72
2.2. Prihodi i rashodi budžeta EU	73
2.3. Fiskalne implikacije pridruživanja Evropskoj uniji.....	79
3. HARMONIZACIJA PORESKIH SISTEMA U EVROPSKOJ UNIJI	80
3.1. Poreska harmonizacija	80
3.2. Harmonizacija indirektnih poreza u Evropskoj Uniji.....	83
3.2.1. Harmonizacija poreza na dodatu vrijednost.....	84

3.2.2. <i>Harmonizacija akciza</i>	90
3.3. Harmonizacija direktnih poreza u Evropskoj uniji.....	92
3.3.1. <i>Harmonizacija poreza na dobit</i>	94
3.3.2. <i>Harmonizacija poreza na dohodak građana</i>	99
3.3.3. <i>Harmonizacija poreske osnovice vs harmonizacija poreskih stopa u EU</i>	100
3.4. Poreska konkurencija	104
4. FISKALNA PRAVILA U EVROPSKOJ UNIJI I STABILIZACIJA	110
4.1. Potreba za fiskalnim pravilima u EU	112
4.2. Kritike i nedostaci fiskalnih pravila u EU	114
4.3. Stabilizacijska fiskalna politika u EU.....	117
 III DIO: SAVREMENA KRETANJA NA PODRUČJU OPOREZIVANJA U REPUBLICI SRPSKOJ	 118
1. PORESKA REFORMA	118
1.1. Karakteristike fiskalnog sistema u socijalističkom privrednom i društvenom ambijentu	121
1.2. Reforme fiskalnog sistema.....	123
2. USPOSTAVLJANJE PORESKOG SISTEMA RS NAKON POTPISIVANJA DEJTONSKOG SPORAZUMA	124
3. FORMIRANJE PORESKE UPRAVE RS – REFORMA IZ 2002. GODINE.....	129
3.1. Reforma poreske administracije.....	129
3.2. Poreska uprava Republike Srpske.....	132
4. REFORME NA PODRUČJU INDIREKTNOG OPOREZIVANJA	134
4.1. Uvođenje poreza na dodatu vrijednost.....	135
4.2. Rezultati rada Uprave za indirektno oporezivanje.....	138
5. REFORME NA PODRUČJU DIREKTNOG OPOREZIVANJA.....	145
5.1. Reforme poreza na dohodak	145
5.2. Reforme poreza na dobit preduzeća.....	153
5.3. Reforme oporezovanja imovine	155
 IV DIO: PORESKI SISTEM REPUBLIKE SRPSKE	 159
1. FISKALNA POLITIKA REPUBLIKE SRPSKE	159
1.1. Struktura javnih prihoda u Republici Srpskoj	159
1.2. Naplata javnih prihoda	162
2. POREZ NA DOBIT	165
2.1. Elementi poreza na dobit.....	166
2.1.1. <i>Poreski obveznik</i>	166

2.1.2. <i>Utvrđivanje poreske osnovice</i>	166
2.1.3. <i>Poreska stopa</i>	168
2.2. Podnošenje poreske prijave i plaćanje poreza.....	169
2.3. Oporezivanje stranih pravnih lica za prihod ostvaren u Republici Srpskoj	169
2.4. Oporezivanje pravnog lica sa statusom malog poreskog obveznika	170
3. POREZ NA DOHODAK	171
3.1. Poreski obveznik i poreska osnovica	171
3.2. Poreska oslobođanja	172
3.3. Dohoci koji podliježu oporezivanju	174
3.3.1. <i>Lična primanja</i>	174
3.3.2. <i>Dohodak od samostalne djelatnosti</i>	175
3.3.3. <i>Dohodak od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine</i>	178
3.3.4. <i>Dohodak od kapitala</i>	178
3.3.5. <i>Kapitalni dobiti i gubici</i>	179
3.4. Poreske prijave i plaćanje poreza	179
4. POREZ NA IMOVINU.....	181
4.1. Porez na imovinu u statici	181
4.2. Porez na imovinu u dinamici.....	183
4.3. Porez na imovinu u RS i razvijenim zapadnim zemljama	186
4.4. Ciljevi reforme poreza na imovinu u RS.....	187
4.5. Novi način oporezivanja nepokretnosti.....	188
5. POREZI NA UPOTREBU, DRŽANJE I NOŠENJE DOBARA	189
5.1. Porez na upotrebu motornih vozila	189
5.2. Porez na upotrebu čamaca, plovećih postrojenja i jahti	190
5.3. Porez na upotrebu vazduhoplova i letilica.....	192
5.4. Porez na registrovano oružje	192
6. POREZ NA IGRE NA SREĆU I ZABAVNE IGRE	193
7. TAKSE	196
8. NAKNADE.....	199
9. DOPRINOSI	200
9.1. Sistem obaveznih doprinosa u Republici Srpskoj	200
9.2. Obveznik, osnovica i stope doprinosa.....	201
9.2.1. <i>Obveznik doprinosa</i>	201
9.2.2. <i>Osnovica za obračun doprinosa</i>	203
9.2.3. <i>Stope doprinosa</i>	204

9.3. Obračun i naplata doprinosa	205
V DIO: EFEKTI PORESKE POLITIKE NA PRIVREDNI RAST	207
1. POREZI I EKONOMSKA EFIKASNOST	207
2. EFEKTI POREZA NA DOHODAK I EKONOMSKI RAZVOJ.....	210
3. EFEKTI POREZA NA EKONOMSKU STRUKTURU	213
4. STABILIZACIONO DJELOVANJE POREZA	214
5. SVJETSKA EKONOMSKA KRIZA I FISKALNA POLITIKA	219
6. EFEKTI POREZA NA INVESTICIJE.....	224
6.1. Poreski stimulansi – stimulativna djelovanja poreza.....	228
6.2. Instrumenti poreskih podsticaja	229
6.3. Poreski podsticaji izvoza i uvoza kapitala.....	231
6.4. Poreske olakšice investicija i podsticaja razvoja	232
7. DJELOVANJE POREZA NA POTROŠNJU I ŠTEDNJU	234
8. DJELOVANJE POREZA NA TRGOVINSKI I PLATNI BILANS	237
9. PORESKA POLITIKA, SPOLJNA TRGOVINA I EKONOMSKI RAST.....	239
10. EKONOMSKI EFEKTI FISKALNE POLITIKE REPUBLIKE SRPSKE	242
ZAKLJUČAK.....	248
LITERATURA	258

UVODNA RAZMATRANJA

Državama u tranziciji imanentan je nedostatak kapitala za ubrzanje privrednog rasta. Osnovni preduslovi značajnijeg privlačenja stranog kapitala jesu funkcionisanje i stabilnost pravnog sistema, postojanje nezavisnih i efikasnih državnih institucija, zakonodavstvo uređeno na principima slobodne tržišne ekonomije, stabilan i konkurentan poreski sistem, postojanje razvijene infrastrukture i dr. Poreska konkurentnost predstavlja, prema tome, samo jedan od elemenata ukupnog privrednog ambijenta koji utiče na priliv investicija i privredni rast.

Evropska unija posljednjih godina ulaže dosta napora u sprečavanje štetne poreske konkurencije, kao i ostalih nepoželjnih pojava koje negativno utiču na proces jačanja zajedničkog evropskog tržišta. Harmonizacija poreskih oblika u EU izvršena je samo u oblasti indirektnih poreza (PDV i djelimično akcize), dok je oblast direktnih poreza praktično ostala neharmonizovana, osim pokušaja kod poreza na dobit preduzeća. Razlog tome je tadašnje shvatanje da je za Evropsku uniju od većeg značaja bilo harmonizovati indirektno poreze zbog izvršenja primarnog cilja, a to je stvaranje zajedničkog tržišta, a time i eliminacija poreskih prepreka slobodnom kretanju rada, kapitala, proizvoda i usluga.

Međutim, harmonizacija sistema direktnih poreza u Evropskoj uniji sve više dobija na značaju. Razlog tome je dalji proces jačanja zajedničkog evropskog tržišta, koje je ugrožavano pojavom štetne (nelojalne) poreske konkurencije i dvostrukog oporezivanja u oblasti direktnih poreza. Osim harmonizacije, sve se više napora ulaže u razvijanje međusobne saradnje među zemljama članicama Evropske unije.

Republika Srpska, kao dio BiH, koja je kandidat za punopravno članstvo u EU, mora činiti značajne napore u usklađivanju svoga zakonodavstva sa pravnim propisima EU. Poseban značaj u svemu tome ima poreski sistem i njegovo prilagođavanje direktivama i drugim pravnim aktima iz Evropske unije.

Poreski sistem predstavlja jedan od osnovnih elemenata makroekonomskog sistema i kao takav treba da obezbijedi ostvarivanje osnovnog, fiskalnog, cilja - prikupljanje dovoljnog iznosa javnih prihoda za pokriće javnih rashoda, ali i brojnih ekstrasfiskalnih, posebno makroekonomskih, ciljeva (stabilnost cijena, održivi privredni rast, puna zaposlenost i ravnoteža platnog bilansa).

Predmet istraživanja ove doktorske disertacije je poreski sistem Republike Srpske, posmatran kroz vrijeme i u poređenju sa okruženjem i zemljama Evropske unije.

Cilj je da se u doktorskoj disertaciji prikupe, srede i proanaliziraju podaci o poreskim sistemima Republike Srpske, okruženja i Evropske unije i da se ti podaci uporede kroz poreske reforme koje se permanentno provode, a imajući u vidu proces globalizacije, sa problemima međunarodne poreske konkurencije, međunarodnog višestrukog oporezivanja i izbjegavanja plaćanja poreza.

Poreska reformska stremljenja koja su prisutna među članicama EU su u velikoj mjeri inkorporirana u poreski sistem Republike Srpske koji je reformisan nedavno. Republika Srpska je od 2001. godine pokrenula značajne reforme u oblasti poreskog sistema koje su obezbijedile smanjenje poreskog opterećenja, koje je jedno od najnižih u regionu.

Veći svobuhvat poreskih obveznika, povećanje budžetskih prihoda i stvaranje stabilnog fiskalnog sistema bile su neophodne pretpostavke za daljnje reforme u oblasti carina i poreza što je trenutno prioritetan zadatak domaćih vlasti.

Disertacija se temelji na osnovnoj hipotezi da se reforme poreskog sistema Republike Srpske sprovode u cilju harmonizacije propisa sa propisima Evropske unije.

Pomoćna hipoteza je da je stabilan i konkurentan poreski sistem jedan od elemenata ukupnog privrednog ambijenta koji utiče na priliv investicija i privredni rast.

Metode koje će se koristiti u istraživanju, pri izradi doktorske disertacije, su sljedeće:

- metoda prikupljanja podataka,
- metoda analize podataka,
- trend,
- metoda regresije i korelacije.

Metoda prikupljanja podataka izvršit će se na način da se iskoriste različiti izvori podataka o poreskim sistemima Republike Srpske i Evropske unije, koji će se kasnije statistički obraditi metodom analize podataka.

Pomoću trenda se izražava dugoročna težnja kretanja posmatrane pojave (kretanje poreskih reformi u cilju harmonizacije).

Metodom regresije i korelacije utvrdit će se međuzavisnost poreskih reformi i konkurentnosti poreskih sistema.

Rad će biti podijeljen u pet dijelova.

U prvom dijelu koji nosi naziv **Poreski sistem** obradiće se definicija poreskog sistema, počevši od pojma i osnovnih karakteristika istih, kroz analizu poreskog monizma i pluralizma i upoznavanje sa strukturama savremenih poreskih sistema i savremanim kretanjima na području oporezivanja. Dalje će se prikazati istorija nastanka poreza, različite definicije poreza i njihove karakteristike. Obradiće se teorijske opravdanosti poreza korištenjem obimne literature. Zatim će biti prikazani lični i materijalni elementi oporezivanja, kao i ciljevi koji se oporezivanjem žele postići. Kroz analizu i izučavanje značajnog broja dijela koja obrađuju poresku problematiku došla sam do veoma korisnih saznanja o poreskim načelima, koja ću, takođe, obraditi u prvom dijelu. Radi sveobuhvatnosti ovog prvog, teoretskog dijela, nabrojat ću većinu klasifikacija poreza koja je do sada obrađivana u stručnoj literaturi iz ove oblasti. Na kraju, teoretski opis poreskog sistema biće završen istraživanjem efekata poreza i problematikom prevladjivanja i evazije poreza.

Drugi dio pod naslovom **Poreski sistem Evropske unije** dat će prikaz fiskalnog sistema u Evropskoj uniji, njegove strukture i institucionalnog okvira. Fiskalni sistem EU igra važnu ulogu u završnici tržišne integracije EU i omogućava nužni nivo kohezije za održanje postojećeg stepena ekonomske i političke integracije EU. Struktura fiskalnog sistema EU svodi se na budžet EU kao jedini instrument provođenja fiskalne politike sa središnjeg, supranacionalnog nivoa EU. Ostatak fiskalnog sistema se može posmatrati kao skup raznih pravila i dogovora preko kojih zemlje članice harmonizuju i koordiniraju ostale segmente fiskalne politike. Evropska unija je utvrdila jedinstveni institucionalni okvir u cilju unapređenja svojih vrijednosti, postizanja svojih ciljeva, očuvanja svojih interesa, kao i obezbeđenja koherentnosti, efikasnosti i kontinuiteta svojih politika i akcija. Institucije EU jesu: Evropski savjet, Savjet ministara, Evropski parlament, Evropska komisija, Evropski sud pravde i ostale institucije Evropske unije. Evropska unija je nadnacionalna političko-ekonomska zajednica dvadeset sedam država sa različitim političkim sistemima država s različitim političkim sistemima i različitom ekonomskom razvijenosti država članica. Države članice EU imaju suverenitet u vođenju fiskalne i poreske politike. Poreski sistem države u Evropskoj uniji samostalno uređuju na osnovu mjera za međusobnu harmonizaciju

(usklađenje) poreza. Harmonizacijom poreza nastoji se ujednačiti poreska konkurentnost država Evropske unije.

U ovom dijelu prikazat će se i način formiranja budžeta Evropske unije, kao i fiskalna pravila koja vladaju u Uniji. Budžet EU u svim segmentima je specifičan. Prihode budžeta EU čini sistem vlastitih prihoda. Među vlastite prihode spadaju uvozne carine, poljoprivredne takse, dio poreza na dodatu vrijednost i prihod utemeljen na BDP-u zemalja članica. Rashodima budžeta EU alociraju se sredstva za razvoj i sprovođenje zajedničkih politika EU. Iako na nivou EU ne postoji zajednička - centralizovana fiskalna politika, priključivanjem nove zemlje članice doživljavaju dramatične promjene javnih finansija, kako na prihodnoj, tako i na rashodnoj strani.

Drugi dio poseban naglasak stavlja na harmonizaciju propisa u oblasti oporezivanja, kako kod indirektnih, tako i kod direktnih poreza. Zakonodavna aktivnost organa Evropske unije do sada je bila najintenzivnija u domenu posrednih poreza (PDV i akciza), radi uspostavljanja i funkcionisanja internog tržišta, sprečavanjem distorzija i otklanjanjem prepreka slobodnom kretanju dobara i usluga. Može se slobodno reći kako EU u segmentu direktnog oporezivanja ulaže više napora u razvijanje međusobne saradnje među zemljama članicama EU, nego u samu harmonizaciju poresko-pravnog zakonodavstva.

U trećem dijelu pod nazivom **Savremena kretanja na području oporezivanja u Republici Srpskoj** obuhvatio bi uporedni prikaz poreskih reformi, provedenih od konstituisanja Republike Srpske, do danas, sa posebnim osvrtom na njihovu usklađenost sa propisima Evropske unije.

Poreske reforme su imanentna pojava u svim tranzicionim ekonomijama, jer je bilo neophodno prilagoditi poreske sisteme novim ekonomskim prilikama i izvršiti usaglašavanje sa rješenjima iz najrazvijenijih zemalja. Dejtonskom mirovnim sporazumom dato je pravo entitetima da regulišu fiskalni sistem primarno u skladu sa interesima entiteta. Osnovna karakteristika politike javnih prihoda i javnih rashoda u Republici Srpskoj u periodu neposredno nakon potpisivanja Dejtonskog sporazuma je kontinuiran nesrazmjer potreba koje se moraju finansirati iz javnih prihoda, sa jedne strane, te istovremena nemogućnost da se ti proizvodi obezbijede u potrebnom obimu iz realnih izvora, s druge strane. Sistem javnih prihoda Republike Srpske ispoljavao je obilježja karakteristična za zemlje sa nerazvijenim ekonomskim i finansijskim strukturama. Na to ukazuje, prije svega, sistem sa dominantnim učešćem posrednih poreza, a vrlo malim učešćem direktnih poreza. Novi pristup u poreski sistem Republike Srpske donio je Zakon o poreskoj upravi iz 2001. godine, koji ga je znatno unaprijedio i modernizovao. Uvođenje poreza na dodatu vrijednost događaj je koji fiskalnu politiku BiH najviše usklađuje sa politikom Evropske unije. Dalje reforme poreza, kako indirektnih, tako i direktnih, koje su i danas aktuelne, diktirane su standardima Evropske unije, a sve to će biti prikazano u trećem dijelu ovog rada.

Četvrti dio pod naslovom **Poreski sistem Republike Srpske** razmatraće poreski sistem Republike Srpske preko pojedinačnih poreskih oblika, uz prikaz učešća pojedinih poreskih oblika u budžetu RS. Republika Srpska, kao dio BiH, koja je kandidat za punopravno članstvo u EU, mora činiti značajne napore u usklađivanju svoga zakonodavstva sa pravnim propisima EU. Poseban značaj u svemu tome ima poreski sistem i njegovo prilagođavanje direktivama i drugim pravnim aktima iz Evropske unije. Poreska reformska stremljenja koja su prisutna među članicama EU su u velikoj meri inkorporirana u poreski sistem Republike Srpske. Republika Srpska je od 2001. godine pokrenula značajne reforme u oblasti poreskog sistema koje su obezbijedile smanjenje poreskog opterećenja, koje je jedno od najnižih u regionu.

U nadležnosti Republike Srpske su direktni porezi, od uvođenja poreza na dodatu vrijednost na nivou BiH. Prihodi koji pripadaju budžetu Republike i njenim fondovima su: prihodi od indirektnih poreza uplaćeni u budžet Republike Srpske sa Jedinственог računa Uprave za indirektno oporezivanje, porez na dobit, porez na dohodak, porez na imovinu, porezi na upotrebu, držanje i nošenje dobara, porez na priređivanje igara na sreću i zabavnih igara, takse, naknade, doprinosi, novčane kazne i ostali prihodi. U četvrtom dijelu detaljno ću prikazati svaki od ovih oblika javnih prihoda.

U petom dijelu, koji nosi naslov **Efekti poreske politike na privredni rast**, istražio bi se uticaj poreske politike na probleme ekonomske efikasnosti, ekonomskog razvoja i ekonomske strukture. Dalje, razmotrila bi se mogućnost djelovanja poreske politike na stabilizaciju privrede i ekonomsku krizu. Na kraju, ispitali bi se efekti poreza na investicije, potrošnju i štednju, na trgovinski i platni bilans, i, uopšte, na ekonomski rast. Govoriti o poreskoj politici bez daljeg izučavanja brojnih elemenata poreza na području stabilizacije, socijalnih djelovanja i drugo, zaista nije moguće. Djelovanja poreza su vrlo različita, brojna i značajna, bez njih je nemoguće zamisliti funkcionisanje savremenog finansijskog i privrednog sistema svake zemlje. U većem broju razvijenih zemalja, a tako i u našoj privredi, porezima se zahvata i preraspodeljuje i preko 45% nacionalnog dohotka. Finansijski gledano, porezi time prestaju da se javljaju samo kao finansijski instrument za mobilizaciju finansijskih sredstava potrebnih fiskusu za pokriće rashoda. Oni postaju jedan od najrazvijenijih i najsnažnijih instrumenata u vođenju određene ekonomske i socijalne politike države. Sve poreske mjere, sistemom poreskog zahvatanja, dovode do izmjena privredne strukture i ponašanja ukupne privredne dinamike. Poreska zahvatanja ili oslobađanja uglavnom dovode do promjena ekonomskog stanja i konjunktura, posebno zbog toga što se izuzetno razvilo vanfiskalno delovanje poreza. Oporezivanje je postalo, u prvom redu, sredstvo za veće ili manje intervencije, usmjerene na djelovanje na konjunkturu i razvoj privrede.

Ovaj doktorski rad trebao bi dati cjelovitu i argumentovanu analizu reformi poreskog sistema i poreske politike Republike Srpske. Dalje, trebao bi dati iscrpan pregled svih relevantnih problema koje sa sobom nose poreske reforme poreskog sistema Republike Srpske u poređenju sa poreskim reformama koje se permanentno provode u Evropskoj uniji.

Aktuelnost teme ogleda se u mogućnosti unapređenja i harmonizacije u primjeni poreske politike sa razvijenim zemljama svijeta i bližim okruženjem.

Ovaj rad bi mogao da, na osnovu proanaliziranih teoretskih aspekata poreskih reformi, ima značajne implikacije na vođenje poreske politike, imajući u vidu da proces reformisanja poreskog sistema u RS i okruženju nije doveden do kraja.

I DIO: PORESKI SISTEM

1. POJAM I OSNOVNE KARAKTERISTIKE PORESKOG SISTEMA

1.1. Pojam poreskog sistema

Poreskim sistemom naziva se skup poreza, taksa, doprinosa, naknada i drugih javnih prihoda (dažbina) uvedenih u jednoj zemlji i povezanih u cjelinu, kojima se mogu ostvarivati ciljevi poreske politike, čijem se ostvarenju teži u sklopu finansijske, odnosno šire ekonomske politike. Ovdje se poreskim sistemom naziva *via facti* sistem javnih prihoda, i to bi se moglo nazvati širom definicijom. Međutim, poreski sistem u užem smislu predstavlja ukupnost poreskih oblika jedne zemlje¹.

Iako termin «sistem» ukazuje da bi odnos između elemenata koji ga čine trebao da je skladan, praksa pokazuje da se oporezivanje u mnogim državama odvija primjenom različitih poreskih instrumenata, od kojih svaki ima sopstvene ciljeve i način zahvatanja ekonomske snage obveznika. Iza postojanja pojedinih poreza kriju se, pored fiskalnih i ekonomskih, raznovrsni socijalni, politički, istorijski i drugi razlozi.

Pored standardnih poreza, koji se, manje-više, sreću u najvećem broju zemalja (poput poreza na dohodak fizičkih i pravnih lica, poreza na dodatu vrijednost, akciza, poreza na nepokretnosti, poreza na naslijeđe i poklon i slično), javljaju se i brojni, sasvim specifični fiskaliteti, čija je izdašnost, po pravilu, mala, ali koji su uvedeni sa nekom posebnom namjerom.

Za razliku od nekog idealnog poreskog sistema koji bi činili porezi povezani nekom utvrđenom zajedničkom svrhom što se oporezivanjem želi ostvariti, u praksi susrećemo poreske oblike koji su u različitom vremenu i sa različitim namerom uvršćeni u sistem prihoda određene zemlje.

Poreski sistem ne nastaje kao rezultat unaprijed definisanog, na naučnim principima zasnovanog plana, već prije na osnovu kompromisa različitih političkih snaga, pod uticajem istorijskog razvoja, kao i pritisaka da se pronađu novi izvori za finansiranje javnih rashoda, pa i pod dejstvom inostranog faktora.²

1.2. Poreski monizam i poreski pluralizam

U finansijskoj teoriji su relativno podijeljena mišljenja o tome da li poreski sistem (u užem smislu, prije svega) treba da se sastoji od jednog poreskog oblika ili više njih. U tom smislu se govori o poreskom monizmu u kome postoji samo jedan oblik poreza (javnih prihoda), odnosno o poreskom pluralizmu u kome postoji čitav varijabilitet poreskih oblika odnosno oblika javnih prihoda. Činjenica je da se problem poreske strukture postavlja u teoriji javnih finansija bilo u vidu insistiranja na poreskom monizmu, bilo u vidu isticanja komplikovanosti razuđenog, pogotovo savremenog, poreskog pluralizma.

¹ Jelčić, Božidar: **Nauka o financijama i finansijsko pravo**, Narodne novine, Zagreb, 1990., str.213.

² Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.482.

Poreski monizam je model poreskog sistema koji se zasniva samo na jednom poreskom obliku. Ideja o poreskom monizmu je stara nekoliko vjekova i više se puta pojavljivala u finansijskoj teoriji. Najjače je vezana za fiziokratsko učenje o zemlji kao jedinom izvoru bogatstva, odnosno za teoriju o postojanju «čistog produkta» u zemljoradnji. Logična konsekvencija takvog učenja jeste da se svi porezi koji neposredno ne terete poljoprivredu, prevladavaju i plaćaju iz čistog produkta, što je samo duži i skuplji put da se oporezuje poljoprivreda. Sa takvim stavom sasvim je normalno da se u tom pravcu i traži rješenje u izboru jedinog poreza, poreza na «čist produkt» odnosno na zemljišnu rentu.

Mada je Adam Smit pobio osnovnu polaznu tačku fiziokratskog učenja i time srušio osnovu za niz zaključaka i zahtjeva koji su se na njoj temeljili, ideja o poreskom monizmu nije bila napuštena. Inspirujući se Rikardovom teorijom zemljišne rente, istu ideju je u XIX vijeku ponovio i američki agrarni socijalista Henri Džordž.³

Krah fiziokratskog učenja o poreskom monizmu ne znači i krah teze o poreskom monizmu uopšte. Nove ideje se javljaju u toku XIX vijeka, a i danas. Kasniji zastupnici poreskog monizma ističu da je najbolji poreski oblik porez na kapital, zatim porez na luksuznu potrošnju, porez na dohodak i posebno porez na energiju.⁴

Ideja o uvođenju jedinstvenog poreza na energiju je šezdesetih godina XX vijeka u Francuskoj bila veoma aktuelna. Prema njenom autoru E.Šileru trebalo bi oporezovati potrošnju energije i tako zapravo poreski ravnomjerno zahvatiti sve privredne subjekte koji u bilo kom obliku, obavljajući svoju aktivnost, troše energiju iz bilo kog izvora. Porez na energiju bi doveo do ravnomjerne raspodjele tereta i znatno bi pojednostavio čitav složeni postupak ubiranja poreza. Ova ideja je imala brojne pristalice, ali još više brojne ogorčene protivnike i kritičare.

U poslednjoj deceniji XX vijeka ponovo se, u specifičnim uslovima, javljaju ideje bliske idejama poreskog monizma. Njih srećemo u radovima J. Kornaija i posebno Č. MekLura. U pitanju su problemi koje sa sobom nose poreske reforme u zemljama u tranziciji. Naime, oba autora predlažu da se umjesto razduženog i poreskim oblicima bogatog poreskog sistema, koji je svojstven razvijenim tržišnim privredama, ili zemljama u tranziciji u prvim godinama, uvedu, u sklopu poreske reforme, pojednostavljeni i manje brojni poreski oblici.

Tako J. Kornai tvrdi da bi Mađarska, a samim tim i sve ekonomije u tranziciji, trebalo da prihvate tri vrste poreza kao primarne izvore javnih prihoda. To su: linearni porez na promet, linearni i neprogresivni porez na fond plata i linearni i neprogresivni porez na profit. Tim bi se pristupom postigla tri cilja: jednostavnost, ekonomska neutralnost i neprogresivnost.

Osnovna ideja da se zemljama u tranziciji ponude «primarni izvori javnih prihoda» odnosno «pojednostavljeni alternativni porez» svakako leži u činjenici da se one sukobljavaju sa mnogim i ozbiljnim fiskalnim problemima. Poteškoća nije samo u tome što većina ima velike budžetske deficite koji prijete da u fazi tranzicije potpuno inflaciju. Problemi su mnogobrojniji i veoma ozbiljni. Radi se, najprije, o tome da pomenute zemlje, prije započinjanja procesa tranzicije nisu imale poreske sisteme koji su na bilo koji način i u bilo kojoj meri svojstveni tržišnim privredama. Takođe, tim zemljama nedostaju administrativna infrastruktura, računovodstvena praksa i iskustva sa poreskom administracijom i urednim izvršavanjem poreskih obaveza. U takvim okolnostima, po mišljenju pomenutih autora, nije preporučljivo u zemljama u tranziciji realizovati poreske reforme koje se praktično sastoje u

³ Prema: Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 149.

⁴ Ristić, Žarko: **Finansijski menadžment i ekonomija javnog sektora**, Etnostil, Beograd, 2010., str.244.

prihvatanju poreskih sistema skrojenih po uzoru na one koji postoje u razvijenim tržišnim privredama.

Poreski monizam, osim privremenih pokušaja, nije našao praktičnu primjenu. 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. Njime se ne bi mogli obuhvatiti svi poreski subjekti i objekti oporezivanja. Jedinstven porez i pri najboljem izboru dovodi u pitanje ukupnu finansijsku izdašnost. Brzo bi se postigla gornja granica oporezivanja. Defraudacija poreza bi morala, takođe, biti veća što je porez viši, što bi dovodilo i do teškoća u naplaćivanju poreza i velike prinude.⁵ Ovome treba dodati i vrlo značajne psihološki negativne efekte. Zato nije čudo da mnogi autori govore o svojevrsnoj utopiji poreskog monizma.

Finansijska teorija, a posebno praksa, se opredjeljuju za postojanje poreskog pluralizma, odnosno za poreski sistem koji se sastoji iz većeg broja poreskih oblika.

Nesporna je superiornost pluralnog poreskog sistema budući da je naročito fiskalno izdašniji i da omogućuje veću pravičnost.

Pluralni poreski sistem, pri tome, mora da predstavlja racionalnu kombinaciju različitih poreza i drugih javnih prihoda, pogodnih za ostvarivanje kako čisto fiskalnih (prikupljanje sredstava za finansiranje javne potrošnje u najširem smislu riječi) tako i brojnih ekstrasfiskalnih ciljeva (ekonomske, socijalne, političke ili neke druge prirode).

Poreski sistemi savremenih država se međusobno razlikuju. Razumljivo je da su mjesto i uloga pojedinih poreskih oblika i grupacija poreskih oblika drugačiji u jednoj industrijski razvijenoj zemlji od poreskog sistema zemalja u razvoju, kao i onih koje se nalaze u fazi tranzicije. Takođe, postoje razlike u poreskim sistemima zemalja koje su unitarno uređene u odnosu na poreske sisteme koji postoje u zemljama sa federativnim državnim uređenjem (postojanje tzv. fiskalnog federalizma).

1.3. Struktura savremenih poreskih sistema

U savremenim poreskim sistemima sreće se veći broj poreskih oblika. Najčešće se radi o porezima koji pogađaju dohodak, prihod ili imovinu, o porezima koji pogađaju porast vrijednosti imovine, odnosno njen prenos kao i o porezima koji pogađaju trošenje dohotka, prihoda ili imovine.

Globalno posmatrano, postoje savremeni poreski sistemi koji su oslonjeni većim dijelom na neposredne poreze (porez na dohodak), odnosno oni koji su u većoj mjeri oslonjeni na posredne poreze (porez na promet, odnosno porez na dodatu vrijednost). U poslednjih deceniju-dve postoji izražena tendencija ka proširenju upotrebe i značaja posrednih poreza, posebno zbog rastuće primjene poreza na dodatu vrednost. Ova tendencija se širi uprkos činjenici da je sa gledišta pravičnosti i ravnomjernosti raspodjele poreskog tereta (srazmerno ekonomskoj snazi) pogodniji poreski sistem u kome preovladavaju neposredni poreski oblici.

Poreski sistemi savremenih država međusobno se razlikuju, ne samo s obzirom na sastavne elemente, nego i s obzirom na relativno učešće pojedinih poreskih oblika u strukturi javnih prihoda fiskalnog karaktera. Brojni su faktori koji uslovljavaju pomenute razlike:⁶

⁵ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 101.

⁶ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.491.

- razvijenost privrede,
- društveno-ekonomsko uređenje,
- fleksibilnost pojedinih poreza,
- političke reakcije vlada na proistekle automatske efekte,
- opredjeljenje birača između niskih poreza i visoke socijalne sigurnosti države blagostanja,
- obrazovni nivo stanovništva i mogućnosti korišćenja novih tehnologija,
- struktura radne snage,
- način finansiranja socijalnog osiguranja,
- karakter državnog uređenja,
- pripadnost određenoj međunarodnoj organizaciji,
- istorijski razvoj i tradicija.

U razvijenim zemljama, u kojima je *per capita* dohodak visok, po pravilu će biti veće učešće poreza na dohodak, pa i poreza na imovinu, nego u zemljama u razvoju. Države u kojima je dohodak stanovništva nizak moraju se relativno više oslanjati na poreze koji pogađaju potrošnju. Zato je kod njih udio carina, akciza i poreza na promet u ukupnim poreskim prihodima značajniji nego u industrijalizovanim zemljama.

U tržišno orjentisanim privredama porezi se postavljaju tako da što manje remete neutralnost. Poreski podsticaji su relativno rasprostranjeni, ali se, po pravilu, pružaju na osnovu čvrsto postavljenih kriterijuma (najčešće ekonomske, ekološke ili socijalno-političke prirode). Sve u svemu, iako država primarno nastoji da putem poreza dođe do finansijskih sredstava, poreska politika se vodi na način da se obezbjedi optimalnost u ostvarivanju alokativnih i redistributivnih ciljeva.

Na promjene u strukturi poreskog sistema može uticati i automatska elastičnost prihoda od nekih poreskih oblika u odnosu na konjunkturalna kretanja u privredi.

Iako je svako uopštavanje pomalo rizično, može se uočiti izvjesna pravilnost da vlade desno od centra nastoje da provode politiku nižih poreza, uopšte, i smanjivanje učešća poreza na dohodak u odnosu na poreze na potrošnju, posebno. Vlade lijevo od centra imaju, po pravilu, pristup u skladu sa kojim javni sektor treba da bude veći, što podrazumijeva veće poreze i, posebno, oštrije oporezivanje dohotka.⁷

Svaka vlada koja u demokratskom društvu želi da bude reizabrana prinuđena je da vodi računa o tome da li više vrednuje okolnost da su porezi koje plaćaju srazmjerno niski, makar zato koristi koje primaju u vidu javnih dobara bile skromne, ili, pak, okolnost da je socijalna sigurnost koju pruža država blagostanja na visokom nivou, pa i po cijenu visokih poreza.⁸

Ako je stanovništvo neke zemlje u prosjeku dobro obrazovano, poreske vlasti u njoj će moći da se više oslone na poreze kod kojih se osnovica utvrđuje primjenom direktne metode (dakle, na osnovu podataka koje poreski obveznik dostavlja u poreskoj prijavi), odnosno na složenije oblike poreza na promet (poput poreza na dodatu vrijednost).

⁷ Messere, Ken: **Tax policy in OECD Countries**, IBFD Publications, Amsterdam, 1993, str.52.

⁸ Messere, Ken: **Tax policy in OECD Countries**, IBFD Publications, Amsterdam, 1993, str.52.

Srazmjerno veliki broj lica koja samostalno obavljaju djelatnost u poređenju sa zaposlenima implicira relativno manji udio poreza na dohodak fizičkih lica. Najjednostavniji, a ujedno i najefikasniji mehanizam naplate ovog poreza je «naplata po odbitku», koja se primjenjuje kod plata koje se isplaćuju zaposlenima. Porez na prihod od samostalne djelatnosti utvrđuje se, međutim, na osnovu rješenja nadležnog poreskog organa o visini poreske osnovice.

Većina savremenih država finansira obavezno socijalno osiguranje putem posebnih doprinosa, koji se uplaćuju u specijalne fondove javnog socijalnog osiguranja. U državama kod kojih se obavezno socijalno osiguranje obezbjeđuje iz budžeta uopšte ne postoje doprinosi za socijalno osiguranje ili je njihovo učešće u poreskoj strukturi marginalno, dok je udio poreza na dohodak fizičkih lica iznad prosjeka.

Zemlje kod kojih je učešće spoljnotrgovinskog sektora u društvenom proizvodu srazmjerno veliko (otvorene privrede) vode računa o kompetitivnosti poreskog sistema. Posebno kada su u pitanju posredni porezi, oni nastoje da primjene poreske oblike (poput poreza na dodatu vrijednost) koji se mogu lako iskoristiti za podsticanje izvoza.

Okolnost da li je neka država federacija takođe može uticati na strukturu njenog poreskog sistema. Karakteristično je da kod zemalja OECD-a PDV nije uveden samo u dvije složene države – SAD i Australiji.

Članstvo u Evropskoj ekonomskoj zajednici podrazumijeva visok stepen harmonizovanosti nacionalnih sistema oporezivanja prometa. Sve zemlje primjenjuju porez na dodatu vrijednost čija je osnovica jedinstveno uređena, dok kod stopa i dalje postoje određene razlike.

Konačno, istorijski razvoj i tradicija su faktori koji mogu uticati na strukturu poreskog sistema. Posebno su poreski sistemi zemalja u razvoju pod uticajem tradicionalnog i istorijskog faktora.

1.4. Savremena kretanja na području oporezivanja

Nesmetano kretanje ljudi, kapitala, roba i usluga je nezaobilazna pretpostavka za ostvarenje ideje o integraciji nacionalnih privreda u supranacionalna. Prepreku takvom kretanju predstavljaju, uz ostalo, i poreski sistem i mjere poreske politike, koje autonomno, na osnovu svog finansijskog suvereniteta, utvrđuju pojedine države. Takvi sistemi oporezivanja funkcionisali su više-manje u okviru očekivanog i ispunjavali zadate im ciljeve u uslovima relativno zatvorene privrede (relativno mala spoljno-trgovinska razmjena, otežana mogućnost izvoza kapitala, mala pokretljivost radne snage).⁹ Međutim, oni više nisu mogli odgovoriti potrebama i poslužiti ciljevima od onog momenta kada su se nacionalne privrede, što institucionalno, što neformalno, počela sve intenzivnije i na širem privrednom području, povezivati.

Integracija nacionalnih privreda u proteklih nekoliko desetina godina snažno je uticala na privredna kretanja, ne samo unutar pojedinih država, nego i među državama – članicama integracijskih asocijacija i slično, stvarajući tako novi prostor i nove uslove za nove i drugačije međusobne odnose.¹⁰ Tako se troma, spora i obimom mala spoljnotrgovinska

⁹ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 153.

¹⁰ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 153.

razmjena, sniženjem carina i ublažavanjem drugih carinskih davanja, a naročito njihovim ukidanjem, značajano povećala i postala brža.

Ukazivanje na fenomen integracije nacionalnih zakonodavstava neophodno je zbog toga što će se on svakako odraziti i na oporezivanje, odnosno na poreski sistem, mjere poreske politike, kao i na poresku administraciju unutar neke nacionalne ekonomije. Naime, integracija i oporezivanje međusobno su povezani i uzročno-posljedično uslovljeni. Što su nacionalni poreski sistemi različitiji, što su udaljeniji jedan od drugog, što je stepen njihovog međusobnog usklađenja niži, to je i utakmica među njima izraženija, a takav je onda i uticaj na distribuciju, odnosno redistribuciju dohotka.¹¹

Internacionalizacija ekonomskih aktivnosti ne mora promijeniti ciljeve koje država želi ostvariti svojim poreskim sistemom i mjerama poreske politike, ali će svakako kao posljedica te internacionalizacije, proširenjem aktivnosti poreskih obveznika na različite države, kao i proširenjem dometa njihovih djelatnosti, poreski sistemi i poreske politike pojedinih država postati faktori od uticaja na ekonomske odluke poreskih obveznika određenih država. Poreski sistemi i poreske politike pojedinih država odrazit će se kao svojevrsni pritisci na poreske obveznike i njihove poslovne odluke time što će se pojedini nacionalni poreski sistemi međusobno razlikovati i konkurisati razlikama u visini poreskih osnovica, u različitim visinama poreskih stopa, većim ili manjim mogućnostima izbjegavanja plaćanja poreza i drugo. Ove faktore mogu koristiti pojedini poreski obveznici, ali i pojedine države koje će nastojati ostvariti veće prihode na račun neke druge države.

Teorijska saznanja, empirijska istraživanja i praktična iskustva na području oporezivanja, na jednoj strani, te integracijska kretanja širih razmjera na drugoj, u nekoliko proteklih decenija, imali su značajan uticaj i na promjene u poreskom sistemu, kao i mjerama poreske politike, odnosno na zahtjeve koji se u savremenim uslovima postavljaju pred poreski sistem i poresku politiku. Neki od njih su:¹²

- harmonizacija poreza,
- neutralni porezi,
- smanjenje poreskog opterećenja,
- jednostavnost u oporezivanju,
- prednost oporezivanja potrošnje u odnosu na oporezivanje dohotka,
- pravednost u oporezivanju.

Da bi se što brže i bolje realizovali ciljevi kojima su pri svom formiranju težile integrisane ekonomske zajednice, potrebno je, između ostalog, što više usaglasiti poreske sisteme i mjere poreske politike. Praksa je pokazala da za uspješno funkcionisanje tih zajednica nije neophodno unificirati poreske sisteme i poreske politike članica zajednica, nego je za ostvarenje proklamiranih ciljeva dovoljno da se ti sistemi i te politike što više približe, da se što više usklade, odnosno da se harmonizuju toliko da preostale razlike ne budu prepreka realizaciji slobode kretanja ljudi, kapitala, proizvoda i usluga. U pravcu harmonizacije poreskih sistema i poreske politike najviše je učinjeno u Evropskoj uniji. Države-članice EU su u cijelosti ujednačile sistem carinjenja, a učinjeni su značajni koraci i u harmonizaciji propisa kojima je regulisana materija oporezivanja prometa, odnosno u oblasti poreza na dodatu vrijednost i akciza. Međutim, mada su sve članice Evropske unije u svoj poreski sistem ugradile porez na dodatu vrijednost, još uvijek među njima postoje značajne

¹¹ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 154.

¹² Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 155.

razlike u broju i visini stopa ovog poreza, poreskim oslobođanjima, kao i sudjelovanju prihoda od poreza na dodatu vrijednost u ukupnim poreskim prihodima pojedinih zemalja. Po ugledu na članice Evropske unije, porez na dodatu vrijednost su u svoje poreske sisteme ugradile i mnoge druge države (one koje žele postati članice Evropske unije, države koje imaju razvijene trgovinske odnose s članicama Evropske unije, države u tranziciji koje reformom svojih sistema oporezivanja nastoje što brže i uspješnije preći na tržišni način privređivanja).¹³

U praksi se nije potvrdilo korištenje poreza kao instrumenta ekonomske politike države. Država se pokazala kao loš privrednik, a djelovanje države u privredi inferiorno u odnosu na tržišni mehanizam. Zbog neželjenih ekonomskih učinaka oporezivanja, odnosno zbog zahtjeva da država što manje utiče na ponašanje poreskih obveznika (donošenje odluke kada, koliko, kuda, u šta ulagati, kako će i gdje organizovati privrednu aktivnost i slično), sve su glasnjiji zahtjevi da se uloga poreza neutrališe, odnosno ograniči na ostvarenje fiskalnih ciljeva, te da se rizik donošenja poslovnih odluka prepusti samim preduzetnicima, odnosno da se isključi mogućnost države da mjerama poreske politike utiče na poslovne odluke poreskih obveznika.¹⁴

Sve su glasnjiji zahtjevi teoretičara, političara, privrednika, raznih interesnih grupa i šire javnosti za smanjenjem poreskog opterećenja, odnosno za zaustavljanjem povećanog sudjelovanja poreza u društvenom proizvodu u posljednjih 20-ak godina. Zahtjevi za „štedljivijom“ državom, za smanjivanjem, odnosno ograničavanjem nekih zadataka i mjera iz nadležnosti države, za rasterećenjem privrede, kako bi se podstakla proizvodnja, povećala zaposlenost, smanjila inflacija i drugo, prisutni su u svim savremenim državama.

Logična posljedica sve veće demokratizacije društva je nastojanje da oporezivanje bude što jednostavnije, odnosno da se poreski obveznici što lakše snalaze u poreskim propisima i da poreska materija bude precizno regulisana. Međutim, zahtjev za pojednostavljenjem u oporezivanju ne smije dovesti u pitanje plaćanje poreza prema ekonomskoj snazi, odnosno pravednost u oporezivanju.

U naučnim krugovima sve je zastupljenije mišljenje da je oporezivanje potrošnje pravednije nego oporezivanje dohotka, da je mogućnost poreske evazije manja pri oporezivanju potrošnje, te da je logičnije oporezovati potrošnju nego dohodak. U prilog oporezivanju potrošnje ističe se da ljudi rade i ostvaruju dohodak, ne zato da bi ga imali, već zato da bi ga trošili i tako zadovoljili neke svoje potrebe. Orijentacija na oporezivanje potrošnje podstiče štednju, samim tim pozitivno utiče na ulaganja, pa, prema tome, doprinosi otvaranju novih radnih mjesta i privrednom napretku uopšte. Uz nesumnjive prednosti oporezivanja potrošnje ističu se i određeni nedostaci. Naime, kako ekonomski slabija lica veći dio svog dohotka troše, oporezivanje potrošnje jače tereti siromašnije, odnosno u povlašten položaj dovodi bogatije.

Trajni zadatak koji se postavlja pred kreatore sistema oporezivanja je ravnomjerna raspodjela poreskog tereta, ostvarenje što veće horizontalne i vertikalne jednakosti, odnosno što veće pravednosti u oporezivanju.

¹³ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 155.

¹⁴ Žilbert, F.: **Koliko porezne ekonomske politike?** Financijska praksa br. 1., Institut za javne financije, Zagreb, 1996., str.27.

2. NASTANAK, POJAM I OSNOVNE KARAKTERISTIKE POREZA

2.1. Nastanak poreza

Porez i sva javna davanja stari su kao i zajednički život ljudi uopšte i sve dok postoji neka organizovana zajednica, postojaće i zajedničke potrebe koje će trebati zadovoljavati i paralelno s tim i metode kojima će se to zadovoljavanje, putem materijalnih davanja članova zajednice, omogućiti.

Tipičan razvoj poreza u savremenom smislu opisan je ovako:¹⁵

- od davanja do uzimanja, tj. od više-manje dobrovoljnog davanja za potrebe zajednice, do prisilnog davanja,
- od naknade za neku aktivnost gospodara do doprinosa javnoj blagajni,
- od privatnog ili dijelom privatnog, a dijelom javnog davanja do iznosa strogo javnog značaja sa stajališta obaveznosti plaćanja i njegove upotrebe,
- od povremenog pokrivanja potreba, odnosno vanrednog davanja, do stalnog izvora finansijskih sredstava,
- od namjenskog poreza (upotrijebljenog za pokrivanje određene potrebe) do opšteg i redovnog sredstva za finansiranje zadovoljenja potreba,
- od obaveze koju su imale samo određena lica, do opšte obaveze svakoga, od naturalnog do novčanog oblika,
- od dopunskog sredstva zadovoljavanja potreba do osnovnog sredstva za pokrivanje, odnosno zadovoljavanje potreba.

Porezi u apsolutističkim monarhijama starog vijeka (Babilon i Egipat) imali su primat među državnim prihodima, zbog velikih sredstava koja su bila neophodna za vođenje ratova, održavanje dvora i ogromne građevinske radove. Porezi su se u najvećem dijelu ubirali u naturi.

U staroj Grčkoj su u prvo vrijeme javna davanja bila neznatna. Ubirala su se u iznimnim prilikama u povodu vjerskih obreda, praznika ili građevinskih radova. S vremenom se i broj davanja i njihova učestalost povećala, tako da je antička Grčka u 4. i 5. vijeku prije nove ere imala vrlo razvijen poreski sistem.

U Rimu su javna davanja postala značajan faktor tek sa pojavom novca. Posebno se tu ističu različite vrste carina i taksa, a u vanrednim prilikama, u sistem prihoda su uključeni i lični porezi i porezi na imovinu. Uporedo sa stagnacijom moći rimske države dolazi do propasti sistema prihoda, a time i poreskog sistema. Česte poreske reforme uglavnom su se sastojale u traženju novih mogućnosti oporezivanja.

Razvoj poreza u srednjem vijeku nije jedinstven. Moguće je razlikovati tri razvojna razdoblja poreskih sistema:¹⁶

- Razdoblje ranog srednjeg vijeka je razdoblje ranog feudalizma, okarakterisanog preovladavajućom naturalnom privredom.

¹⁵ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 31.

¹⁶ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 32.

- Razdoblje procvata feudalizma s naglašenom i sve dominantnijom novčanom privredom, čijom se kolijevkom smatra Italija.
- Razdoblje kasnog srednjeg vijeka karakteristično po sve većoj moći teritorijalnih gospodara, kao i stvaranjem i jačanjem država u modernom smislu. Prihodi ubirani u tom razdoblju sve više dobijaju formu oporezivanja.

Mjesto i uloga poreza u kapitalizmu usko su vezani uz činjenicu da broj i vrsta zadataka kapitalističke države raste, da se njena djelatnost, odnosno funkcije proširuju, što je dovelo do potrebe za sve većim finansijskim sredstvima, koja su za finansiranje ovih zadataka bila potrebna. Pri tome su vrlo značajan dio tih sredstava predstavljali upravo prihodi ubrani oporezivanjem.

Ciljevi i učinci primjene pojedinih poreza, odnosno poreskih sistema u cijelosti, mogu se posmatrati posebno u razdoblju liberalnog kapitalizma, a posebno u periodu intervencionizma.

Period liberalnog kapitalizma počiva na zahtjevu o punom uvažavanju *laissez fairea*, koji isključuje pravo i mogućnost države da bilo kakvim instrumentima djeluje na privatnu aktivnost privrednog sektora, remeteći na taj način privrednu strukturu, koja nastaje kao rezultat privatne inicijative. Kao rezultat ovakvog stava, predstavnici i zagovornici liberalnog kapitalizma nosioci su ideje o tzv. neutralnim porezima i neutralnosti poreskog sistema u cjelini. Prema koncepciji neutralnih poreza, ulogu ovog finansijskog instrumenta trebalo je ograničiti isključivo na fiskalni efekat, koji se njegovom primjenom i smio i trebao postići.

U intervencionističkom razdoblju kapitalizma je ideja o mogućnostima iskorištavanja poreza za postizanje mnogo većeg broja i šireg kruga kvalitativno drugačijih i novih ciljeva postala bit poreske teorije i prakse. Porezi ovog perioda postaju efikasno sredstvo za intervenciju, za struktuiranje i prestruktuiranje ekonomskih i socijalnih odnosa.

2.2. Pojam poreza

Porezima i drugim javnim prihodima država obezbjeđuje sredstva za zadovoljavanje javnih potreba. Porezi predstavljaju stub nosač u obezbjeđivanju sredstava za finansiranje javnih rashoda. Preko poreza se preraspodjeljuje između jedne petine i jedne trećine društvenog proizvoda.

Porezi predstavljaju najznačajnije oblike javnih prihoda u savremenim državama. Otuda ne iznenađuje što se izučavanjima pravnih, ekonomskih, psiholoških, socioloških i drugih aspekata poreza u savremenoj literaturi javnih finansija posvećuje daleko veća pažnja nego odgovarajućim izučavanjima bilo kog drugog oblika javnih prihoda.¹⁷

U građanskoj teoriji javnih finansija dat je veliki broj definicija poreza. Suštinski se te definicije mnogo ne razlikuju, mada najčešće naglašavaju pojedina obilježja ili aspekte poreza (pravne, ekonomske, politikološke, finansijske, i slično). Neke od njih, koje vjerovatno najbolje izražavaju suštinu poreza, su:

„Porez je davanje u novcu koje država ubire od pojedinaca na osnovu suvereniteta, definitivno i bez protivnakanade, u cilju pokrića javnih tereta.“¹⁸

¹⁷ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.35.

¹⁸ Jèze, Gaston: **Cours de finances publiques**, Paris, 1936., str.356

„Porez predstavlja instrumenat javnih prihoda kojim država, uključujući i niže oblike političko-teritorijalne zajednice, od subjekata pod njenom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva, bez neposredne protivusluge, u svrhu pokrivanja svojih finansijskih potreba i postizanja drugih, prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva.“¹⁹

Porez se definiše na više načina:²⁰

- Kao javni (državni) prihod koji se plaća za zadovoljavanje opštih interesa.
- Porez je prinudno davanje koje se naplaćuje kroz finansijsku prinudu državne vlasti.
- Porez je davanje poreskih obveznika bez direktne protivnaknade, što je usko vezano za nepovratnost poreza.

Danas se sve više nameće zahtjev da se element državnog intervencionizma u privredi uvrsti u definiciju poreza. Ekonomska i socijalna djelovanja poreza dolaze u prvi plan, dok čisto fiskalna djelovanja postaju sekundarna. U tom smislu Lucien Mel daje nešto proširenu definiciju poreza: „Porez je novčano davanje fizičkih i pravnih lica, kao i eventualnih javnih preduzeća, prema njihovoj poreskoj sposobnosti, koje ubire javna vlast, oslanjajući se pri tome na svoju silu, i to bez direktne protivnaknade, a u cilju pokrivanja javnih tereta države i ostalih javnih teritorijalnih tijela, a u cilju intervencije javne vlasti.“²¹

2.3. Osnovne karakteristike poreza

Definicije poreza naglašavaju nekoliko karakteristika po kojima se on razlikuje od drugih javnih prihoda:²²

- derivativnost poreza,
- prisilnost poreza,
- porezima se finansiraju javni rashodi,
- odsustvo neposredne protivnaknade,
- porez je novčano davanje.

1) Derivativnost poreza. Porezi su instrument preraspodjele (kroz mehanizam sekundarne raspodjele odnosno preraspodjele društvenog proizvoda) dohotka odnosno imovine. Tim instrumentom država od fizičkih i pravnih lica, nad kojima ima suverenitet, oduzima bilo dio novostvorene vrednosti u godini u kojoj se obavlja oporezivanje, bilo dio akumulisane novostvorene vrijednosti iz prethodnih godina (imovina) i tako prikupljena sredstva koristi za finansiranje javnih rashoda. Poreski prihodi su, dakle, derivativni (izvedeni) prihodi države i nisu rezultat njene ekonomske aktivnosti.

Nasuprot porezima kao derivativnim prihodima, sredstva koja država ostvaruje nastupajući na tržištu kao i drugi ekonomski subjekti, prodajući svoje proizvode ili usluge ne predstavljaju derivativne već originarne (izvorne) javne prihode.

2) Prisilnost poreza. Budući da se porezima umanjuje raspoloživi dohodak, odnosno imovina fizičkih i pravnih lica, prirodno je da ta lica, u načelu, neće rado prihvatiti obavezu

¹⁹ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.35

²⁰ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 110

²¹ Komazec, Slobodan: **Monetarne i javne finansije**, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2006., str.402.

²² Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.35

plaćanja poreza. Plaćanje poreza je za poreske obveznike žrtva koju su dužni da podnesu. Iako se u demokratskim društvima vodi računa o tome da namjene radi kojih se uvode porezi (i drugi javni fiskalni prihodi), kao i samo uvođenje poreza imaju legitimitet (izglasavanje odgovarajućeg zakona u parlamentu ili pak izjašnjavanje na referendumu), to nikako ne znači da svaki građanin podržava uvođenje određenog poreza niti rashode koji se njime finansiraju.

Otuda naplata poreza u svim savremenim državama počiva na prinudi (prisili). Ako se u redovnom postupku ne podmiri poreska obaveza, primjenjuje se prinudna naplata koju država ostvaruje primjenom svog aparata sile. Elementa prinude nema prilikom uvođenja već samo prilikom naplate poreza. U nedemokratskim društvima, međutim, elementa prinude ima i u fazi uvođenja, a ne samo u fazi naplate poreza.

3) Porezima se finansiraju javni rashodi. Jedna od ključnih karakteristika poreza jeste da se prikupljaju u „opštem interesu”. Prikupljenim sredstvima se obezbjeđuje finansiranje javnih rashoda, odnosno obezbjeđuje se potrošnja koja je drugačija nego što bi bila da je izostala javna intervencija. Da nisu bili podvrgnuti oporezivanju, privreda i stanovništvo bi koristili raspoloživi dohodak za određene namjene i u određenim proporcijama saglasno svojim prioritetima i odlukama. Oporezivanjem je izvršena realokacija ekonomskih resursa i obezbjeđeno finansiranje javnih rashoda koji su u konkretnoj državi uslovljeni političkim, kulturnim, istorijskim i mnogim drugim okolnostima.

4) Odsustvo neposredne protivnake. Kod poreza se ne javlja neposredna protivusluga od strane države onome ko je porez platio. Na taj način se ovaj javni prihod razlikuje od mnogih drugih javnih prihoda (taksa i doprinosa posebno). Naravno, ovim se ne želi reći da onaj ko je platio porez nema nikakvu korist od toga. Ta korist je, međutim, opšteg karaktera, ali njena visina nije određena visinom plaćenog poreza. Između plaćenog poreza i rashoda koji se podmiruju oporezivanjem nema korelacije niti je korist koja rezultira iz porezom finansiranih rashoda vezana za iznos plaćenog poreza.

5) Porez je novčano davanje. Porezi se u savremenim tržišnim privredama utvrđuju u novčanim jedinicama i ubiraju se u novcu. Naravno, istorija je, a sporadično i savremeni svijet, pun i primjera da su se porezi plaćali u naturi ili u radu.²³

Osim ovih gore navedenih karakteristika poreza u literaturi se sreću još neke koje će se samo navesti:²⁴

- nepovratnost poreza,
- princip teritorijalnosti poreza,
- nedestiniranost poreza (neafektacija poreza) i drugo.

Porezi su nepovratni prihodi države. Prihodi koje država ubire od poreskih obveznika postaju njeno vlasništvo i ona ih upotrebljava za finansiranje zadataka i mjera iz svoje nadležnosti. Nepovratnost prihoda ubranih od poreza ima trajni karakter.

Pripadnost određenoj teritoriji uzrokuje obavezu plaćanja poreza. Obaveza plaćanja poreza vezuje se za državljanstvo, jer se plaća na osnovu teritorijalne pripadnosti i finansijskog suvereniteta države. Sva fizička i pravna lica koja ostvaruju prihod koji podliježe oporezivanju plaćaju porez bez obzira da li su državljani zemlje u kojoj obavljaju svoju djelatnost.

²³ Jelčić, Božidar: **Nauka o financijama i finansijsko pravo**, Narodne novine, Zagreb, 1990., str.39.

²⁴ Milojević, Aleksa; Trklja, Milivoje: **Javne finansije**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000., str. 172.

Nedestiniranost poreza je karakteristika ove vrste prihoda koja proizilazi iz namjene trošenja iznosa ubranih oporezivanjem. U pravilu, namjena trošenja iznosa ubranih porezom nije unaprijed utvrđena, već se prihodima prikupljenim porezima podmiruju rashodi uopšte.

3. TEORIJSKE POSTAVKE OPRAVDANOSTI POREZA

Jedno od pitanja koje je oduvek izuzetno mnogo zaokupljalo pažnju, a i danas je to slučaj, jeste pitanje opravdanja ubiranja poreza. Koji su to bitni razlozi da se pod prijetnjom državne prinude zahvata dio ekonomske snage obveznika i koristi mimo njihovog direktnog uticaja i mjerljivog interesa? Iz današnje perspektive, odgovore na opravdanost oporezivanja pružaju stavovi nekoliko osnovnih teorija:²⁵

- teorija sile,
- teorija naknade,
- teorija žrtve,
- teorija reprodukcije,
- organska teorija,
- socijalistička teorija,
- teorija suvereniteta,
- savremena finansijska teorija.

1) Teorija sile. U pitanju su shvatanja prema kojima se opravdanje poreza sastoji u pravu jačega da gospodari slabijim, što podrazumijeva i prinudno zahvatanje dijela njegovih ekonomskih izvora. Naime, vladalac ima pravo da nametne poresku obavezu potčinjenim licima. Ovakvo opravdanje poreza odgovara prilikama koje su postojale u starom i srednjem vijeku. Međutim, ima mišljenja da su elementi sile (supremacija države nad obveznicima) prisutni kod poreza kao kategorije.

2) Teorija naknade. Kamen temeljac ideologije vladajuće klase u liberalnom kapitalizmu sastoji se u formalnoj ravnopravnosti svih subjekata u ekonomskom prisvajanju na bazi razmjene ekvivalenata u slobodnoj konkurenciji. U takvim uslovima se nije moglo uklapati ubiranje poreza na bazi sile i supremacije s pozicije vlasti. Državi je trebalo naći mjesto među subjektima koji stižu naknadu za dobra i usluge ili druge koristi koje pružaju. Na toj osnovi su nađene razne varijante teorije naknade za objašnjenje opravdanja poreza. Njznačajnije od njih su:²⁶

- teorija cijene,
- teorija osiguranja i
- teorija uživanja.

Sušтина teorije cijene sastoji se u tome da država ostvaruje poreze kao naknadu (cijenu) za usluge koje pruža u obezbjeđivanju spoljne i unutrašnje bezbjednosti i zaštiti pravnog poretka. Te usluge koriste građani i oni za to treba da plate cijenu u obliku poreza, s

²⁵ Milojević, Aleksa; Trklja, Milivoje: **Javne finansije**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000., str. 175.

²⁶ Milojević, Aleksa; Trklja, Milivoje: **Javne finansije**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000., str. 176.

obzirom da ih država ne može pružati bez troškova. Brojni građanski teoretičari, kao što su: Smit, Rikardo, J.S. Mil, Volter, Monteskiye, Mirabo i Ruso.

Po teoriji osiguranja država se tretira kao specifična vrsta osiguravajućeg društva. Ona osigurava (štiti) imovinu građana i njihov fizički integritet. Da bi se građani osigurali od raznih rizika, plaćaju poreze državi, kao oblik premije osiguranja. Građani uživaju zaštitu države i obavezni su da to nadoknađuju. Ta naknada ima karakter obavezne premije osiguranja.

Teorija uživanja polazi, takođe, od usluga koje država pruža poreskim obveznicima. Opravdanje poreza se sastoji u obezbjeđivanju od strane države neometanog uživanja imovine i sticanja prihoda. Porez je naknada za to. Njegova visina treba da se obrazuje prema vrijednosti imovine i visini prihoda.

3) Teorija žrtve. Ova teorija se pojavila u drugoj polovini XIX vijeka, onda kada je liberalni kapitalizam prerastao u monopolski. Ideje o ekvivalentnosti u razmjeni usluga države i poreza kao cijene tih usluga, postepeno se napuštaju i zamjenjuju stavovima da država može od svojih građana da zahtijeva žrtvu u obliku plaćanja poreza, a da građanin pri tome nema pravo da od nje zahtijeva neku određenu protivuslugu. Teorija žrtve počiva na stavu da porez predstavlja žrtvu koju pojedinac čini u opštem interesu. Pristalice teorije žrtve su, prije svega: Pigu, Eberg, Edževort i Lofanbirže. U traganju za odgovorom kako utvrditi visinu žrtve koju treba da podnesu poreski obveznici, ova se teorija javlja u tri varijante:²⁷

- teorija apsolutno jednake žrtve,
- teorija proporcionalno jednake žrtve,
- teorija minimalne žrtve.

Teorija apsolutno jednake žrtve polazi od ideje da svi treba da plate jednak porez, dažbinu koju svi državljani plaćaju u istoj visini nezavisno od svojih ekonomskih, porodičnih ili ličnih prilika. Najtipičniji primer ovoga poreza jeste glavarina. Glavarina je krajnje nepravičan poreski oblik koji u istom iznosu pogađa i siromašne i najbogatije.

Teorija proporcionalno jednake žrtve smatra da svi obveznici treba da plaćaju porez u istom procentu od svoje osnovice.

Teorija minimalne žrtve polazi od hipoteze da granična korisnost od dohotka poreskog obveznika opada sa porastom dohotka. Zato veći deo poreskog tereta treba da podnesu najbogatiji, čime se preporučuje progresivno oporezivanje.

4) Teorija reprodukcije. Dobijanje i jačanje ekonomskih funkcija države navelo je neke finansijske teoretičare (na primjer, Štajna i Vagnera) na objašnjenje poreza u njegovoj reprodukciji. Po toj teoriji, država sredstva ubrana putem poreza treba da koristi u produktivne svrhe, odnosno obavlja takve funkcije i zadatke, čijim vršenjem se obezbjeđuje porast nacionalnog dohotka, pa i dohotka pojedinaca. Na taj način porez se reprodukuje.

Bez sumnje, ekonomskim intervencijama država obezbjeđuje bitne uslove za djelatnost pojedinačnih preduzetnika. Prije svega, angažovanjem sredstava za namjene za koje pojedinačni preduzetnici ne nalaze adekvatan interes izražen u profitu, a koje su od vitalnog značaja za funkcionisanje reprodukcije (kao, na primjer, ulaganja u infrastrukturu) ili što stvara opšte ekonomske uslove za uspješno odvijanje privrednih tokova (preko raznih mjera ekonomske politike).²⁸

²⁷ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.40.

²⁸ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 457.

Teorija reprodukcije poreza je tačna u značenju da se prikupljenim sredstvima putem poreza obezbjeđuju opšti uslovi održavanja reprodukcije. U mjeri u kojoj su ti uslovi bolji, to se reflektuje i na ostvarenje većih i stabilnijih profita. Međutim, porez se ne reprodukuje iz ulaganja države, pa čak i kada se vrše i u čisto produktivne namjene. Državna preduzeća su, po pravilu, nerentabilna.

5) Organska teorija opravdanja poreza počiva na interpretiranju države kao organske harmonične cjeline. Građani su dio tog organizma i za blagodeti koje uživaju u njemu treba da plaćaju poreze. Prema toj teoriji država se javlja kao potrebna i prirodna društvena institucija bez koje bi bila ugrožena egzistencija društva, pa, prema tome i svakog ekonomskog i drugog napretka.²⁹ Budući da je država, prema toj teoriji, prijeko potrebna i korisna zajednica, zadatak je građana da plaćajući porez održavaju državu. Prema tome, porezi izviru iz postojanja države, s jedne strane, i omogućavaju njeno održavanje, s druge strane.

6) Socijalistička teorija. Apologeti ideologije socijalizma boljševičkog tipa izveli su opravdanje poreza iz shvatanja socijalističke države kao sredstva za ostvarivanje klasnih interesa radničke klase: za učvršćenje njene pozicije u društvu, za borbu protiv ostatka klasnog neprijatelja i njegovih ekonomskih i socijalnih uporišta, za zaštitu od spoljnog neprijatelja, za razvoj materijalnih proizvodnih snaga, za kulturni progres, za socijalno obezbjeđivanje narodnih masa, itd. Po njima porez je objektivno bio opravdan tim zadacima i funkcijama države. U stvarnosti se vrlo brzo pokazalo da totalitarni režim u ime „radničke klase“ dovodi do potpunog otuđenja države od stvarnih interesa građana i radničkog sloja i njenog pretvaranja u instrument vlasti birokratije.

U apologetskoj teoriji konstituisana je varijanta teorije dužnosti za opravdanje poreza. Tako, sovjetski finansijski teoretičari Batirev i Sitnjin opravdavaju porez kao jedan od konkretnih oblika privlačenja radnog naroda za ispunjavanje građanske dužnosti.³⁰ Svrha plaćanja poreza je teorijski zanemarena, a apostrofirana dužnost.

7) Teorija suvereniteta se zasniva na tezi da je ovlašćenje države da uvodi, utvrđuje i naplaćuje poreze atribut njene suverenosti. Subjektivno poresko pravo izvire iz političke veze koja postoji između državljana i države. Plaćanje poreza omogućava nesmetano odvijanje zajedničkog života ljudi u određenoj državi.

Teorija suvereniteta koja je danas najprisutnija u teoriji javnih finansija, insistira da je svaki građanin dužan da svojim sredstvima doprinosi izvršavanju zadataka države, srazmjerno mogućnostima, odnosno sposobnostima. U pitanju je poreska sposobnost. Ta se sposobnost pokazuje na različite načine: u obveznikovom dohotku, u njegovoj imovini ili potrošnji. Prema tome, poreska sposobnost je pojam koji je dimenzioniran, a to nije slučaj sa subjektivnim osećanjem žrtve.

8) Savremena finansijska teorija se malo bavi problemom opravdanja poreza. Smatra ga rješanim, a pažnja se koncentriše na multiplicitet funkcija poreza. Polazi se od objektivno uslovljenog prisustva javnih potreba, odnosno javnih funkcija i ciljeva, koje se ne mogu realizovati, ili ne na racionalan ili uspješan način, na principima tržišne privrede, pa je nužno formiranje sredstava za to po javnopravnim mjerilima, u obliku poreza i drugih fiskaliteta. Obaveznost ostaje kao komponenta samog bića poreza, ali se ona konstituiše na realno mogući demokratski način – putem višestranačkog političkog sistema i demokratski izabраниh predstavnika i njihove odgovornosti i kontrole javnosti u skupštinskom odlučivanju o poreskim obavezama.

²⁹ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 58.

³⁰ Milojević, Aleksa; Trklja, Milivoje: **Javne finansije**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000., str. 180.

4. ELEMENTI OPOREZIVANJA

Oporezivanje je vrlo složen ekonomski, finansijski, socijalni i politički problem. To zahtijeva da se problematika oporezivanja raščlani na određene elemente kojima se sprovodi i čije izučavanje olakšava istraživanje cjelokupne problematike poreza. Poreska terminologija je skup naziva koji se upotrebljavaju u oporezivanju.³¹ Poreska terminologija je izuzetno bogata.

Svi elementi oporezivanja se dijele na lične i materijalne. Lični elementi oporezivanja odnose se na fizička i pravna lica koja imaju aktivnu ili pasivnu ulogu u oporezivanju. Materijalni elementi se odnose na područja finansijskih tokova u procesu oporezivanja.

4.1. Lični elementi oporezivanja

U lične elemente oporezivanja obično se svrstavaju sljedeći:³²

- poreska vlast,
- poreski obveznik,
- poreski platilac,
- poreski destinatar.

Poreska vlast se odnosi na javno-pravna tijela u čiju se korist naplaćuje porez i organe koji razrezuju i naplaćuju porez. Prvo se često identifikuje sa fiskalnim suverenitetom, a drugo se odnosi na administraciju koja ima zadatak da, na osnovu propisa, razrezuje i naplaćuje porez. Time se jasno definiše i poreski suverenitet.

Poreski obveznik ili poreski subjekt predstavlja ono fizičko ili pravno lice koje je po zakonu obavezno da plati porez. To znači da sva pravna i fizička lica nisu poreski obveznici, već samo ona koja su po zakonu obavezna da plate porez.

Poreski platilac predstavlja ono fizičko ili pravno lice koje *de facto* vrši plaćanje poreza. Poreski obveznik i poreski platilac se ne moraju podudarati.

Poreski destinatar je lice koje po namjeri zakonodavca snosi poreski teret. Prema tome, treba uočiti razliku: poreski obveznik je lice koje zakon određuje da snosi porez, poreski platilac je lice koje plaća porez, a poreski destinatar je lice koje definitivno snosi poreski teret.

Kod direktnih poreza poreski platilac i poreski destinatar su isto lice, dok kod indirektnih poreza, zbog procesa prevaljivanja, ne postoji preklapanje u istom licu. Na primjer, kod plaćanja carine, uvoznik je poreski platilac i obveznik, ali mu je omogućeno da iznos carine uključi u prodajnu cijenu i prevali na kupce, tako da kupci plaćaju carinu – čime postaju poreski destinatori.

³¹ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 110.

³² Komazec, Slobodan: **Monetarne i javne finansije**, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2006., str.407.

4.2. Materijalni elementi oporezivanja

Materijalni elementi se odnose na područja finansijskih tokova u procesu oporezivanja i zahvatanju dohotka.³³

Kao materijalni elementi oporezivanja najčešće se navode sljedeći:³⁴

Poreska osnovica predstavlja kvantitativnu konkretizaciju poreskog objekta, odnosno u novcu iskazanu vrijednost poreskog objekta. Poreska osnovica je vrijednost koja služi za utvrđivanje poreske obaveze, i to najčešće u visini dohotka kod neposrednih poreza, odnosno vrijednost robe i usluga kod posrednih.

Poreska jedinica je dio poreske osnovice prema kojoj se izračunava poresko opterećenje, na primjer: prinos po katastarskom prihodu po 1 ha zemljišta, na 100 kg uvezene robe, na određeni dio vrijednosti, i slično.

Poreska stopa označava iznos poreza u odnosu na poresku osnovicu i može se iskazati na dva načina: u procentualnom i (rijetko) u nominalnom iznosu. Poreske stope iskazane u procentualnom vidu mogu biti proporcionalne, progresivne ili regresivne.

Poreska tarifa predstavlja pregled poreskih osnovica sa odgovarajućim poreskim stopama.

Poreske liste su spiskovi poreskih subjekata, njihova imena i prezmena i iznos poreza koji treba da plate.

Poreski katastar je poseban spisak poreskih obveznika koji se vodi kod nadležnog poreskog organa u kojem se uvode svi elementi poreskih obveznika potrebni za razrez poreza (dohodak, katastarsko zemljište, prihodi i drugo).

Poreski objekt (ili predmet oporezivanja) predstavlja svaku činjenicu, odnosno manifestaciju ekonomske snage koja pruža osnov da se uvede neki poreski oblik. Ideal svake poreske politike je da se poreski objekt i poreski izvor poklapaju. Poreski izvor čini sve ono sa čime poreski obveznik raspolaže i iz čega može da plati porez. U principu, poreski izvor se može pojaviti u dvojakom vidu i to najpre u vidu prihoda, odnosno dohotka i drugo (izuzetno) u vidu imovine.

Poreska sposobnost ili **poreska snaga** označava ekonomsku mogućnost obveznika da odgovori svojoj obavezi plaćanja poreza. Poreska sposobnost je u direktnoj korelaciji sa dohotkom, odnosno imovinom poreskog obveznika.

Proporcionalna metoda oporezivanja predstavlja primjenu iste poreske stope, bez obzira na visinu poreske osnovice.

Progresivna metoda oporezivanja primjenjuje se kada je povećanje poreske stope sve veće - povećanjem poreske osnovice. Poreska stopa raste brže od porasta osnovice.

Degresivna metoda oporezivanja postoji ukoliko se poreska stopa brže smanjuje od poreske osnovice.

Restitucija poreza je postupak kada se vrši povraćaj više plaćenog ili pogrešno uplaćenog poreza.

³³ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 111.

³⁴ Komazec, Slobodan: **Monetarne i javne finansije**, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2006., str. 408.

Poreska opomena - ukoliko poreski obveznik ne plati porez u određenom roku, naplata se vrši prinudnim putem. Međutim, prije prinudne naplate, nadležni finansijski organ šalje opomenu u kojoj se navodi visina nepodmirene poreske obaveze i rok u kom se treba izvršiti. To je dospjeće poreske obaveze.

Prinudna naplata je mjera koja se preduzima nad poreskim obveznikom koji nije platio porez ni poslije poreske opomene.

Poreske olakšice predstavljaju skup ustupaka (poreskih povlastica) koje država pruža poreskim obveznicima kako bi se njihov teret umanjio u odnosu na onaj koji bi postojao da nema poreskih povlastica. Ovi se ustupci čine u pogledu poreskog obveznika, poreske osnovice, poreskih stopa ili iznosa poreskog prihoda (visine obračunatog poreza).

Zastara poreza nastupa poslije određenog vremenskog perioda (obično pet godina), i to kako u pogledu prava države da naplati razrezani porez i izrekne kazne s poreskim postupkom, tako i za prava poreskog obveznika za povrat već plaćenog poreza.

Poreska politika je skup mjera i propisa kojim javna vlast sprovodi politiku oporezivanja određenih grupa, dohotka, poslova i slično, i kojima želi, putem poreskih opterećenja ili oslobođenja i olakšica, stvoriti određene socijalne, ekonomske, razvojne stabilizacije, političke i druge ciljeve u određenom periodu.

5. CILJEVI OPOREZIVANJA

Sve do XX vijeka oporezivanje je bilo, manje više, jednodimenzionalni akt države koji se ogledao u obezbjeđivanju dovoljnih sredstava za finansiranje utvrđenih javnih rashoda. Jasno je da je primarni cilj oporezivanja bio fiskalni.³⁵

Kako se, počev od XX vijeka, oformljuje moderna ekonomska politika, a u okviru nje i poreska, počinje se sve više govoriti i razmišljati i o drugim ciljevima oporezivanja pored postojećeg, primarnog, fiskalnog cilja.

Istorijski gledano, u osnovnim crtama, razvoj ciljeva oporezivanja može se posmatrati u dva perioda: do kraja feudalizma i u kapitalizmu.

Usvojeno je mišljenje da je cilj oporezivanja do kraja feudalizma bio ili isključivo ili pretežno fiskalni, te da se izvan tih granica gotovo nije ni širio.

Kapitalizam u svojim razvojnim fazama ne samo da u sistem prihoda uvodi sve veći broj poreskih oblika, nego ih iskorištava i za ciljeve koji prelaze okvire fiskalnih.

U merkantilnom periodu kapitalizma prvi put se porezi upotrebljavaju u svrhu postizanja ekonomskih ciljeva. Ovom cilju poslužile su carine, i to tako što su merkantilisti nametali visoke carine na robu stranog porijekla, koja je bila namijenjena za domaće tržište. Ovakva carinska politika je bila sredstvo restrikcije uvoza i sredstvo ograničenja odljeva zlata u zemlje porijekla uvezene robe.

U periodu liberalnog kapitalizma («laissez fairea») osnovna maksima poreske politike bio je neutralan porez.³⁶ Drugim riječima, cilj oporezivanja ostao je u granicama pribavljanja sredstava neophodnih za finansiranje javnih rashoda (fiskalni cilj), bez mogućnosti da se primjenom poreza pojedini privredni subjekti favorizuju ili diskriminišu.

³⁵ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.321.

³⁶ Lovčević, Jovan: **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, Beograd, 1991., str. 81.

U periodu monopola i državne intervencije javljaju se mnogobrojni zastupnici nefiskalnog cilja oporezivanja, koji svoje ideje propagiraju i brane s različitim intenzitetom, od paralelnog i jednakovrijednog postojanja fiskalnog i nefiskalnog cilja oporezivanja, do pretežnog naglašavanja nefiskalnog cilja kao osnovnog i dominantnog.

Savremene tendencije u razvoju poreza i njihove uloge obilježava spoznaja o tome da je država u ulozi privrednika zakazala, o čemu svjedoče rezultati, kako u državama sa tržišnim, tako i u onima s centralizovanom planskom privredom. Neoliberalizam, u svojoj suštini, počiva na zahtjevu da se država što manje upliće u privredni život, da odluke privrednih subjekata i njihovo ponašanje na tržištu regulišu zakoni tržišta, a ne poreska intervencija države. U tom se smislu ističu zahtjevi i praktično provode mjere kojima se utiče na smanjenje poreskog opterećenja, pojednostavljenje postupka oporezivanja, ograničavanje uloge poreza na instrument kojim država u prvom redu ostvaruje fiskalne ciljeve, odnosno neutralnost u oporezivanju. Visoko poresko opterećenje destimuliše štednju, otežava mogućnost većih ulaganja – što negativno utiče na povećanje stope zaposlenosti. Složenost poreskog sistema otežava snalaženje poreskih obveznika u «poreskoj džungli», doprinosi njihovoj nesigurnosti i poskupljuje postupak oporezivanja.

Porezi imaju fiskalni cilj onda kada im je osnovna svrha uvođenja prikupljanje novih finansijskih sredstava potrebnih za finansiranje javnih rashoda, vezanih za pokriće javnih potreba.

Nefiskalni ciljevi oporezivanja su takvi ciljevi koje bi danas, prema savremenoj finansijskoj teoriji i politici, trebalo ostvariti preko djelovanja poreza u sferi ekonomske politike, stabilizacije, regulisanja domaće potrošnje, visine i strukture zaposlenosti, i slično.³⁷ Nefiskalni ciljevi oporezivanja mogu biti različiti: ekonomski, socijalni, politički i ostali (zdravstveni, demografski, kulturni i drugi).

Ekonomski ciljevi oporezivanja u savremenom poreskom sistemu odražavaju se u brojnim regulatornim oblicima djelovanja:³⁸

- Ponašanje, kretanje cijena i struktura cijena,
- Razvoj grana i oblasti,
- Međunarodna razmjena,
- Oblik preduzeća i proces koncentracije rada i sredstava,
- Privredna kretanja, odnosno ciklične oscilacije konjunktura i veću ili manju stabilnost privrede,
- Novčana tražnja i kupovna snaga na tržištu,
- Efikasnost i visina investicija,
- Regionalni razvoj i razmještaj resursa,
- Sklonost štednji i akumulaciji, i drugo.

Svaki porez se odražava na cijene. Indirektni porezi, kroz prevalljivanje i ugrađivanje u cijenu proizvoda ili usluga, dovode do porasta cijena. Direktni porezi, kroz težnju da se kompenzuje poreski teret subjekta, dovode do povećanja cijena.

³⁷ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 464.

³⁸ Komazec, Slobodan: **Monetarne i javne finansije**, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2006., str. 410.

Promjenom stope oporezivanja i opterećenja, država može djelovati na razvoj određenih grana i oblasti, bilo opterećenjem, bilo povlasticama. Na primjer: smanjenje poreškog tereta, odlaganje plaćanja, ubrzana amortizacija, oslobađanje amortizacije od oporezivanja određenih grana, oblasti i slično, može stimulisati njihov razvoj i modernizaciju. To je snažna alokaciona funkcija poreza (ne samo da se alociraju sredstva, već i faktori proizvodnje).

Politikom poreza i doprinosa mogu se, na primjer: podsticati akumulacija i produktivnost rada, ujednačavati uslovi privređivanja, uravnotežavati spoljnotrgovinski i platni bilans, stimulisati globalni, regionalni i strukturni razvoj, harmonizovati ponuda i tražnja, smanjiti socijalne razlike, preraspodjeljivati novostvorena vrijednost, podržavati izgradnja objekata kulturno-prosvjetne, naučno-obrazovne i socijalno-zdravstvene infrastrukture.³⁹

Poreskom politikom (subvencijama, olakšicama, oslobađanjem oporezivanja) država može djelovati na ubrzavanje ekonomskog razvoja određenih regiona, zaostalih područja, ali i sprečavati pretjeranu koncentraciju industrije u pojedinim regionima ili industrijskim centrima, i to putem dodatnih oblika poreza na tako locirane kapacitete.

Na međunarodnu razmjenu država može snažno djelovati putem većeg ili manjeg carinskog opterećenja, odnosno uvođenjem posebnih oblika poreza na određene uvozne proizvode, kapital. Ili, suprotno tome, poreskim stimulacijama može djelovati na izvoz u određene regione, određenih proizvoda, izvoznih grana, i slično.⁴⁰

Raznim oblicima vrlo razvijenog diferenciranog oporezivanja, država može djelovati na olakšavanje ili otežavanje koncentracije kapitala, fuzije i integracije preduzeća.

Porezima, i uopšte poreskom politikom se, što se danas redovno radi, može djelovati na neutralizaciju suvišne novčane kupovne snage na tržištu, neutralizaciju povećanja cijena, suvišne emisije novca i kredita – i time djelovati stabilizaciono. To je i smisao savremene fiskalne politike. Svako povećanje poreza dovodi do smanjenja raspoloživog dohotka, a ukoliko država javnim rashodima ne troši tako prikupljena sredstva – može doći do pada potrošnje, dohotka i deflacije. I obrnuto.

Porezi se sve više podešavaju društvenom razvoju, tako da se mogu koristiti za jačanje ili akumulacije ili potrošnje. Progresivnim oporezivanjem se može djelovati na pravilniji raspored nacionalnog dohotka po grupama stanovništva, što može imati, s jedne strane, snažno socijalno djelovanje, a, s druge strane, veliki uticaj na ponašanje akumulacije i potrošnje u privredi.

Porezom se može snažno djelovati na strukturu potrošnje, posebno porezom na promet, gdje se, na primjer, visokim stopama poreza na promet ograničava potrošnja određene robe (luksuzne robe, uvozne robe, alkohola), dok se snižavanjem poreskih stopa može stimulisati potrošnja određene robe, a time i njena proizvodnja.

Progresivnim oporezivanjem može se oduzeti dio dohotka iznad određenog nivoa, koji bi se vjerovatno tezaurisao ili štedio, a sada se usmjerava na potrošnju, naravno preko povećanja javnih rashoda, što dovodi i do izmjene strukture potrošnje (smanjenje lične, uz povećanje javne potrošnje). Na taj način porezi se javljaju kao sredstvo protiv sterilne štednje, posebno u fazi depresije i nestabilnosti. Porezi time postaju instrument za širenje domaćeg tržišta i potrošnje, odnosno sredstvo protiv nastanka recesije.

³⁹ Ristić, Žarko: **Finansijski menadžment i ekonomija javnog sektora**, Etnostil, Beograd, 2010, str.192.

⁴⁰ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 465.

Porezima se može efikasno djelovati na strukture rashoda, kao na primjer, na visinu, strukturu i ponašanje investicija u privredi. Tako će uvođenje većih poreskih stopa na investiranje u administrativne zgrade sigurno dovesti do ograničenja neproizvodnih investicija, uz eventualno stimulisanje privrednih investicija, što bi trebalo da dovede do izmjene strukture investicija i privrednog razvoja.

Cilj oporezivanja, prema modernim shvatanjima, nije u tome da se oduzima novac, odnosno dohodak u korist države, već da se ostvari manje dohotka u rukama poreskih obveznika. Država bi mogla da dođe do potrebnih sredstava čistom emisijom novca, ako bi to bio jedini cilj koji ona želi da ostvari porezima. Poslije izmirenja poreskih obaveza, poreskim obveznicima redovno ostaje manje dohotka za trošenje.⁴¹

Finansijski ciljevi oporezivanja su, isto tako, značajni, jer se pored cilja ostvarenja mase prihoda, ide na zahvatanje određene poreske snage. Odabiranjem adekvatnih poreskih stopa pogađaju se određene grupe stanovništva. Na primjer, uvođenje poreza na ukupan prihod građana, naknada za puteve, za motorna vozila, povećanje cijene benzina, imaju za cilj da opterete određene kategorije stanovništva.

Porezima se može uticati i na postizanje određenih ciljeva u sferi ekonomske politike. Ako je poreski teret oženjenih poreskih obveznika, kao i porodica sa većim brojem djece, manji od poreskog opterećenja koje su dužni nositi neženje, odnosno porodice bez djece ili sa samo jednim djetetom, takav poreski tretman može imati uticaj na sklapanje brakova i povećanje nataliteta, u kom se slučaju porezi upotrebljavaju kao instrumenti pronatalitetne politike. Ciljevi pronatalitetne politike mogu se ostvariti uvođenjem nižeg poreskog opterećenja, na primjer, za pelene, dječiju odjeću i obuću, dječiju hranu, školske potrepštine i slično. U istom bi smjeru djelovao i odbitak od poreske osnovice određenog iznosa za svako dijete (odbitak može biti jednak ili različit zavisno od broja djece).

Porezi se mogu koristiti i za postizanje sasvim suprotnih ciljeva, kad bi im se namijenila uloga instrumenata za zaustavljanje poreske eksplozije.

Pojedini porezi, kao i mjere poreske politike, mogu se uspješno koristiti za ostvarenje ekoloških ciljeva, to jest za smanjenje zagađenosti vazduha, vode i zemlje, za smanjivanje buke, kao i za sprečavanje radijacije, odnosno uopšte očuvanje i poboljšanje kvalitete čovjekove okoline.⁴² Smanjenje poreskog opterećenja bezolovnog benzina, veće poresko opterećenje privrednih i drugih subjekata koji ispuštaju otpadne vode, povećano poresko opterećenje proizvođača koji emituju izduvne gasove koji zagađuju vazduh i slično, trebali bi uticati na ponašanje i postupke koji doprinose očuvanju čovjekove sredine.

Predvide li se, na primjer, poreske pogodnosti pri nabavci opreme i drugog potrošnog materijala, poreska stopa niža od standardne ili pak oslobođanje od oporezivanja za lijekove – poreskim se instrumentarijem ostvaruju ciljevi s područja zdravstva.

Mjerama poreske politike može se poboljšati materijalni položaj kulturne djelatnosti, tako da se, na primjer, od oporezivanja izuzme promet knjiga, da se predvidi povoljniji poreski tretman dijela dohotka i dobiti koji su poreski obveznici – fizička i pravna lica, izdvojili za finansiranje određene kulturne manifestacije (podsticanje sponzorstva), da se ne oporezuju usluge kulturnih ustanova, i slično.

⁴¹ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 465.

⁴² Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 112.

Iste se te, kao i druge mjere, mogu primijeniti i sa svrhom unapređenja sporta, kao što će se poreski podsticaji uspješno mogu primijeniti i za ostvarenje ciljeva sa područja nauke.

Oslobođenjem od plaćanja poreza, ili blažim oporezivanjem građevinskog materijala, komunalnih usluga, građevinskog zemljišta, poreska se politika može koristiti u svrhu podsticanja stambene izgradnje i rješavanje stambenih potreba, posebno građana sa manjom ekonomskom snagom.⁴³

U navedenim primjerima je pokazano da se porezima, odnosno adekvatnim mjerama poreske politike, može uticati na nastanak, odnosno promjenu određenih odnosa i usmjeravanje ponašanja poreskih obveznika u nekom određenom pravcu.

Postojanje nefiskalnih ciljeva oporezivanja, međutim, ne podrazumijeva da se oni pojavljuju kao ravnopravni sa fiskalnim ciljem. Na terenu globalne politike država mora da obezbijedi dovoljno sredstava za finansiranje javnih rashoda, tako da fiskalni cilj i dalje ostaje apsolutno primaran.

6. PORESKA NAČELA

Svaki poreski sistem, bez obzira o kojoj se zemlji radi i bez obzira da li je porez osnovni izvor prihoda, mora se zasnivati na određenim načelima i principima.

Principima oporezivanja nazivamo ona pravila kojih se poreski organi moraju pridržavati prilikom izrade poreskog sistema. To su pravila koja moraju omogućiti optimalno i efikasno sprovođenje ciljeva poreske politike kao dijela ekonomske politike. Načela oporezivanja sve su se više afirmisala postepenim pretvaranjem poreza u osnovni izvor javnih prihoda.

Poreska načela nemaju apsolutnu vrijednost, već se mijenjaju i sama razvijaju. Princip neutralnosti poreza bio je prisutan u periodu liberalnog kapitalizma. Danas on više ne postoji jer su se razvili novi principi, različiti po svom sadržaju. Nastao je princip aktivnog djelovanja poreza u privredi u sklopu ekonomskog državnog intervencionizma. Uz to, zadržavali su se i princip jednakosti i pravednosti. Čak i kada se radi o istom nazivu – sadržaj principa se promijenio.

Dvije su značajne karakteristike poreskih načela:⁴⁴

- Poreska načela su kao istorijska (a ne apsolutna) kategorija u toku vremena doživljavali određene promjene koje su neposredno vezane za transformaciju shvatanja poreza i uloge savremene države.

- Osnovni opšti princip oporezivanja bio bi harmonično zadovoljavanje kolektivnih i individualnih potreba. Za njegovo što potpunije zadovoljavanje potrebno je prethodno poznavati više elemenata, kao: procjenu poreske snage svakog poreskog obveznika, tačnu ocjenu djelovanja koje oporezivanje vrši na svakog poreskog obveznika, objektivnu ocjenu kolektivnih potreba i njihovo zadovoljavanje, odnos kolektivnih i individualnih potreba i drugo. Poreski obveznici redovno daju prioritet individualnim potrebama, dok poreska vlast daje prednost kolektivnim potrebama, jer joj je, često, i cilj osiguranja što većih poreskih prihoda.

⁴³ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 113.

⁴⁴ Komazec, Slobodan: **Monetarne i javne finansije**, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2006., str. 421.

Principi oporezivanja su se mijenjali u zavisnosti od promjene ekonomske, socijalne, kulturne, političke i druge prirode. Danas postoji nekoliko principa oporezivanja, što istovremeno ukazuje da su oni često u suprotnosti, da ostvarenje jednog ide na teret drugog, i obrnuto. Tako je, na primjer, finansijski princip oporezivanja često u koliziji sa ekonomskim i socijalno-političkim principom. Zbog toga im treba pristupiti kao načelima kojih se lokalna vlast treba pridržavati i koje kao ideal treba u praksi što je moguće potpunije ostvarivati.

Zahtjevi koji se danas stavljaju pred poreze u obliku principa oporezivanja, odnose se na cijeli poreski sistem, a ne na neke pojedine oblike poreza. Ne traži se da svaka vrsta poreza zadovoljava sve navedene principe oporezivanja. U svakom poreskom sistemu jedna vrsta poreza će više zadovoljavati jedne, druga vrsta poreza – druge principe.

Prvo sistematsko proučavanje poreskih principa nalazimo kod Adama Smitha. Prvi put se tu susreću pitanja pravednosti poreza, poreskih privilegija, neugodnosti poreza, djelovanju poreza i drugo. Smith problem izlaže sistematično, kao jednu cjelinu, postavljajući pri tome četiri osnovna zahtjeva oporezivanja:⁴⁵

- da je obavezan i ravnomjieran, jer je svaki građanin dužan da doprinosi pokriću potreba države – srazmjerno svom dohotku i „zaštiti države“;
- da je određen, i to, kako u pogledu vremena, tako i plaćanja iznosa, bez proizvoljnosti;
- da je ugodan, jer svaki porez treba da se naplaćuje u najpogodnije vrijeme za poreskog obveznika, da plaćanje poreza što manje osjeti kao teret;
- da troškovi naplate budu što manji, da administracija što manje košta, a cijeli postupak rezerve i naplate poreza bude što jeftiniji.

U sistematizaciji koju je dao Adam Smith postoji, u stvari, samo jedan princip i tri poresko-tehnička pravila. Ovi principi su vrijedili gotovo stotinu godina, sve do sedamdesetih godina XIX vijeka, kada dolazi do širih istraživanja ovih pitanja i novih saznanja.

Najpotpuniju sistematizaciju poreskih principa dao je Adolf Wagner krajem devetnaestog vijeka. Wagner je formulisao devet poreskih principa, a svrstao ih je u četiri osnovne grupe:⁴⁶

1. Finansijska načela (izdašnost i elastičnost poreza),
2. Ekonomska načela (dobar izbor poreskog izvora i vrste poreza),
3. Socijalna načela (opštost obaveze i ravnomjernost oporezivanja), i
4. Poresko – tehnička načela (određenost, jeftinoća i ugodnost poreza).

6.1. Finansijska poreska načela

Finansijska načela u užem, konkretnom značenju, imaju potpuni prioritet nad ostalim poreskim načelima. Naime, kada se javni rashodi jednom utvrde u budžetu, od poreza se zahtijeva da daju određeni prihod: oni moraju pokriti razliku koja preostane između iznosa javnih rashoda i iznosa javnih prihoda iz vanporeskih izvora (taksa, doprinosa, javnog kredita, i drugo). Otuda se nosioci poreske politike prilikom donošenja praktične odluke o tome kako će finansirati utvrđeni obim javnih rashoda, ipak moraju da opredijele za one poreze koji će

⁴⁵ Smith, Adam: **Istraživanje o prirodi i uzrocima bogatstva naroda**, 1776. (prevod)

⁴⁶ Wagner, Adolf: **Finanzwissenschaft**, III izd., F.C: Winter, Laipzig, 1883., str. 207.

im obezbjediti dovoljno finansijskih sredstava. Tek kada je država obezbjedila prihode kojim finansira javne rashode, mogu se ostvarivati i drugi principi oporezivanja. U tom smislu, finansijska poreska načela zaslužuju da budu prva pomenuta u prezentaciji sistema poreskih principa.

U grupu finansijskih poreskih načela spadaju dva:⁴⁷

- princip izdašnosti i
- princip elastičnosti.

6.1.1. Princip izdašnosti

Princip izdašnosti označava da porezi, zajedno sa ostalim javnim prihodima (taksama, doprinosima, javnim zajmovima i drugo), treba da obezbjede sredstava koja su neophodna za pokriće planiranih javnih rashoda. U svom užem značenju, princip izdašnosti kategorično zahtijeva pokriće državnih rashoda koji su precizno iskazani u budžetu, on mora biti potpuno zadovoljen, pa makar to bilo i na štetu drugih poreskih principa. U širem značenju, međutim, on nema apsolutni prioritet u odnosu na druga poreska načela, jer podrazumijeva da se obim javnih rashoda utvrđuje uz vođenje računa o ekonomskim, socijalnopolitičkim i drugim posljedicama, koje će nastati kada se posegne za porezima koji su neophodni da bi se rashodi finansirali.

Kada se razmatra uže shvatanje načela izdašnosti, može se zaključiti da načelo budžetske ravnoteže nalaže da porezi i drugi javni prihodi moraju biti dovoljni da pokriju javne rashode. Klasična nauka o finansijama formulisala je u ovom kontekstu dva zahtjeva:⁴⁸

- potrebno je da redovni državni prihodi u zbiru uvijek daju sume dovoljne za pokriće svih redovnih rashoda, a sem toga i jedan veći ili manji višak, koji služi za pokriće omanjih vanrednih rashoda i kao budžetska rezerva; i

- potrebno je obezbjediti izvore (u vidu vanrednih poreza ili javnog zajma) za pokriće neredovnih javnih rashoda.

Ako se u praksi pojavi budžetski deficit (višak rashoda nad prihodima) potrebno je uspostaviti narušenu ravnotežu u državnim finansijama, i to tako što će se ili smanjiti rashodi i dovesti na nivo raspoloživih sredstava, ili povećati javni prihodi (povećanjem postojećih ili uvođenjem novih poreza, ili zaduživanjem države), ili primijeniti kombinacija pomenute dvije metode. Nastojanje države da budžetski deficit pokrije primarnom emisijom novca dovodi do inflacije.

Zahtjev u pogledu izdašnosti postavlja se pred poreski sistem kao cjelinu. Za sve poreske oblike nekog poreskog sistema ne može se reći da su dovoljni (izdašni). U poreskim sistemima savremenih država javlja se i po dvadesetak i više poreza, ali samo porez na dodatu vrijednost, akcize, porez na dohodak fizičkih lica, doprinosi za socijalno osiguranje i, donekle, porez na dobit korporacija, zadovoljavaju kriterijum izdašnosti. Ostali brojni poreski oblici ostaju u poreskom sistemu da bi obavili neku drugu funkciju (na primjer, socijalnopolitičku ili ekonomsku), a izdašnost poreskog sistema u cjelini, uglavnom počiva na pomenutim porezima. Izdašnost, dakle, ne zavisi od broja poreza koji se sreću u nekoj državi, već od

⁴⁷ Sejmenović, Jovan; Gličić, Jovana: **Poreski i carinski sistem i politika**, Univerzitet za poslovne studije, Fakultet za poslovne studije, Banjaluka, 2007., str. 44.

⁴⁸ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.272.

okolnosti da li su u njenom poreskom sistemu zastupljeni porezi koji mogu biti izdašni, a, ako jesu, od njegove visine i obuhvata.

6.1.2. Princip elastičnosti

Princip elastičnosti postavlja zahtjev da se porezi što brže i potpunije prilagođavaju promjenama u visini javnih rashoda. Javni rashodi, naime, pokazuju tendenciju rasta, pa se od poreza očekuje da obezbijede dovoljno sredstava za finansiranje javne potrošnje. Princip elastičnosti je, u stvari, princip dovoljnosti koji nije sveden na budžetsku godinu kao jedinicu posmatranja, već je sračunat na stalno održavanje budžetske ravnoteže.⁴⁹

Princip elastičnosti se odnosi na poreski sistem kao cjelinu, a ne na svaku pojedinu vrstu poreza. Polazeći od principa elastičnosti, potrebno je poreski sistem izgraditi tako da ukupan iznos poreskih prihoda iz godine u godinu bilježi povećanje, koje bi obezbijedilo da se prati rast javnih rashoda.

Finansijska elastičnost je svojstvo poreza da se prilagođavaju promjenama u javnim rashodima, odnosno nizak stepen osjetljivosti na privrednu konjukturu. Porez na promet i akcize su porezi koji zadovoljavaju kriterijum finansijske elastičnosti. Na primjer, ukoliko usljed recesije dohodak obveznika opadne, njegova potrošnja (kako uopšte, tako i potrošnja proizvoda poput cigareta ili alkoholnih pića za koju je stvorena navika) neće se smanjivati ili će, barem, manje opadati. Nasuprot tome, porez na dohodak fizičkih lica nije u skladu sa principom finansijske elastičnosti.

Ako se za kriterijum razlikovanja uzme način na koji se obezbjeđuje prilagođavanje poreskih prihoda porastu javnih rashoda, u okviru koncepta finansijske elastičnosti razlikujemo ekonomsku i legalnu elastičnost.⁵⁰

Ako se finansijska elastičnost poreza postiže automatski, tako da prihodi sami rastu kako rastu javni rashodi, imamo slučaj ekonomske elastičnosti. Porez na promet je dobar primjer poreza sa ovim svojstvom: kako se povećava obveznikova potrošnja, tako automatski rastu i poreski prihodi, a da država uopšte ne mora da mijenja poreske stope.

Ako je, pak, radi uvećanja poreskih prihoda neophodno u zakonodavnom postupku promijeniti poresku stopu, onda je riječ o legalnoj elastičnosti. Porez na imovinu se može uzeti ta primjer poreza sa ovim obilježjem.

Prilagodljivost poreza zahtjevima za sredstvima za finansiranje povećanih izdataka države može se postići samo ako se ne pojave značajni vanredni rashodi (izazvani ratovima, elementarnim nepogodama i slično). Ako, međutim, nastupe nepredviđeni događaji i njima izazvani vanredni rashodi, biće neophodno pristupiti, bilo radikalnom povećanju postojećih poreza, bilo uvođenju novih, vanrednih poreza, bilo javnom zaduživanju, kako bi se obezbjedila nedostajuća finansijska sredstva.

⁴⁹ Todorović, Milan: **Nauka o finansijama**, Geca Kon, Beograd, 1930., str. 224.

⁵⁰ Lovčević, Jovan: **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, 1991., str. 93.

6.2. Ekonomska poreska načela

Oporezivanje izaziva brojne i različite mikroekonomske i makroekonomske efekte. S jedne strane, svaki porez neposredno umanjuje ekonomsku snagu poreskog obveznika i samim tim mijenja modalitete njegovog ponašanja u privrednom životu. Promjene do kojih je došlo kod jednog poreskog obveznika (ekonomskog subjekta) smanjenjem njegove ekonomske snage, prenose se posredstvom tržišnog mehanizma i na ostale ekonomske subjekte. Efekti jednog poreza se prenose, dakle, kroz privredu.

S druge strane, porezi imaju i makroekonomska dejstva koja se, prije svega, ogledaju u njihovom uticaju na veličinu agregatne tražnje. Poreski prihodi osciliraju manje ili više saglasno sa konjunkturalnim kretanjima društvenog proizvoda.

Brojni ekonomski poreski principi oporezivanja se klasifikuju u sledećih šest grupa:⁵¹

- princip efikasnosti,
- princip umjerenosti poreskog opterećenja,
- princip izbora poreskog izvora,
- princip fleksibilnosti,
- princip stabilnosti poreskog sistema i
- princip identiteta poreskog destinataru i nosioca poreskog tereta.

6.2.1. Princip efikasnosti

Zahtjev da porezi treba da budu efikasni označava da oni treba da budu tako postavljeni da što manje utiču na ekonomske odluke privrednih subjekata na tržištu. Svaki porez ostavlja efekte na njihovo ponašanje, jer im umanjuje raspoloživi dohodak, ali je moguće uočiti razliku između nedistorzivnih i distorzivnih poreza.⁵²

Porezi mogu izazvati efekte dohotka ili efekte supstitucije. Tzv. nedistorzivni porezi jedino izazivaju efekte dohotka, a distorzivni porezi i efekte dohotka i efekte supstitucije. Efekat dohotka se ogleda u umanjenju obveznikovog dohotka i on je jedino prisutan kod glavarine (jedini nedistorzivni porez), budući da ne menja modalitete ponašanja obveznika na tržištu.

Efekat supstitucije se, zajedno sa efektom dohotka, pojavljuje kod svih distorzivnih poreza (znači kod svih osim kod glavarine) i ogleda se, ne samo u umanjenju ekonomske snage obveznika, već i u njihovim nastojanjima da umanje svoju poresku obavezu ili da je se potpuno oslobode, pa zbog toga mijenjaju modalitete svoga ponašanja na tržištu.

⁵¹ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.276.

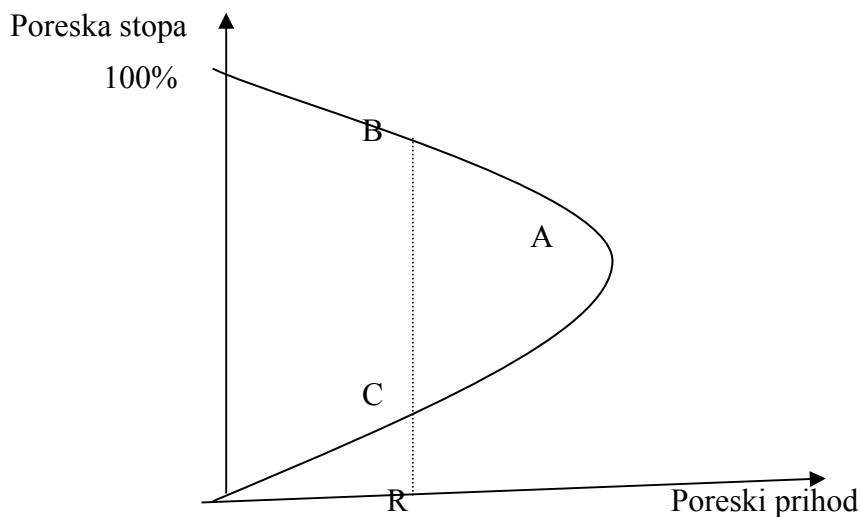
⁵² Smith, Adam: **Istraživanje o prirodi i uzrocima bogatstva naroda**, 1776. (prevod), str. 40-41.

6.2.2. Princip umjerenosti poreskog opterećenja

Ovaj zahtjev se ogleda u nastojanjima da poresko opterećenje koje pogađa obveznike bude umjereno. U svom izvornom značenju ovaj zahtjev podrazumijeva da porezi ne bi smjeli da budu previsoki, jer će nepovoljno djelovati na obveznikovu volju za rad i razvijanje njegove ekonomske aktivnosti.⁵³

Na planu pojedinačnog obveznika, princip umjerenosti oporezivanja podrazumijeva utvrđivanje tzv. relativnog poreskog limita, odnosno takvog nivoa poreskog opterećenja pri kojem bi dalje povećanje poreza prouzrokovalo poremećaje u privredi, poput smanjenja akumulativne sposobnosti preduzeća, iščezavanja ekonomskih podsticaja, pokretanje ili pospješivanje inflacije troškova, povećanje poreske evazije i drugo, odnosno poremećaje čiji bi efekti prevladali pozitivne efekte javnih rashoda finansiranih ovim marginalnim povećanjem poreza. U tom kontekstu, potrebno je posebno imati u vidu da se sa povećanjem poreskih stopa povećavaju razmjere neefikasnosti u alokaciji resursa. Saznanje da previsoke poreske stope posebno nepovoljno utiču na alokaciju resursa, da defavorizuju radne napore i stimulišu ekspanziju sive ekonomije uticali su, u pretposlednjoj dekadi prošlog vijeka, na formiranje rasprostranjenog stava da bi ovakve poreske stope trebalo snižavati. Ta opredjeljenja su našla ishodište u brojnim poreskim reformama.

Posmatrano na makro planu (opšte stanovište), princip umjerenosti oporezivanja podrazumijeva utvrđivanje tzv. apsolutnog poreskog limita, odnosno takvog poreskog opterećenja društvenog proizvoda pri kome dalje povećanje poreskih stopa ili uvođenje novih poreskih oblika ne bi više uvećavalo poreske prihode države. Štaviše, ukoliko poreski teret pređe apsolutni poreski limit, svako dalje povećanje poreza dovodi do smanjenja poreskih prihoda. Ovaj koncept poreskog limita objašnjava tzv. Laferova kriva.⁵⁴



Slika 1: Laferova kriva

⁵³ Todorović, Milan: **Nauka o finansijama**, Geca Kon, Beograd, 1930., str. 230.

⁵⁴ Konstruisao je američki ekonomist Artur Lafer. Po priči, to se desilo u jednom vašingtonskom restoranu 1974. godine, kada je Lafer na salveti nacrtao grafik u želji da ubjedi sagovornike u ispravnost svojih ideja o nužnosti smanjenja poreza. (prema: Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.282.)

Koliki je apsolutni poreski limit ne može se vidjeti iz Laferove krive. On se zapravo mora empirijski utvrđivati za svaku zemlju ponaosob i za svako konkretno vrijeme. Inače, njegova visina, u velikoj mjeri, zavisi od visine dohotka *per capita*.

U svakom slučaju, nosioci poreske politike moraju voditi računa da poresko opterećenje bude umjereno, jer bi u suprotnom poreska politika mogla doći u koliziju sa principom izdašnosti, ali i sa principom efikasnosti.

6.2.3. Princip izbora poreskog izvora

Kako je Wagner upozoravao, a to je i praksa kasnije potvrđivala, veoma je važno iz kojih se izvora podmiruje poreska obaveza.⁵⁵ Ovaj izbor je važan kako sa stanovišta obveznika tako isto i sa stanovišta privrede u celini.

Smisao ovog poreskog načela je u tome da se kao stalni poreski izvor može koristiti samo onaj izvor koji se stalno obnavlja, a to je dohodak ili prihod, ali ne i imovina koja predstavlja neutrošeni (akumulisani) dohodak iz nekog ranijeg perioda.

U pogledu izbora poreskog izvora treba istaći da je potrebno voditi računa da porezi ne smiju da smanjuju postojeću imovinu i da, u normalnim okolnostima, treba da se plaćaju iz dohotka. U uskoj vezi sa ovim zahtjevom je i zahtjev da poresko opterećenje ne smije da bude previsoko da ne bi dovelo do plaćanja poreza i iz imovine.

Princip izbora obnovljivih poreskih izvora, međutim, nije apsolutan. Oporezivanju imovine se može pristupiti u određenim vanrednim okolnostima; rat ili kakva velika prirodna katastrofa. Do oporezivanja imovine može doći i u određenim «redovnim» situacijama (porez na naslijeđe i poklon i slično). Ovdje, porez na imovinu postaje realan porez.

6.2.4. Princip fleksibilnosti

Princip fleksibilnosti, za razliku od principa finansijske elastičnosti, kao ekonomski princip podrazumijeva automatsko usklađivanje poreskih prihoda sa cikličnim promjenama društvenog proizvoda. U tom slučaju se govori o fleksibilnim porezima. U suprotnom, kada do promjene poreskih prihoda dolazi po sprovedenom zakonodavnom postupku u toku koga se mijenja poreska stopa, radi se o nefleksibilnim porezima.⁵⁶

Razlikovanje fleksibilnih i nefleksibilnih poreza je izuzetno važno sa aspekta vođenja odgovarajuće stabilizacione politike. Naime, sa stanovišta vođenja stabilizacione politike moguće je razlikovati automatske i diskrecione mjere. Automatske mjere su one koje su «ugrađene u sistem» i nosioci ekonomske politike ne moraju da preduzimaju akcije. Diskrecione mjere su, pak, one koje se ogledaju u promjeni instrumenata ekonomske politike. Fleksibilni porezi prvenstveno podliježu automatskim mjerama, ali je, naravno, moguće i diskrecionim mjerama povećavati ili smanjivati njihove stope. Nefleksibilni porezi podliježu samo diskrecionim mjerama.

⁵⁵ Wagner, Adolf: **Finanzwissenschaft**, III izd., F.C: Winter, Leipzig, 1883., str.316.

⁵⁶ Stiglitz, E. Joseph: **Economic of the Public Sektor**, W.W. Norton, New York, 1986., (prevod, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004). str.332.

U literaturi se ukazuje na prednosti koje imaju automatske u odnosu na diskrecione mjere, uz uvažavanje njihovih određenih ograničenja.⁵⁷

Inferiornost diskrecionih mjera u odnosu na automatske je posljedica vremenskog zaostajanja koje se nužno pojavljuje u postupku donošenja, utvrđivanja i naplate poreza. To zaostajanje je trojako. Prvo, zaostajanje koje je uslovljeno vremenom potrebnim za upoznavanje sa potrebom da treba preduzeti mjere (korekciju poreskih stopa). Drugo, zaostajanje koje je uslovljeno vremenom implementacije, periodom koji protiče od momenta kada je donesena odluka o određenoj akciji do momenta kada odluka počne da se primjenjuje. Treće, zaostajanje koje je uslovljeno vremenom reagovanja, periodom koji protiče između momenta primjene određene mjere (nove stope) do momenta kada ta mjera počne da utiče na ponašanje privrede.

6.2.5. Princip stabilnosti poreskog sistema

Ovaj zahtjev se ogleda u potrebi da poreze ne treba često mijenjati, jer svaka promjena, više ili manje radikalna, remeti uslove privređivanja, izaziva potrese i unosi nestabilnost u ponašanje obveznika. Princip stabilnosti poreskog sistema, dakle, nalaže da se bez velike potrebe ne pribjegava poreskim reformama.

Poreske reforme mogu biti radikalne i parcijalne. Radikalne reforme podrazumijevaju da se iz korijena mijenja poreski sistem, tako što se se ukida neki od postojećih poreza i uvodi novi poreski oblik, ili se, pak, temeljno redefiniše opis činjeničnog stanja kod postojećih poreza. Parcijalne poreske reforme obično se svode na izmjene u poreskoj politici, koja obuhvata djelovanje instrumentima poreskih stopa i poreskih olakšica. Pri tome, treba imati u vidu da veliko sniženje ili veliko povećanje poreskih stopa sigurno ostavlja „radikalne“ učinke na ponašanje poreskih obveznika. Uvažavajući ovo upozorenje, može se konstatovati da se princip stabilnosti poreskog sistema, odnosno zahtjev da poreze ne treba često mijenjati, odnosi na radikalne poreske reforme.

Ako se ostave po strani nesnalaženja vlasti, zbog kojih se, ponekad, nepotrebno pribjegava izmjenama u poreskom sistemu i kada za njima ne postoji potreba, radikalne poreske reforme se preduzimaju samo onda kada se očekuje da će njihovi pozitivni efekti nadmašiti nepovoljne. Takvi pozitivni učinci mogu biti:⁵⁸

- povećanje javnih prihoda, koje je neophodno radi obezbjeđivanja finansiranja uvećanih javnih rashoda (kao što je bio slučaj sa ekspanzijom doprinosa za socijalno osiguranje);
- harmonizacija sa poreskim sistemima drugih zemalja i poboljšanje konkurentnosti na svjetskom tržištu (kao što je bio slučaj sa uvođenjem poreza na dodatu vrijednost);
- poboljšanje efikasnosti i/ili pravičnosti (kao što je bio slučaj sa radikalnim sniženjem poreskih stopa i širenjem poreske osnovice) i drugo.

⁵⁷ Musgrave, Richard; Musgrave, Peggy: **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw-Hill, New York, 1989., str. 524.

⁵⁸ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.290.

6.2.6. Princip identiteta poreskog destinatar i nosioca poreskog tereta

Na ostvarivanje ekonomskih principa oporezivanja odlučujuće utiče prevajivanje poreza. Kod pojedinih poreskih oblika se javlja namjera zakonodavca da poreski teret ne ponese poreski obveznik, već drugo lice (poreski destinatar) i tada se govori o namjeravanom prevajivanju. Takav je, na primjer, porez na promet, od kojeg se očekuje da stvarno umanju poresku snagu potrošača (kupca), a ne zakonskog obveznika (prodavca).

Međutim, postoje situacije u kojima se može dogoditi i nenamjeravano prevajivanje, kod kojih je poreski obveznik (prodavac) uspio da prevaj poreski teret ne na destinatar, nego na treća lica, na primjer, na kupce nekih drugih neoporezovanih artikala, čiju je cijenu mogao da uveća. Moguće je, isto tako, da porez uopšte ne bude prevajen, jer prodavac zbog prilika na tržištu nije u stanju da poveća cijenu ni oporezovanog ni bilo kog drugog proizvoda, u kom slučaju poreski teret pada na njega. U obje situacije nije ostvaren princip identiteta poreskog destinatar i nosioca poreskog tereta.

Imajući u vidu ovu mogućnost, nosioci poreske politike moraju da budu veoma oprezni pri definisanju ciljeva poreske politike, kako bi se jasno identifikovao poreski destinatar i nosilac poreskog tereta.

6.3. Socijalnopolitička poreska načela

Veoma je rasprostranjen stav da porezi treba da budu pravični. Pri tome se najčešće ima u vidu da je pravedno ono oporezivanje koje je opšte i ravnomjerno raspoređeno na sve poreske obveznike. Princip pravičnosti kod oporezivanja, odnosno socijalnopolitički poreski princip, se prema tome pojavljuje u dva oblika:⁵⁹

- kao princip opštosti poreske obaveze i
- kao princip ravnomjernosti u oporezivanju.

6.3.1. Princip opštosti poreza

Princip opštosti poreske obaveze podrazumijeva da sva lica koja su rezidenti određene države (ili lica koja u njoj imaju izvor dohotka) moraju da učestvuju u plaćanju poreza na svoj svjetski dohodak odnosno na svjetsku imovinu.

Opštost predstavlja formalni uslov pravičnosti. Međutim, savremeni poreski sistemi poznaju značajan krug poreskih oslobođenja koja se, *grosso modo*, mogu svrstati u nekoliko grupa:⁶⁰

- tzv. politička oslobođenja (diplomatska i konzularna predstavništva);
- ekonomsko-politička oslobođenja (novoosnovana preduzeća);
- poresko-tehnička oslobođenja (oslobođenja javnih ustanova koja su inače korisnici budžetskih sredstava);

⁵⁹ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 103.

⁶⁰ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.292.

- finansijska oslobođenja (oslobođenja kamate po osnovu javnog zajma da bi se stimulisala kupovina državnih obveznica i povećali državni prihodi) i
- socijalnopoliticka oslobođenja (oslobođenje egzistencijalnog minimuma).

6.3.2. Princip ravnomjernosti poreza

Ravnomjernost u oporezivanju predstavlja materijalnu pretpostavku pravičnog oporezivanja. U savremenoj teoriji se uglavnom smatra da osnovu koncepta pravičnog oporezivanja pruža princip sposobnosti plaćanja poreza (princip plaćanja prema ekonomskoj snazi).

Mogu se postaviti dva zahtjeva pravičnom oporezivanju:⁶¹

- zahtjev za horizontalnom i
- zahtjev za vertikalnom pravičnošću.

Zahtjev za horizontalnom pravičnošću podrazumijeva da sva lica sa istom ekonomskom snagom treba da plate isti porez. Zahtjev za vertikalnom pravičnošću podrazumijeva da lica sa većom ekonomskom snagom treba da plate veći porez od lica sa manjom ekonomskom snagom, pri čemu se kao mjerilo ekonomske snage uzima, zajedno ili odvojeno, dohodak, potrošnja i imovina.

Iako je princip horizontalne pravičnosti manje više opšteprihvaćen, nisu rijetki slučajevi diferenciranog tretmana pojedinih vrsta prihoda.

Realizacija principa vertikalne pravičnosti podrazumijeva odabir između primjene proporcionalnog i progresivnog oporezivanja. Ni praksa ni teorija ne daju definitivne i do kraja jasne odgovore da li je pravičnije primijeniti propocionalno ili progresivno oporezivanje. Izbor između ove dvije moguće varijante zavisi od mnogih drugih sagledavanja i preferencija koje se žele postići poreskim sistemom i poreskom politikom.

Ostvarenje principa pravičnosti u oporezivanju podrazumijeva da se ispune tri uslova:⁶²

- Prvo, potrebno je da namjera zakonodavca da porezi treba da budu pravični bude u praksi i ostvarena.
- Drugo, potrebno je spriječiti, odnosno eliminisati, dvostruko oporezivanje.
- Treće, ravnomjernost u oporezivanju treba obezbjeđivati stalno i ne dozvoljavati da se vanrednim mjerama (porezima) narušava.

⁶¹ Musgrave, Richard; Musgrave, Peggy: **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw-Hill, New York, 1989., str. 186.

⁶² Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.296.

6.4. Pravno-administrativna poreska načela

Uobičajeno je da se u pravno-administrativna poreska načela uključe sledeći principi:⁶³

- princip zakonitosti poreza,
- princip minimizacije administrativnih troškova i
- princip minimizacije troškova plaćanja poreza.

6.4.1. Princip zakonitosti poreza

Pravilo da se oporezivanje može vršiti samo na osnovu zakona je staro vijekovima. Princip zakonitosti ima svoje političko i pravno značenje.

Političko značenje principa zakonitosti se ogleda u postojanju pravne sigurnosti građana, njihovih prava i sloboda i predstavlja vrhunsko načelo pravne države.

Pravno značenje principa zakonitosti se bazira na uvažavanju pet zahtjeva:⁶⁴

- samo zakon može da bude izvor poreskog prava,
- tumačenje poreskih normi,
- analogija,
- nedopuštenost retroaktivnosti i
- određenost poreza.

Prvi zahtjev da samo zakon može da bude izvor poreskog prava nikako ne bi smio da se shvati u najdirektnijem smislu. Naravno, poreske norme podrazumevaju zakonsko regulisanje, ali mnoge među njima mogu da budu donesene i od strane drugih tijela osim parlamenta. U pitanju su brojni podzakonski akti (odluke koje donose skupštine lokalnih organa, uredbe koje donosi vlada, odnosno pravilnici koje donose ministarstva) čije postojanje nikako ne znači da se oni kose sa načelom zakonitosti. Međutim, nije uvijek lako ni jednostavno tačno razgraničiti koji dio poreske materije mora da se uredi zakonima, a koji podzakonskim aktima. Naime, liniju razgraničenja između materije koja ostaje rezervisana za zakonsko uređivanje i materije koja se može prepustiti podzakonskim aktima nije uvijek lako povući.

Drugi zahtjev se tiče tumačenja poreskih normi i sastoji se u utvrđivanju pravog smisla zakona, u utvrđivanju sadržaja, dometa i značenja poresko-pravnih normi. Kao pojava, tumačenje je neminovnost. Prema tome ko vrši tumačenje, razlikuje se autentično tumačenje (vrši ga zakonodavni organ koji je donio normu), sudsko tumačenje i doktrinarno tumačenje.

Sa aspekta primjenjene metode razlikuju se sledeće vrste tumačenja: ⁶⁵

- teleološko koje ima zadatak da utvrdi cilj zakona (norme),

⁶³ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.298.

⁶⁴ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.299.

⁶⁵ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.304.

- logičko tumačenje koje ima zadatak da smisao zakonske norme utvrđuje s obzirom na unutrašnje veze i smisao elemenata određene norme,
- sistemsko tumačenje kod koga se smisao norme utvrđuje uzimajući u obzir njen odnos sa drugim bliskim ili srodnim normama,
- komparativno tumačenje koje se zasniva na upoređivanju domaćih poreskih normi (zakona) sa inostranim normama (zakonima),
- istorijsko tumačenje kod koga se smisao norme utvrđuje polazeći od istorijata njenog nastanka,
- evolutivno tumačenje koje smisao normi odnosno zakona traži u njemu samom, u sintezi vremena u kome se ona tumači i
- gramatičko tumačenje koje se sastoji u objašnjenju bukvalnog sadržaja normi odnosno zakona putem etimološkog, gramatičkog i sintaktičkog razumijevanja teksta.

Treći zahtjev se odnosi na primenu analogije u poreskom zakonodavstvu. Primjena analogije sastoji se u proširivanju zakonske norme na slučajeve koji u njoj nisu sadržani, ali potpadaju pod isti cilj zakona koji je inspirisao formulisanoj normi.

Postupak realizovanja analogije se odvija u više faza a svrha je da pretpostavke na koje se želi proširiti norma (zakon) treba da imaju pravnu prirodu koje je analogna pravnoj prirodi pretpostavki utvrđenih pravnom normom o kojoj je riječ.⁶⁶

Pravno značenje principa zakonitosti takođe zahtijeva da se načelno ne dopušta retroaktivnost pravnog dejstva normi.

Opšte je pravilo da se početak važenja zakona računa od dana njegovog stupanja na snagu, a to je obično vezano za njegovo objavljivanje na odgovarajući, propisan, način. Pravna sigurnost i izvjesnost nalažu da zakoni i drugi propisi važe i deluju samo za ubuduće, da nemaju povratno (retroaktivno) dejstvo. Ali, dopušteni su, i u praksi se događaju izuzeci.

Pravilo je da je retroaktivno dejstvo poreskih propisa moguće ako se ispune kumulativno sledeća tri uslova: da je retroaktivnost uvedena zakonom, da se rasprostire samo na pojedine odredbe istog zakona i da je uvedena na osnovu opšteg interesa utvrđenog u postupku donošenja zakona.

Odstupanje od nedopuštenosti retroaktivnog dejstva poreskih propisa može se u praksi javiti i u odnosu na čitav zakon i to po pravilu kod vanrednih poreza.

Poslednji, peti zahtjev kroz koji se ogleda pravno značenje principa zakonitosti, iskazuje se u tome da zakon mora da bude jasan i precizan. Zakonske norme treba da budu u toj meri jasne da ih može razumjeti i obveznik koji ne posjeduje specijalno pravničko obrazovanje. Nažalost, zbog složenosti materije koja se uređuje, zbog brojnih podzakonskih akata, tumačenja i mišljenja koja daju poreski organi, zbog brojnih i obimnih izmjena i dopuna poreskih propisa, poreski propisi spadaju u red nepreglednijih i nejasnijih.⁶⁷ Sve to često zahtijeva da se povremeno objavljuju tzv. prečišćeni zakonski tekstovi. No, to takođe traži da se ustanovi i da funkcioniše posebna profesija poreskih savjetnika.

⁶⁶ Lukić, Radomir D: **Teorija države i prava**, knjiga II, Naučna knjiga, Beograd, 1957. str. 250.

⁶⁷ Lovčević, Jovan: **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, 1991., str. 102.

6.4.2. Princip minimizacije administrativnih troškova

Smisao principa minimizacije administrativnih troškova je vrlo jasan i ogleda se u potrebi da troškovi utvrđivanja, naplate i kontrole javnih prihoda treba da budu što niži. Ovaj zahtjev, zapravo, na svojevrsan način iskazuje potrebu da porezi budu ekonomični. Administrativni troškovi se ne mogu izbjeći jer poreski postupak zahtijeva angažovanje zaposlenih, odgovarajuću opremu i određene materijalne troškove.

Sa zahtjevom da se minimiziraju administrativni troškovi, sukobljavaju se poreske službe u svim zemljama. Sa ciljem umanjavanja ovih troškova preduzimaju se brojne mjere koje mogu biti interne (organizacione) i eksterne (poresko-političke). Ekonomska teorija u tom kontekstu formuliše zaključak da je optimalnost u pogledu visine administrativnih troškova postignuta kada je marginalni administrativni trošak jednak korisnosti od prsvičnijeg razreza i naplate poreza.⁶⁸

Interne (organizacione) mjere podrazumijevaju brojne mjere usmjerene na poboljšanje organizacije rada poreske administracije, stimulisanje zaposlenih, obuku kadrova i kompjuterizaciju.

Eksterne (poresko-političke) mjere se zasnivaju na saznanju i empirijski provjerenom zaključku da sa složenošću poreskih propisa rastu administrativni troškovi. Zato je smisao ovih mjera u pojednostavljenjima sistema i politike poreza (i drugih javnih prihoda) i u stabilnosti jednom usvojenih rešenja. Nažalost, savremena kretanja i stremljenja u materiji javnih prihoda, a poreza posebno, govore obrnuto. Da bi se, na primjer ostvarila ravnomjernija raspodjela poreskog tereta, rješenja treba da budu što iznijansiranija, odnosno složenija, a to vodi povećanju administrativnih troškova.

6.4.3. Princip minimizacije troškova plaćanja poreza

Ekonomičnost poreza se može posmatrati i sa stanovišta poreskog dužnika, a ne samo sa stanovišta države. Ovaj princip je takođe veoma jasan i sastoji se u zahtjevu da troškovi kojima se izlaže poreski dužnik pri ispunjenju poreskih obaveza treba da budu minimizirani. Razmjere troškova plaćanja poreza su, po pravilu, mnogo veće nego kod administrativnih troškova, iako ih je teško precizno utvrditi.

Troškovi poreskog dužnika (davanja, činjenja, nečinjenja i trpljenja) mogu da budu direktni ili indirektni.⁶⁹

Direktni troškovi su oni kojima se neposredno umanjuju prihodi poreskog dužnika prilikom podmirivanja poreskih obaveza. Oni, između ostalog, obuhvataju naknade koje poreski dužnik isplaćuje poreskom savjetniku ili računovodi koji mu vodi poslovne knjige, bankarsku proviziju prilikom uplate poreza, i slično. Iako su neki od ovih troškova neizbježni, pojednostavljenjem poreskih propisa, ipak se mogu sniziti troškovi za usluge poreskih obveznika.

Indirektni troškovi su pak oni koji pogađaju poreskog dužnika na taj način što mu plaćanje poreza umanjuje mogućnost da ostvaruje prihode. U cilju minimizacije indirektnih

⁶⁸ Musgrave, R; Musgrave, P.: **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw-Hill, New York, 1989., str. 278.

⁶⁹ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.316.

troškova, poreski postupak treba da bude postavljen tako da obezbjeđuje, kad god je to moguće, ugodnost plaćanja poreza. Komocija pri plaćanju se može pružiti poreskom dužniku na različite načine. Poreske prijave i drugi formulari treba da budu lako dostupni, a njihov dizajn takav da budu razumljivi prosječno inteligentnom i obrazovanom obvezniku. Odobravanje počeka ili plaćanje poreza u ratama, kao i dopuštanje da se poreska obaveza podmiri obveznicama, takođe povećavaju ugodnost plaćanja. Isto tako, ne treba zanemariti da vođenjem računa o dostojanstvu obveznikove ličnosti i tretiranjem podataka o njemu kao službene tajne, poreski organ značajno može doprinijeti minimizaciji indirektnih troškova plaćanja poreza.

Ako se određena funkcija u domenu utvrđivanja i naplate poreza može ostvariti bilo od strane poreskog organa, bilo od strane poreskih dužnika, u finansijskoj literaturi se preporučuje da, pod pretpostavkom da su ostale okolnosti iste, prije treba dopustiti administrativne troškove, nego troškove plaćanje poreza.⁷⁰ Administrativni troškovi, naime, padaju na teret opštih poreskih prihoda ostvarenih u određenoj zajednici, u skladu sa shvatanjem pravičnosti kakvo imaju nosioci poreske politike, dok troškovi plaćanja sasvim neravnomjerno padaju na teret pojedinačnih poreskih dužnika.

7. KLASIFIKACIJA POREZA

U poreskim sistemima savremenih država se sreće veliki broj poreza. To drugim riječima znači da poreski sistemi počivaju na konceptu poreskog pluralizma, a ne poreskog monizma. U uslovima postojanja velikog broja poreza pred finansijskom teorijom se postavlja izazov da grupiše (klasifikuje) brojne oblike. Postojeće i u teoriji poznate klasifikacije su veoma brojne i zasnivaju se na različitim kriterijumima. Osnovne klasifikacije su:⁷¹

- Neposredni i posredni porezi;
- Objektne (realne) i subjektivne (personalne) porezi;
- Analitički i sintetički porezi;
- Opšti i namjenski porezi;
- Pretpostavljeni i faktički porezi;
- Ad valorem i specifični porezi;
- Fundirani i nefundirani porezi;
- Redovni i vanredni porezi;
- Reparticioni i kvotitetni porezi;
- Centralni i lokalni porezi;
- Klasifikacija poreza OECD.

⁷⁰ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.317.

⁷¹ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.43.

7.1. Neposredni i posredni porezi

Svakako da je najinteresantnija i u upotrebi najviše korišćena podjela na neposredne (direktne) i posredne (indirektne) poreze. Kod ove podjele su mogući brojni kriterijumi razlikovanja:⁷²

- podjela fiziokratske škole,
- podjela na osnovu načina naplate,
- podjela po osnovu kriterijuma prevaljivosti,
- podjela po osnovu kriterijuma poreske snage placa,
- Žezova trihtomija, umjesto dihtomije.

Prvi pokušaj sistematskog razlikovanja neposrednih od posrednih poreza učinili su predstavnici fiziokratskog pravca. Polazeći od premise da se nova vrijednost stvara samo u poljoprivredi, a da se u industriji, zanatstvu, trgovini i drugim djelatnostima samo mijenja oblik vrijednosti, oni su neposrednim porezima smatrali one poreze koji pogađaju čisti proizvod, dok bi svi ostali porezi, čiji se teret u krajnjoj liniji prevaljuje na vlasnike zemlje, bili posredni.

Prema podjeli na osnovu načina naplate u neposredne poreze bi spadali svi oni porezi čija se naplata vrši po katastrima (sistematski sređenim pregledima subjekata sa svim činjenicama koje se uzimaju u obzir pri oporezivanju). Posredni porezi naplaćuju se prema tarifama. Tarifa je sistematizovan pregled objekata oporezivanja, odnosno poreskih osnovica i poreskih stopa.

Polazeći od kriterijuma prevaljivosti, neposrednim porezima se smatraju oni koji se neposredno naplaćuju od poreskih destinatarata. Nasuprot tome, posredni porezi su oni koji ne terete lice koje je zakonodavac predvidio, nego treće lice na koje je poreski teret prevaljen. Ovaj kriterijum (prevaljivost) ma koliko izgledao opravdan, nije u potpunosti i pouzdan, jer se ne može tačno utvrditi za mnoge poreze da li će ili ne njihov teret biti prevaljen.

Polazeći od kriterijuma poreske snaga poreskog placa, neposrednim porezima se smatraju oni koji direktno pogađaju imovinu, dohodak ili prihod obveznika (u tome se iskazuje poreska snaga), koji se plaćaju «na izvoru», prije trošenja dohotka. Posrednim porezima smatraju se, pak, oni koji se plaćaju pri trošenju dohotka. Međutim, i u ovom slučaju nije moguće podvući oštre linije razgraničenja.

Žez je, umjesto dihtomije neposredni – posredni porezi, formulisao trojnu podjelu poreza.⁷³ Prvu grupu sačinjavali bi lični porezi – oni koji pogađaju lica kao takva ili s obzirom na njihovu opštu poresku snagu, mjerenu prema ukupnim prihodima, odnosno ukupnoj imovini. Drugu grupu poreza predstavljali bi polu-lični porezi. Oni pogađaju pojedince s obzirom na uživanje jednog određenog prihoda ili objekta imovine, nezavisno od njihove opšte poreske snage. Treću grupu poreza čine bezlični porezi, koji se razrezuju na određena dobra, bez obzira na lice koje ih drži, bilo u trenutku stvaranja tog dobra, bilo u trenutku njegovog transfera, bilo u trenutku njegove potrošnje.

⁷² Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.44.

⁷³ Jèze, Gaston: **Cours de finances publiques**, Paris, 1936, str.177 (Citirano prema: Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.46.)

7.2. Objektne i subjektne poreze

Podjela poreza na objektne (realne) i subjektne (personalne) poreze kao kriterijum razlikovanja uzima predmet oporezivanja.

Objektne poreze su oni koji pogadjaju prihode, odnosno imovinu prema njihovim stvarnim elementima, ne vodeći računa uopšte o ličnosti poreskog obveznika niti o njegovoj ukupnoj ekonomskoj snazi. U objektne poreze spadaju, na primjer, svi porezi koji pogadjaju pojedinačne prihode građana (lična primanja, prihode od poljoprivrede i šumarstva, prihode od samostalne djelatnosti, prihode od kapitala, prihode od nepokretnosti i drugo), kao i porezi koji terete pojedine objekte imovine.

U subjektne poreze spadaju oni porezi koji vode računa o ličnosti poreskog obveznika, o njegovoj ukupnoj ekonomskoj snazi, kao i o njegovim porodičnim i ličnim prilikama. Primjera radi, ako dva lica ostvaruju isti dohodak, ali prvo lice izdržava dvoje djece, dok drugo lice nikoga ne izdržava, niti ima bilo kakve posebne troškove, njihova ekonomska snaga ne može biti ista, pa će subjektne poreze obezbjediti da prvo lice bude blaže oporezovano. U subjektne poreze spadaju, na primjer, porez na dohodak građana i porez na ukupnu neto imovinu.

U savremenim poreskim sistemima uočljiva je orjentisanost ka subjektivnim poreskim oblicima, budući da je najveći broj objektivnih poreza evoluirao u pravcu subjektivnih poreza. Naime, da bi se bar donekle ublažila nepravičnost objektivnih poreza, u njihov sistem se ugrađuju elementi koji uvažavaju određena personalna svojstva.

7.3. Analitički i sintetički porezi

Slična prethodnoj klasifikaciji je klasifikacija na analitičke i sintetičke poreze. Ovde se kao kriterijum uzima obuhvatnost određene poreske situacije.

Analitički porezi su oni porezi koji pogadjaju samo jednu vrstu imovine, samo jednu vrstu prihoda ili samo jedan promet. U analitičke poreze spadaju, na primjer, porez na zarade, porez na prihode od kapitala (kamate ili dividende) ili akciza na duvanske prerađevine.

Sintetički porezi su oni porezi koji obuhvataju cjelinu ekonomske snage (prihoda) obveznika, njegovu cjelokupnu imovinu ili ukupni promet.⁷⁴ U ovu grupu spadaju, na primjer, porez na ukupnu imovinu, porez na dohodak građana ili opšti porez na promet.

7.4. Opšti i namjenski porezi

Klasifikacija poreza na opšte i namjenske zasniva se na kriterijumu vezanosti ubranih prihoda za finansiranje određenog javnog rashoda.⁷⁵

Prihodi od svih opštih (nedestiniranih) poreza u budžetu države, odnosno niže političko-teritorijalne jedinice čine jedinstvenu masu, iz koje se finansiraju javni rashodi. Kod

⁷⁴ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 486.

⁷⁵ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 47.

njih je zastupljen princip neafektacije, drugim riječima, prihod od određenog poreza nije vezan za određeni javni rashod.

Kod namjenskih (destiniranih) poreza zastupljen je princip afektacije: prihodi od određenog poreza vezani su za određenu namjenu, tačno utvrđeni javni rashod. Na primjer, dio prihoda od poreza na naftne derivate može služiti za finansiranje izgradnje putne mreže.

Argumenti u prilog tome da porezi budu opšti, a ne destinirani mogu se sažeti u sljedećih nekoliko teza:⁷⁶

- Kod destiniranih poreza otežana je kontrola trošenja sredstava, jer je veoma teško dobiti cjelovit uvid u finansijsko poslovanje brojnih fondova;
- Ako se brojni javni rashodi finansiraju putem destiniranih poreza, u praksi se može dogoditi da se kod pojedinih namjena pojavi višak, a kod pojedinih manjak sredstava;
- U sistemima koji se pretežno oslanjaju na destinirane poreze, često se javlja pritisak da se povećavaju stope nedestiniranih poreza, odnosno da se uvode novi porezi.

S druge strane, ne mogu se zanemariti ni argumenti koji ukazuju na prednosti destiniranih, odnosno na slabosti opštih poreza:⁷⁷

- Afektacija poreskog prihoda za određeni javni rashod čini podnošenje poreskog tereta prihvatljivijim za poreskog obveznika, naravno pod pretpostavkom da je namjena radi kojeg je porez uveden, sa njegovog stanovišta, legitimna;
- Plaćanje namjenskih poreza omogućuje uspostavljanje neposrednije veze između nosioca poreskog tereta i usluga države kojima se oni koriste;
- Prihodima obezbjeđenim primjenom destiniranih poreza osiguravaju se sredstva za podmirivanje određene javne potrebe. Stepenn sigurnosti u njenom finansiranju je veći nego u uslovima primjene opštih poreza.

7.5. Pretpostavljeni i faktički porezi

Kriterijum razlikovanja poreza na pretpostavljene i faktičke poreze predstavlja način na koji se utvrđuje poreska osnovica.⁷⁸

Pretpostavljeni porezi su oni porezi kod kojih se poreska osnovica utvrđuje na osnovu pretpostavke da je poreski obveznik ostvario, odnosno mogao ostvariti prihod određene veličine. Ovakvom postupku se, u načelu, pribjegava u dva slučaja. Prvu vrstu pretpostavljenih poreza predstavljaju porezi čiju osnovicu utvrđuje poreski organ zato što poreski obveznik nije podnio poresku prijavu, ili je podnio poresku prijavu sa nevjerodostojnim podacima. Drugu vrstu pretpostavljenih poreza predstavljaju paušalno utvrđeni porezi.

Faktički porezi predstavljaju javne prihode čija se osnovica utvrđuje na osnovu podataka o stvarno ostvarenim prihodima, odnosno o ostvarenju činjenica koje su relevantne

⁷⁶ Jelčić, Božidar: **Neki problemi izgradnje novog poreznog sistema**, Ekonomist, br: 2-4/1972, str. 513.

⁷⁷ Jelčić, Božidar: **Neki problemi izgradnje novog poreznog sistema**, Ekonomist, br: 2-4/1972, str. 514.

⁷⁸ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.51.

za oporezivanje. Tako u faktičke poreze spada, na primjer, porez na dohodak građana, porez na prihode od samostalne djelatnosti u slučajevima kada poreski obveznik vodi poslovne knjige, na lična primanja ili na kamatu i dividendu, kao i porez na naslijeđe i poklon, porez na imovinu, porez na promet i drugi.

7.6. Ad valorem i specifični porezi

Podjela poreza na poreze ad valorem (po vrijednosti) i specifične poreze za kriterijum uzima način na koji se iskazuje poreska osnovica.⁷⁹

Ad valorem porezi su oni kod kojih se poreska osnovica iskazuje u novčanim jedinicama. Poreska obaveza se utvrđuje u određenom procentu od ovakve poreske osnove.

Specifični porezi su oni kod kojih se poreska osnovica iskazuje u nekim mjernim jedinicama (paklica cigareta, litar vina, stepen jačine alkohola i slično). Poreska obaveza se utvrđuje u apsolutnoj jedinici prema mjernoj jedinici.

U fiskalnim sistemima razvijenih zemalja dominiraju ad valorem porezi. Specifični porezi se javljaju uglavnom kod oporezivanja prometa, i to najčešće u kombinaciji sa ad valorem porezima.

7.7. Fundirani i nefundirani porezi

Vrlo je specifična podjela na fundirane i nefundirane poreze. Ova klasifikacija se zasniva na kvalitativnim razlikama između pojedinih vrsta prihoda koji se oporezuju.

Fundirani porezi su oni porezi koji pogadjaju fundirane prihode tj. prihode od imovine, hartija od vrijednosti i opreme (rente, dividende, kamate i zakupnine), odnosno sve one prihode koje obveznik ostvaruje bez rada.⁸⁰

Nefundirani porezi su porezi koji pogadjaju nefundirane prihode tj. prihode koje je obveznik ostvario radom, odnosno obavljenjem djelatnosti.

Ova podjela je interesantna stoga što se u praksi nastoji da se jače poreski zahvate fundirani prihodi, odnosno prihodi koji se ne stiču radom.

7.8. Redovni i vanredni porezi

Podjela na redovne i vanredne poreze je učinjena sa vremenske tačke gledišta.

Redovni porezi su oni koji se pojavljuju u poreskom sistemu neke zemlje svake godine. Oni dominiraju u poreskom sistemu i njima se, po pravilu, finansiraju redovni javni rashodi.

Vanredni porezi su oni koji se u poreskom sistemu zemlje pojavljuju s vremena na vrijeme, u neredovnim ekonomskim ili političkim prilikama u državi. Njima se, po pravilu,

⁷⁹ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.54.

⁸⁰ Lovčević, Jovan: **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, 1991., str. 101.

finansiraju vanredni javni rashodi, rashodi izazvani nepredviđenim, odnosno nepredvidivim događajima (rat, sanacija šteta od velikih elementarnih nepogoda i slično).

U savremenim fiskalnim sistemima vanredni javni rashodi se češće finansiraju podizanjem stopa postojećih poreza ili zaduživanjem države, a rjeđe uvođenjem vanrednih poreza.

7.9. Reparticioni i kvotitetni porezi

Kriterijum razlikovanja kod ove podjele poreza predstavlja način na koji se sprovodi raspodjela poreskog tereta na obveznike.

Reparticioni porezi su oni kod kojih poreska vlast tačno utvrdi iznos poreskih prihoda koje treba prikupiti. Taj se iznos raspoređuje (reparira) na uže političko-teritorijalne jedinice, a njihove poreske vlasti zadati «kontigent» raspoređuju dalje – na uže jedinice. Konačno, uže jedinice reparirani iznos razrezuju na konkretne poreske obveznike. Država, dakle, unaprijed zna koliki će iznos poreza ubrati, a obveznici nisu unaprijed upoznati sa visinom svoje poreske obaveze, već je saznaju tek kada se okonča postupak repartacije.

Kvotitetni porezi su oni kod kojih se unaprijed zna samo «kvota», tj. visina poreske stope koja će se primijeniti na određenu poresku osnovicu.

Reparticione poreze «vrijeme je u izvjesnom smislu pregazilo»⁸¹. Kvotitetni porezi su dominantan oblik poreza u savremenim poreskim sistemima.

7.10. Centralni i lokalni porezi

Za pojedine zemlje, a posebno one koje su federativno organizovane, veoma je značajna podjela na centralne i lokalne poreze. Kriterijum kod ove podjele je nadležnost određene društveno-političke zajednice za uvođenje poreza.⁸²

Lokalni porezi su oni porezi koje se uvode na osnovu odgovarajućih odluka lokalnih (opštinskih) organa, a po pravilu se radi o manje važnim porezima. Osnovni je zahtjev da lokalni porezi treba da budu takvi da im osnovica ne bude mobilna na međuregionalnom planu, kako obveznici ne bi dolazili u iskušenje da se sele iz zajednica u kojima su stope visoke u zajednice u kojima su stope niske.

Centralni porezi su porezi koje svojim odlukama uvode centralni organi (parlament) i u pitanju su, po pravilu, porezi kojima se realizuje, osim fiskalnih, čitav niz drugih prevashodno ekonomskih ciljeva.

⁸¹ Lovčević, Jovan: **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, 1991., str. 108.

⁸² Jelčić, Božidar: **Nauka o financijama i financijsko pravo**, Narodne novine, Zagreb, 1990., str.111.

7.11. Klasifikacija poreza OECD

Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (*Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD*) predstavlja međunarodnu organizaciju razvijenih tržišnih zemalja. Njen je zadatak da pospješuje takvu ekonomsku politiku čiji je cilj da se postigne najviši stabilan ekonomski rast i zaposlenost, kao i rastući standard života u zemljama-članicama, uz održavanje finansijske stabilnosti.

Komitet za fiskalne poslove OECD ustanovljen je 1971. godine, sa zadatkom da istražuje metode pomoću kojih se oporezivanje može iskoristiti za pospješivanje poboljšanja u alokaciji i upotrebi ekonomskih resursa – kako na internom, tako i na međunarodnom planu – i da predlaže načine za povećanje efikasnosti oporezivanja, kao instrumenta politike koja služi za ostvarivanje ciljeva države. Da bi se stvorili uslovi za komparativne analize poreskih sistema i poreskih politika zemalja-članica, Komitet je, između ostalog, izradio Klasifikaciju poreza OECD i uputstvo za tumačenje.⁸³

Svi porezi su, prema Klasifikaciji OECD, svrstani u šest velikih grupa:

1000 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke

1100 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke pojedinaca

1110 Na dohodak i dobit

1120 Na kapitalne dobitke

1200 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke korporacija

1210 Na dohodak i dobit

1220 Na kapitalne dobitke

1300 Porezi koji se ne mogu svrstati pod 1100 i 1200

2000 Doprinosi za socijalno osiguranje

2100 Doprinosi koje plaćaju zaposleni

2200 Doprinosi koje plaćaju poslodavci

2300 Doprinosi koje plaćaju lica koja obavljaju samostalnu djelatnost i nezaposleni

2400 Doprinosi koji se ne mogu svrstati pod 2100, 2200 i 2300

3000 Porezi na platni spisak i radnu snagu

4000 Porezi na imovinu

4100 Periodični porezi na imovinu

4110 Porezi koje plaćaju domaćinstva

4120 Ostali porezi

4200 Periodični porezi na neto imovinu

4210 Porezi koje plaćaju pojedinci

4220 Porezi koje plaćaju korporacije

⁸³ OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide, str. 27-46.

- 4300 Porezi na ostavinu, naslijeđe i poklon
 - 4310 Porezi na ostavinu i naslijeđe
 - 4320 Porezi na poklon
- 4400 Porezi na finansijske i kapitalne transakcije
- 4500 Ostali neperiodični porezi na imovinu
 - 4510 Na neto imovinu
 - 4520 Ostali neperiodični porezi
- 4600 Ostali periodični porezi na imovinu
- 5000 Porezi na dobra i usluge
 - 5100 Porezi na proizvodnju, prodaju, transfer, lizing i isporuke dobara i vršenje usluga
 - 5110 Opšti porezi
 - 5111 Porez na dodatu vrednost
 - 5112 Porezi na promet
 - 5113 Ostali opšti porezi na dobra i usluge
 - 5120 Porezi na pojedinačna dobra i usluge
 - 5121 Akcize
 - 5122 Dobit fiskalnih monopola
 - 5123 Carine i uvozne dažbine
 - 5124 Porezi na uvoz
 - 5125 Porezi na investiciona dobra
 - 5126 Porezi na pojedinačne usluge
 - 5127 Ostali porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije
 - 5128 Ostali porezi na pojedinačna dobra i usluge
 - 5130 Porezi koji se ne mogu svrstati pod 5110 i 5120
 - 5200 Porezi na upotrebu dobara ili na dozvolu da se upotrebljavaju dobra ili obavljaju aktivnosti
 - 5210 Periodični porezi
 - 5211 Porezi koje plaćaju domaćinstva u vezi sa motornim vozilima
 - 5212 Porezi koje plaćaju ostali u vezi sa motornim vozilima
 - 5213 Ostali periodični porezi
 - 5220 Neperiodični porezi
 - 5300 Porezi koji se ne mogu svrstati pod 5100 i 5200

6000 Ostali porezi

6100 Porezi koje plaćaju isključivo preduzeća

6200 Porezi koje plaćaju ostali obveznici i porezi koji se ne mogu razvrstati.

8. EFEKTI POREZA

Savremena finansijska teorija poklanja dosta pažnje izučavanjima vezanim za različite efekte poreza. Naime, plaćanjem poreza smanjuje se ekonomska snaga obveznika, a može doći i do promjene njegovog društvenog statusa. Normalno je da na takva djelovanja plaćanja poreza obveznici reaguju.

Jedan od osnovnih elemenata u determinisanju zadataka koji se stavljaju pred kreatore poreske politike je svestrano izučavanje učinaka praktične primjene pojedinih poreza, odnosno poreskog sistema u cjelini. Neosporna je činjenica da primjena poreza ima određenih reperkusija, koje se zovu efekti oporezivanja.⁸⁴

Efekti primjene poreza manifestuju se na raznim područjima u različitom broju, vrsti i intenzitetu. Nije svejedno od koga, od čega, kada, kako ili koliko puta će se ubirati porezi. Odgovori na sva ova i čitav niz manje važnih drugih pitanja upućivat će na učinke koje će porezi proizvesti prilikom njihovog ubiranja. Jednako su važni i odgovori na pitanja kao, na primjer, u koje svrhe, u kolikim iznosima i intervalima, kako dugo, kome, i tako dalje, će porezima prikupljena sredstva biti redistribuirana, odnosno alocirana. Ovdje se, u stvari, radi o efektima koji će se manifestovati tokom trošenja sredstava prikupljenih porezima.

Mjere poreske politike mogu, u principu, da proizvedu dvije vrste efekata: mikroekonomske i makroekonomske. O mikroekonomskim efektima se radi kada mjere poreske politike dovode do promjena ekonomskih i drugih postupaka fizičkog ili pravnog lica. Ako mjere poreske politike utiču na remećenje i ponovno uspostavljanje ravnoteže na tržištu na nivo, strukturu i rast društvenog proizvoda i nacionalnog bogatstva, onda se govori o makroekonomskim efektima oporezivanja.

Postavljanje cilja nije samo sebi svrha. Zacrtani cilj je određen zato da bi proizveo određeni učinak. Najidealnije će poreski sistem funkcionisati onda kada su ciljevi poreske politike identični njenim učincima. Međutim, nerijetko se u praktičnoj primjeni poreske politike susrećemo s efektima koji se manifestuju izvan granica željenog i planiranog. Takvi efekti oporezivanja mogu se javljati u intenzitetu vrlo širokog raspona: od efekata koji se mogu tolerisati i čije postojanje ne remeti koherentnost društveno-ekonomskog života, do efekata koji su dijametralno suprotni ciljevima, a čije posljedice mogu ozbiljno ugroziti i narušiti stabilnost određenih društveno-ekonomskih kretanja.

Prema tome, među efektima oporezivanja razlikujemo:⁸⁵

- namjeravane (željene, planirane) i
- nenamjeravane (neželjene, neplanirane).

Namjeravani efekti poreza i oporezivanja su oni koji su se primjenom adekvatnih poreskih instrumenata upravo i htjeli postići i koji su potpuno u skladu sa ciljem poreske

⁸⁴ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 114.

⁸⁵ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 114.

politike. Uglavnom će kao namjeravani efekti oporezivanja biti kvalifikovani oni koji se postižu u sferi redistribucije prihoda prikupljenih porezima.

Nenamjeravani efekti poreza i oporezivanja su oni koji se manifestuju mimo zacrtanih planova, a kao posljedicu za sobom povlače potrebu prikladne intervencije, koja će takve efekte neutralisati ili bar ublažiti. Pretežno se nenamjeravani efekti oporezivanja (s izuzetkom kod namjeravanog prevaljivanja) javljaju prilikom ubiranja poreza.

Razmatranje učinaka poreza u fazi njihovog ubiranja temelji se na neospornoj činjenici, koja se ogleda u smanjenju kupovne, odnosno ekonomske snage poreskog obveznika. Plaćanje poreza za poreskog obveznika znači mogućnost raspolaganja manjim iznosom novčanih jedinica od onog kojim je raspolagao prije oporezivanja. To za njega dalje izaziva smanjenu mogućnost potrošnje i/ili proizvodnje. Zbog toga nije teško shvatiti nastojanja poreskih obveznika da se tereta koji za njih plaćanje poreza predstavlja, djelimično ili potpuno oslobode. Ta se nastojanja moraju posmatrati u najužoj vezi sa fenomenom poznatim kao poreski moral. Upravo je poreski moral elemenat koji će u najvećoj mogućoj mjeri uticati već i na samu ideju da poreski obveznik preduzme neke akcije koje će mu poreski teret olakšati ili ga od njega potpuno osloboditi. Poreski će moral biti visok, a s tim u vezi i nastojanja da se izbjegne poreskoj obavezi rjeđa, kao rezultat raznih elemenata, na primjer:⁸⁶

- ako poreski obveznici vjeruju da je poreski teret ravnomjerno i pravedno raspoređen;
- ako su svjesni da sigurnost zemlje, školovanje njihove djece, mogućnost zapošljavanja i niz drugih manifestacija i aktivnosti, koje u javnom interesu preduzima država, zavisi od poreza koji treba platiti;
- ako je plaćanje poreza vezano uz neku socijalno-političku, patriotsku, etičku ili neku drugu sličnu svrhu;
- otpor plaćanju poreza i nastojanje da se izbjegne plaćanje poreza nije veliko ni kad se ubrani porez daje kao pomoć licima koja su pretrpjela štetu od elementarnih nepogoda ili drugih sličnih okolnosti, ili ako se taj iznos troši iz razloga nacionalne sigurnosti.

Mogućnosti koje poreskom obvezniku stoje na raspolaganju da bi sebi olakšao poreski teret, ili ga se potpuno riješio, različite su. Klasifikuju se prema vremenu kad ih je poreski obveznik iskoristio: prije ili poslije oporezivanja. Ako je poreski obveznik u tom smjeru preduzeo neke akcije prije nego što je porez platio, radi se o poreskoj evaziji. Preduzme li poreski obveznik određene korake, s istim ciljem, nakon što je već platio porez, radi se o prevaljivanju poreza.⁸⁷

⁸⁶ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 115.

⁸⁷ Jelčić, Božidar: **Poreska evazija**, Zbornik pravnog fakulteta, Zagreb, 1965., str.214.

9. PREVALJIVANJE I EVAZIJA POREZA

1. Prevaljivanje poreza

Poreski obveznik, kao lice koje ima obavezu da plati porez, može, dijelom ili kompletno, da prevali poreski teret na treća lica, usljed čega njegov dohodak ili imovina ostaju neokrnjeni.

Da bi do prevaljivanja moglo doći potrebni su neki osnovni uslovi:

- postojanje procesa razmjene,
- potrebno je da postoji sam poreski teret,
- postojanje trećih lica na koje treba prevaliti porez.

O prevaljivanju poreza govorimo kada poreski obveznik prihvata poresku obavezu ali nema namjeru da plati porez, već poreski teret snosi neka druga osoba. Kod prevaljivanja poreza je osoba poreskog obveznika različita od osobe koja stvarno snosi poreski teret (konačnog poreza) - osoba placa. Prevaljivanje se vrši kroz cijene, a pretpostavka je postojanje poreskog tereta i tržišnog mehanizma, odnosno da je obaveza stvarno plaćena.⁸⁸

Za razliku od poreske evazije gdje država nije ubrala planirani iznos poreza, poreska vlast kod prevaljivanja nije oštećena mada joj nije svejedno ko će snositi poreski teret, obzirom da bi time nefiskalni ciljevi oporezivanja mogli da izostanu.

Porez se (pretežno) prevaljuje na onu stranu tržišta koja je manje elastična. Porez se prevaljuje više na potrošače ako je tražnja relativno neelastičnija u odnosu na ponudu. Porez se prevaljuje više na proizvođače ako je ponuda relativno neelastičnija u odnosu na tražnju.

Reakcije poreskih obveznika na uvedeni porez pokazuju da raspodjela poreskog tereta, u načelu, ne zavisi od zakonskih rješenja.

U literaturi se tako razlikuju:⁸⁹

1. formalna incidenca, koja obuhvata:
 - zakonsku incidencu, i
 - namjeravanu incidencu.
2. efektivna (ekonomska, stvarna) incidenca.

Zakonska incidenca odgovara fazi perkusije u postupku prevaljivanja poreza. Ona predstavlja raspodjelu poreskog tereta zasnovanu na odredbama poreskog zakona. Drugim riječima, zakonska (perkusiona) incidenca predstavlja promjenu u raspodjeli realnog dohotka, koja bi nastala kada bi se dohodak novog poreskog obveznika smanjio za iznos uvećanja poreza, ili kada bi se dohodak ranijeg poreskog obveznika povećao za iznos smanjenja poreza, dok se situacija svih ostalih subjekata smatra nepromijenjenom.

Namjeravana incidenca predstavlja onu raspodjelu poreskog tereta koju je zakonodavac želio da postigne. Primjera radi, kod poreza na dohodak građana, zakonodavac očekuje da porez konačno padne na poreskog obveznika, dok kod poreza na promet ili akcize on očekuje da poreski teret ponese krajnji potrošač. Kod namjeravane incidence, dakle,

⁸⁸ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 115.

⁸⁹ Musgrave, R.: **The Theory of Public Finance**, Mc Graw-Hill Book Company, New York, 1959. (Prevod, Naučna knjiga, Beograd, 1983), str.185.

pretpostavlja se da će poreski teret pasti na poreskog destinataru. Prirodno, u realnosti se očekivanja zakonodavca o tome kakva će biti raspodjela poreskog tereta mogu, ali i ne moraju ispuniti.

Efektivna incidenca predstavlja stvarnu promjenu u raspodjeli realnog dohotka, koja nastane kada se nametne novi porez, promijeni postojeći ili izvrši zamjena jednog poreza drugim. Kod direktne incidence poreski teret je konačno prenesen od strane poreskog obveznika. Kod indirektne incidence porez se preko cjenovnih efekata prenio na nekog drugog. U svakom slučaju, lice pogođeno efektivnom incidencom naziva se nosiocem poreskog tereta (konačnim placem poreza).

Prevaljivanje poreza može se, prema tome, mjeriti na dva načina:⁹⁰

- kao razlika između efektivne i zakonske incidence, ili
- kao razlika između efektivne i namjeravane incidence.

Činjenica da između zakonske, namjeravane i efektivne incidence ne postoji podudaranje, od posebnog je značaja za nosioce poreske politike. Izbor instrumenata kojima se želi ostvariti određeni cilj ne smije se zasnivati na zakonskoj incidenci. Potrebno je, naime, dobro upoznati efektivnu incidencu ako se želi da stvarna raspodjela poreskog tereta bude što bliža namjeravanoj.

U vezi sa razmatranjem prirode efektivne incidence formulisana su 3 različita koncepta incidence:

Apsolutna incidenca: postoji onda ako se utvrđuje učinak promjene ili uvođenja jednog poreza pod pretpostavkom, *ceteris paribus*, da ostali porezi i državna potrošnja ostaju isti.

Diferencijalna incidenca: podrazumijeva učinke koji nastaju zamjenom jednog poreza drugim pod pretpostavkom da je obim državne potrošnje ostao nepromijenjen.

Incidenca uravnoteženog budžeta: proučava položaj pojedinca ili domaćinstva u raspodjeli dohotka koje nastaju kao posljedica obostranog djelovanja budžetskih prihoda i rashoda.

Konačni cilj zbog kog se izučava poreska incidenca je utvrđivanje kako se poreski teret stvarno raspodjeljuje, odnosno da se kvantitativno predstavi njegova raspodjela.

U krajnjoj liniji, cio poreski teret snose fizička lica. Pravna lica imaju svoje vlasnike – fizička lica, pa je otuda potrebno da se utvrdi kako se teret poreza koji pogađa pravna lica raspodjeljuje na njihove vlasnike, odnosno na kupce njihovih proizvoda ili u njima zaposlene.

Kada bismo izmjerili stvarnu, porezom izazvanu promjenu u raspodjeli realnog dohotka pojedinačnog obveznika, radilo bi se o individualnoj (mikro) incidenci. Individualna incidenca je praktično nemjerljiva i ima samo teorijski značaj.

Otuda se poreska incidenca mjeri samo pomoću koncepta grupne (makro) incidence, u okviru kojeg se pojedinačni subjekti svrstavaju u određene kategorije. U zavisnosti od toga kako se ovo grupisanje sprovodi, razlikuju se sljedeći tipovi grupne incidence:⁹¹

- personalna incidenca, koja pokazuje redistributivni uticaj poreza kroz promjene u raspoloživom dohotku pojedinih društvenih grupa koje su obrazovane na osnovu visine dohotka kojim raspolažu;

⁹⁰ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str. 332.

⁹¹ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str. 334.

- sociološka incidenca, koja predstavlja redistributivni učinak kroz promjene u raspoloživom dohotku društvenih grupa formiranih na osnovu pojedinih socioloških kriterijuma (niža, srednja i viša klasa; aktivno i neaktivno stanovništvo, itd);
- funkcionalna incidenca, koja objašnjava kako porez utiče na dohotke vlasnika faktora proizvodnje (rada, kapitala, zemljišta);
- međugeneracijska incidenca, koja označava učinak oporezivanja na visinu realnog raspoloživog dohotka različitih generacija. Ona pokazuje da li će neki porez pogoditi generaciju stanovništva u periodu u kojem je uveden ili će, pak, biti prevaljen na buduće generacije;
- sektorska incidenca, koja pokazuje promjene u relativnom položaju pojedinih grana privrede, izazvane oporezivanjem;
- geografska incidenca, koja se javlja u dvije varijante: kao regionalna incidenca, kada se efekti poreza pokazuju u promjeni relativnog ekonomskog položaja pojedinih regiona, i kao međunarodna incidenca, kada se pokazuju u promjeni relativnog ekonomskog položaja pojedinih država.

Grupna incidenca se može izmjeriti tako što bi se uporedilo stanje u raspodjeli dohotka prije i poslije uvođenja određene mjere poreske politike.⁹²

Fenomen prevaljivanja ima ili može imati veliko značenje u praktičnoj primjeni. Ako se poreski teret tamo gdje je predviđeno namjerno prevaljivanje nije, u stvari, prevalio, s jedne strane nisu postignuti željeni efekti prevaljivanja, a s druge strane dolazi kako do neželjenih, tako i do štetnih posljedica.

Tamo gdje je došlo do prevaljivanja koje nije u skladu sa poreskom politikom, suočavamo se sa učincima koji će angažovati dodatne napore, dodatne postupke i dodatna sredstva za anuliranje ili umanjivanje njihovog djelovanja.

9.2. Vrste prevaljivanja

Prevaljivanje se može posmatrati sa više različitih aspekata, tako da se razlikuje:⁹³

1. Željeno i neželjeno prevaljivanje;
2. Prevaljivanje unaprijed i unatrag;
3. Jednostruko i višestruko prevaljivanje.

O željenom prevaljivanju poreza govorimo onda kada porez po želji zakonodavca snosi poreski destinatar, koji se razlikuje od osobe poreskog obveznika. Željeno će se prevaljivanje uvesti onda kad nije bilo ni predviđeno da poreski teret snosi poreski obveznik. Ekonomski teret poreza treba snositi osoba različita od osobe poreskog obveznika, što se upravo i postiže mehanizmom prevaljivanja poreza sa poreskog obveznika na poreskog destinataru. Kod neželjenog prevaljivanja poreski teret snosi osoba koja nije bila predviđena da snosi teret oporezivanja. Cilj poreske politike kod neželjenog prevaljivanja nije ostvaren, a djelovanje poreza je drugačije nego što se očekivalo.

⁹² Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str. 335.

⁹³ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 115.

Polazna tačka za određivanje pravca prevaljivanja jeste poreski obveznik, a kriterij za razlikovanje prevaljivanja u pravcima unaprijed i unatrag je vrijeme u kojem je prevaljivanje izvršeno. Ako je poreski obveznik svoj poreski dug prevalio prije nego što ga je dužan podmiriti, radi se o prevaljivanju unatrag. Prevali li poreski obveznik teret poreza koji je dužan platiti nakon što je uplatu već izvršio, radi se o prevaljivanju unaprijed.

Prema odgovoru na pitanje koliko se puta isti porez može prevaliti s jednog poreskog subjekta na drugi poreski subjekat, razlikuje se jednostruko i višestruko prevaljivanje. Jednostruko prevaljivanje postoji u slučaju kada je nosilac poreskog tereta koji je na njega prevalio poreski obveznik – konačni platac. To je, dakle, slučaj kada je poreski obveznik uspio porez prevaliti na neku osobu koja ga ne može dalje prevaliti, koja poreski teret nosi definitivno. Uspije li osoba na koju je poreski obveznik prevalio poreski teret, taj teret prevaliti dalje na neku drugu osobu, a ta ga opet uspije dalje prevaliti, radi se o višestrukome prevaljivanju. Hoće li to biti dvostruko, trostruko, ili još neko dalje prevaljivanje, zavisi od niza činilaca (poresko-tehnički, konjunktorni itd), a broj prevaljivanja utvrđuje se brojem lica koje stoje između poreskog obveznika i konačnog placa.

9.3. Faze prevaljivanja poreza

Prevaljivanje poreza je proces prenošenja poreskog tereta s leđa jednog subjekta na drugi subjekt koji sudjeluje u oporezivanju. Prevajljivanje poreske obaveze prolazi kroz četiri faze:⁹⁴

1. Perkusija;
2. Reperkusija;
3. Incidenca;
4. Difuzija.

Perkusija je prva faza prevaljivanja u kojoj se zakonskim ili drugim propisima vrši uvođenje obaveze plaćanja poreza i utvrđivanje poreskog obveznika. Drugim riječima, utvrđuje se lice koje je *de jure* proglašeno poreskim dužnikom, obaveznim na plaćanje poreza.

Reperkusija je faza u kojoj dolazi do prevaljivanja poreza sa poreskog obveznika na drugu osobu. To je ona faza u procesu prevaljivanja u kojoj poreski obveznik skida sa sebe poreski teret. On prihvata poresku obavezu, ali ne prihvata i poreski teret, kog se oslobađa na dva načina:⁹⁵

- uračunavanjem iznosa dužnog poreza u cijenu svojih proizvoda i usluga, ili
- smanjujući cijenu sirovina i nadnica.

Ove su mogućnosti nazvane prevaljivanjem unaprijed i unatrag.

Incidenca – predstavlja fazu prevaljivanja koja reflektuje posljedice ovog procesa: u ovoj fazi poreski je teret pao na poreskog subjekta koji više nema mogućnosti da ga pomoću bilo kojeg mehanizma sa sebe skine. To je učinak kada se pojavljuje poreski destinatar, odnosno konačan platac proizvoda.

Ako je prevaljeni poreski teret kod osobe koja po intenciji poreske politike izražene preko pravnih propisa upravo i treba snositi poreski teret, onda je incidenca pogodila

⁹⁴ Ristić, Žarko: **Finansijski menadžment i ekonomija javnog sektora**, Etnostil, Beograd, 2010, str.195.

⁹⁵ Komazec, S.; Ristić, Ž.: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009, str.471.

poreskog destinataru. Ako je, međutim, poreski destinatar uspio prevaliti namijenjeni poreski teret dalje na subjekt za koji nije predviđeno da ga nosi, onda je učinak prevaljivanja pogodio konačnog plaća.

Difuzija – nastaje pošto poreski obveznik izmiri poreske obaveze - prevaljeni porez se raspoređuje na cijelu ekonomiju. Difuzija je posljedica prevaljivanja koja se javlja kao učinak incidence. Ona predstavlja opšti učinak oporezivanja, koji se manifestuje oscilacijama u ponudi potražnji. Te će oscilacije uticati na proizvodnju, a ti uticaji mogu se odraziti kao promjena strukture i volumena proizvodnje.

9.4. Pojam poreske evazije

Riječ evazija potiče od latinskog glagola *evadere*, koji znači izmaći, bježati, izbjeći, i slično. U poreskoj terminologiji ovim pojmom označavaju se različiti načini izbjegavanja plaćanja poreza. Radnje i mjere koje preuzima poreski dužnik da smanji, ili u potpunosti izbjegne obavezu plaćanja poreza, nazivaju se evazijom (izbjegavanjem) plaćanja poreza.

Na osnovu poreskih zakona poreskim obveznicima je dozvoljeno da svoje investicije organizuju na način koji minimizira njihovu poresku obavezu, ali pod uslovom da ne krše slovo (*letter*) i namjeru (*intent*) zakona. Upravo kršenje slova ili namjere (cilja, duha) zakona, određuje u širem smislu, pojam izbjegavanja plaćanja poreza, tj. poresku evaziju.

Evazija poreza je posljedica nastojanja poreskog obveznika da smanji poreski teret. Evazija se razlikuje od prevaljivanja poreza po tome što ovdje ne dolazi do plaćanja poreza. Evazija poreza dovodi do preraspodjele poreskog tereta u društvu, u odnosu na istu koju je predvidio zakonodavac.

Poreska evazija predstavlja fenomen koji ima raznovrsne posljedice, kako na fiskalnom planu (jer u budžet ne pristižu planirana sredstva), tako i na socijalno-političkom (jer ugrožava princip horizontalne pravičnosti), a ponašanja koja su usmjerena na to da se porez ne plati često narušavaju neke društvene vrijednosti, što mora da povuče odgovarajuću reakciju - bilo na moralnom, bilo na pravnom terenu.⁹⁶

U osnovi poreske evazije nalazi se otpor plaćanju poreza. Intenzitet otpora zavisi od mnogih elemenata:⁹⁷

- visine poreskog opterećenja,
- namjene trošenja sredstava prikupljenih porezom,
- poreskog oblika, i
- percepcije javnosti da li je poreski sistem pravičan ili nije.

Okolnost da pri oporezivanju djeluje zakon opadajućih prinosa poznata je već najmanje tri vijeka. Naime, rast poreske stope dovodiće do sporijeg rasta prihoda, jer se otpor obveznika sve više uvećava. Laferova kriva pokazuje da, poslije izvjesnog nivoa, dalji rast poreskih stopa čak dovodi do pada poreskih prihoda.

Otpor plaćanju poreza u određenoj mjeri zavisi i od namjene na koju se troše sredstva prikupljena oporezivanjem. Nepoznata namjena ili, pak, namjena kojoj se većina obveznika protivi može dovesti do porasta otpora plaćanju poreza.

⁹⁶ Jelčić, Božidar: **Nauka o financijama i financijsko pravo**, Narodne novine, Zagreb, 1990., str.187.

⁹⁷ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str. 450

Otpor plaćanju poreza najveći je kod neposrednih poreza, i to onih čija se osnovica utvrđuje primjenom direktne metode. Za posredne poreze i dalje važi opaska da se ««plaćaju pod anestezijom»: mnogi konačni placi poreza nisu ni svjesni razmjera poreza na promet ili akcize, koji su ugrađeni u cijenu proizvoda koji su platili.

Intenzitet otpora plaćanju poreza zavisi i od toga da li javnost smatra da raspodjela poreskog tereta sprovedena pravično ili ne. Osjećanje da je porez nepravično raspoređen ne samo da može doprinijeti povećanju otpora plaćanju poreza nego i političkoj artikulaciji toga otpora.

Ekonomski pristup problemu evazije poreza zasniva se na analizi individualnog ponašanja poreskih obveznika. Način na koji poreske stope i instrumenti primjene poreza utiču na ekonomske prilike poreskih obveznika veoma je bitan. Sistem oporezivanja i njegova primjena mogu podstaći poreske obveznike da prikriju i netačno predstave svoje aktivnosti. Prirodna je težnja poreskih obveznika da plate obaveze poreza i doprinosa u manjem iznosu koristeći nedorečenosti ili nedovoljnu preciznost propisa, kao i njihova težnja da pod najpovoljnijim uslovima iskoriste poreske propise.

Poreska evazija je rasprostranjena u svim zemljama, bez obzira na stepen ekonomskog razvoja i bez obzira na oblik društvenog uređenja, što znači da je povezana sa ekonomskom situacijom u određenoj zemlji. Ona je posljedica krize ekonomskog sistema i predstavlja metod akumulacije kapitala. Uzroci evazije su mnogostruki:⁹⁸

- ekonomsko i političko stanje u zemlji,
- nejasnoće u zakonskim tekstovima,
- neefikasnost poreske administracije,
- visoka poreska davanja,
- nestabilnost poreskih stopa,
- stanje poreskog morala i sl.

Nije svaki oblik poreske evazije nezakonito ponašanje poreskih obveznika. Međutim, bježanje od obaveza plaćanja fiskalnih obaveza često podrazumeva i nezakonito ponašanje njihovih nosilaca. S tim u vezi, poreska evazija može biti dvojaka, i to:⁹⁹

- Zakonita (*tax evasion*)
- Nezakonita (*tax avoidance*)

Zakonita poreska evazija postoji kada se izbjegava plaćanje poreza i doprinosa korišćenjem nedorečenosti propisa. Ako poreski obveznik, izbjegavajući plaćanje poreza, dođe u sukob sa pravnim propisima, govori se o nezakonitoj ili o nedopuštenoj poreskoj evaziji.

⁹⁸ Lovčević, Jovan: **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, 1991., str. 150.

⁹⁹ Lovčević, Jovan: **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, 1991., str. 154.

9.5. Zakonita poreska evazija

Zakonita poreska evazija postoji onda kada poreski dužnik preduzima mjere i radnje da svoju poresku obavezu, u cjelini ili djelimično umanju, a da pritom ne povrijedi zakon. Poreski obveznik izbjegava plaćanje poreza, ali ne dolazi u sukob sa pozitivnim zakonskim propisima. Može biti namjeravana i nenamjeravana.

Kod namjeravane zakonite poreske evazije motiv ponašanja poreskog obveznika je želja da očuva ekonomsku snagu. Namjeravana zakonita poreska evazija postoji u slučaju kada poreski obveznik preduzima neke radnje ili propuštanja upravo sa svrhom da izbjegne plaćanje poreza.

Nasuprot tome – kod nenamjeravane zakonite poreske evazije poreski obveznik, preduzimajući radnje ili propuštanja, izbjegava plaćanje poreza, ali pri tome ovaj učinak nije bio motiv njegovog ponašanja.

Motiv ponašanja poreskih obveznika je npr. očuvanje zdravlja, a kao uzgredni efekat se javlja izbjegavanje plaćanja poreza. Ako se, na primjer, potrošač cigareta odriče pušenja iz zdravstvenih razloga, onda će on prestati kupovati cigarete upravo i samo iz zdravstvenih razloga, a činjenica da je istovremeno izbjegao plaćanje poreza na promet ili mu uopšte nije poznata ili ona za njega ne igra nikakvu ulogu.

Vrste zakonite poreske evazije su:¹⁰⁰

- legitimno izbjegavanje (minimiziranje) poreza – uzdržavanje od potrošnje oporezovanih proizvoda, substitucija oštrije oporezovanog artikla blaže oporezovanim, iskorišćavanjem zakonom pružene poreske olakšice, itd.
- neprihvatljivo minimiziranje poreske obaveze – iako zakon nije prekršen, dolazi do onemogućavanja ostvarivanja ciljeva radi kojih je on donijet.

U savremenom svijetu je veoma rasprostranjena praksa međunarodne zakonske poreske evazije. Ona predstavlja umanjivanje poreske obaveze putem kretanja, odnosno nekretanja lica ili sredstava preko granica na zakonit način.

U mjeri u kojoj je neprihvatljiva za poreske vlasti zainteresovanih država, protiv nje se mogu koristiti bilo unilateralne mjere (u vidu donošenja zakona), bilo međunarodne mjere (u vidu posebnih odredaba u okviru bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili u vidu specijalnih bilateralnih, odnosno multilateralnih konvencija).

U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nalaze se odredbe o uzajamnoj pomoći poreskih organa u suzbijanju poreske evazije, ponekad se sklapaju i posebne konvencije tim povodom. 1977. godine je usvojena (a 1979. i 1992. godine izmjenjena i dopunjena) Direktiva o uzajamnoj pomoći poreskih vlasti zemalja – članica Evropske zajednice, koja ne djeluje bilateralno već multilateralno.¹⁰¹ Njen osnovni zadatak je da organizuje razmjenu informacija koje su od značaja, kako u oblasti posrednih tako i neposrednih poreza, između poreskih organa.

Nezakonita poreska evazija obuhvata postupke poreskog dužnika usmjerene na izbjegavanje plaćanja poreza kojim se krši zakon. Ovi postupci se svode ili na sam čin neplaćanja poreza, ili na propuštanje da se postupi u skladu sa zahtjevima iz poreskog

¹⁰⁰ **International Tax Avoidance and Evasion**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981., str. 13.

¹⁰¹ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str. 464.

upravnog odnosa, koji su poreskom dužniku nametnuti da bi se obezbjedilo da poreska obaveza bude ispunjena (da podnese poresku prijavu, da uredno vodi poslovne knjige, da dopusti poresku kontrolu i dr.)¹⁰²

Najčešći oblici nezakonite poreske evazije :

- neprijavljivanje poreskim vlastima obavljanja djelatnosti na osnovu koje nastaje poreska obaveza;
- neprijavljivanje prihoda ili prijavljivanje samo dijela prihoda;
- isticanje odbitaka po nepostojećim osnovima;
- propuštanje da se obračuna, obustavi i uplati (u cjelosti ili djelimično) porez po odbitku;
- propuštanje da se utvrđeni porez blagovremeno plati.

Nezakonita poreska evazija može se klasifikovati na nekoliko načina. Ako se pođe od razmjere izbjegavanja plaćanja poreza, nezakonita poreska evazija može se podijeliti na potpunu i djelimičnu.

Potpuna postoji kada obveznik ne prijavi cjelokupan iznos ostvarenog prihoda ili svu imovinu koja podliježe oporezivanju, odnosno, ako prikrije transakcije koje dovode do nastanka poreske obaveze.

Djelimična nezakonita poreska evazija postoji kada se poreskim vlastima prijave prihodi, imovina ili transakcije, ali se o njima daju nepotpuni ili netačni podaci, čime se umanjuje poreska obaveza, na šta obveznik nije imao pravo.

Prihod se rijetko stiže jednokratno i iz istog izvora, što smanjuje mogućnost za potpunu utaju poreza. U praksi se uglavnom sreću slučajevi delimične poreske utaje.

Nezakonita poreska evazija se može podijeliti i na:¹⁰³

- utaju ili defraudaciju poreza,
- krijumčarenje (šverc, kontrabanda).

Utaja (defraudacija) je onaj oblik nezakonite poreske evazije kada poreski obveznik uopšte ne prijavi ili netačno prijavi činjenice relevantne za utvrđivanje poreske obaveze. Zbog toga poresko tijelo neće imati elemente za razrezivanje poreza za tog poreskog obveznika, a posljedica će biti neplaćanje poreza. Poreska utaja se, po pravilu, odnosi na izbjegavanje plaćanja direktnih poreza – poreza na dohodak, poreza na imovinu, doprinosa.

Krijumčarenje (kontrabanda, šverc) je, u stvari, takođe utaja poreza, ali se o njemu raspravlja kao o posebnoj vrsti nezakonite poreske evazije, koja se odnosi samo na određenu vrstu poreza. Naime, naziv krijumčarenje upotrebljava se za nezakonito izbjegavanje plaćanja indirektnih poreza (poreza na promet i carina). Krijumčarenje se ne pojavljuje samo pri izbjegavanju plaćanja poreza kada se roba nezakonito prebacuje preko granice, nego i kada se ne plaćaju posredni porezi državi ili užoj teritorijalnoj jedinici (npr. izbjegavanje plaćanja poreza na promet alkohola koji se prodaje «na crno» u privatnim stanovima).

Siva ekonomija. Nezakonita poreska evazija predstavlja jedan od glavnih razloga za postojanje tzv. «sive ekonomije». U najširem smislu shvaćena, siva ekonomija predstavlja

¹⁰² Jelčić, Božidar: **Nauka o financijama i financijsko pravo**, Zagreb 1983., str. 181.

¹⁰³ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 114.

svaku protivzakonitu privrednu aktivnost usmjerenu na sticanje ekonomske koristi za lice koje je obavlja, a na štetu fiskusa i, po pravilu, drugih lica koja legalno obavljaju djelatnost.

Pored namjere da se na nezakonit način izbjegne porez, postojanje sive ekonomije može se objasniti i dejstvom drugih činilaca, među kojima se izdvaja namjera da se izbjegnu različite zabrane koje nameće pravni poredak – uvedene da bi se spriječilo povređivanje ili ugrožavanje značajnih individualnih ili društvenih vrijednosti (npr. prodaja ukradene robe, trgovina drogom, prostitucija...)

U mjeri u kojoj bi se mogli uključiti u ostvarivanje dohotka u legalnoj ekonomiji, resursi koji su iz razloga izbjegavanja zabrana angažovani u sektoru sive ekonomije doprinose smanjivanju naplate poreza, tako da se, u krajnjoj liniji, problem sive ekonomije svodi na nezakonitu poresku evaziju.

Razmjere sive ekonomije se teško mogu utvrditi. Kada bi se mogle evidentirati od strane zvanične statistike, izgubile bi svoj karakter. U literaturi se koriste tri različita pristupa da bi se označio njen značaj u stvarnom društvenom proizvodu zemlje.¹⁰⁴

Prvi pristup se zasniva na korišćenju tržišnih podataka. On insistira na tome da se o razmjerama sive ekonomije može suditi na osnovu jaza koji se u statističkim računima javlja između nacionalnog dohotka, dobijenog sabiranjem različitih dohodaka, i ukupnih rashoda: neprijavljeni prihodi neće se pojaviti na prihodnoj strani, ali se zato pojavljuje višak na strani rashoda.

Drugi pristup je indirektan u tom smislu što se zasniva na posmatranju učesnika u sektoru sive ekonomije, čije su transakcije postavljene tako da ostanu nezabilježene. Primjera radi, pojedini istraživači polaze od pretpostavke da kod legalnih aktivnosti postoji fiksni udio gotovog novca u odnosu na depozitni novac, tako da svako povećanje tog udjela označava porast sive ekonomije. Drugi, opet, prate tragove koje siva ekonomija ostavlja na tržištu rada. Ti se tragovi pokazuju u niskim stopama participacije radne snage i u visokim stopama nezaposlenosti.

Treći pristup je direktan jer se zasniva na ispitivanjima većeg ili manjeg uzorka lica. Njegovi se rezultati moraju primiti sa velikom dozom opreza, jer sporan može biti i izbor uzorka, ali i odgovori učesnika u anketi mogu umnogome zavisi od opšteg stanja poreskog morala u zemlji.

Može se, dakle, rezimirati da ni jedna metodologija ne pruža sasvim pouzdane procjene razmjera sive ekonomije.

Nezakonita poreska evazija, koja za posljedicu ima formiranje sektora sive ekonomije, dovodi do neostvarivanja planiranih budžetskih prihoda. Na taj način, država je primorana ili da odustane od finansiranja dijela predviđenih javnih rashoda ili da poveća poreze, što može imati mnoge nepovoljne posljedice i da, u krajnjoj liniji, proširi razmjere evazije.¹⁰⁵ No, i «neprihvatljiva» zakonita poreska evazija pokazuje slične efekte, pa državni organi, u cilju sprečavanja, odnosno minimizacije i jednog i drugog oblika izbjegavanja plaćanja poreza preduzimaju različite mjere.

Suprotstavljanje nezakonitoj poreskoj evaziji ima jasan pravni osnov, jer se ista vrši radnjom poreskog dužnika kojom se krši zakon ili neki drugi propis. Zato poreski i drugi zakoni sadrže kaznene odredbe, kojima se određena ponašanja poreskih dužnika definišu kao kažnjiva djelatnost i propisuju odgovarajuće sankcije. Politika suprotstavljanja nezakonitoj poreskoj evaziji mora, pored kaznene, da obuhvati i preventivnu dimenziju.

¹⁰⁴ Siva ekonomija i mjere za njeno suzbijanje, Ekonomski institut, Beograd, 1995., str.22.

¹⁰⁵ Siva ekonomija i mjere za njeno suzbijanje, Ekonomski institut, Beograd, 1995., str.33.

II DIO: PORESKI SISTEM EVROPSKE UNIJE

1. FISKALNI SISTEM EVROPSKE UNIJE

Zbog političkih i konstitutivnih ograničenja koja se danas odnose na konfederacije kao što je Evropska unija, fiskalni sistem EU je relativno malen i nerazvijen u odnosu na fiskalne sisteme «klasičnih» nacionalnih država. U izgradnji fiskalnog sistema i fiskalnih odnosa u EU nije se mogla u potpunosti koristiti tradicionalna teorija javnih financija.

U Evropskoj uniji je bilo potrebno izgraditi takve fiskalne odnose s kojima bi:¹⁰⁶

1. zemlje članice EU zadržale visok stepen političke i konstitutivne nezavisnosti,
2. «supra-nacionalni» ili konfederalni nivo vlasti imao bi samo ona ovlašćenja koja su mu zemlje članice dodijelile,
3. fiskalna pravila utvrđena na konfederalnom nivou ne bi bila u sukobu s onima na nacionalnom nivou, te bi
4. unutar konfederacije trebala funkcionisati monetarna unija.

U takvoj situaciji, mogućnost da se osnovne fiskalne funkcije¹⁰⁷ snažnije centraliziraju je bila slaba, posebno u ranim fazama integracije.

1.1. Evropska integracija i javne finansije

Iako je Rimskim ugovorom iz 1957. godine, prije svega, bila zamišljeno stvaranje evropske ekonomske integracije, proces te integracije se takođe može promatrati kao put ka jačoj političkoj integraciji. Uslovi koji su bili bitni za stvaranje tada ekonomske unije nisu se odnosili na političku uniju, i upravo taj segment je možda najveća prepreka jačoj i bržoj političkoj integraciji EU danas.

Uopšte, javne finansije, odnosno fiskalni sistem uvijek je ležao na granici političkog i ekonomskog aspekta bilo koje države i/ili integracije. U slučaju EU, fiskalni sistem je ogledalo nivoa razgraničenja između tržišne integracije i jače političke unije. Fiskalni sistem EU igra važnu ulogu u završnici tržišne integracije EU i omogućava nužni nivo kohezije za održanje postojećeg stepena ekonomske i političke integracije EU.

Izučavajući fiskalne aspekte i fiskalne odnose u EU potrebno je imati na umu nekoliko stvari:

- Prvo, postoji značajna razlika u izgledu i ulozi javnih finansija, odnosno fiskalnog sistema u EU u odnosu na pojedine nacionalne države članice EU.
- Drugo, javne finansije i javni sektor u svim razvijenim zapadnim ekonomijama čine značajan udio u bruto domaćem proizvodu, bez obzira na istorijski otklon neo-liberalne koncepcije od države u podsticanju privrednog rasta i razvoja.

¹⁰⁶ Mihaljek, D.: **Theory and Practice of Confederate Finances**, P.B. Sørensen (ed.), Public Finance in a Changing World. Palgrave Macmillan, 1998., str. 208.

¹⁰⁷ Alokacijska, redistribucijska i stabilizacijska funkcija

Imajući na umu ove činjenice, potrebno je posmatrati budući razvoj evropske integracije, odnosno razvoj fiskalnog sistema EU.

Posljednje, i možda najvažnije, fiskalni sistem EU ne može se u potpunosti posmatrati i izgrađivati u skladu sa optimalnom teorijom javnih finansija. Osnovni «javni» instrument koji EU stoji na raspolaganju u provođenju svojih politika je regulacija, umjesto zajedničke (jedinствене) politike i/ili pozitivne integracije. Takav okvir političke intervencije ograničava razvoj klasičnog sistema javnih finansija, te uključuje teoriju javnog izbora u analizi i izgradnji fiskalnog sistema EU.

1.2. Struktura fiskalnog sistema Evropske unije

Struktura fiskalnog sistema EU svodi se na budžet EU kao jedini instrument provođenja fiskalne politike sa središnjeg, supranacionalnog nivoa EU. Ostatak fiskalnog sistema se može posmatrati kao skup raznih pravila i dogovora preko kojih zemlje članice harmonizuju i koordinišu ostale segmente fiskalne politike. To se prvenstveno odnosi na harmonizaciju oporezivanja te na koordinaciju stabilizacijskih fiskalnih (budžetskih) politika kroz Pakt o stabilnosti i rastu te Mastroške kriterije konvergencije.¹⁰⁸

Uz budžet EU, kao drugi segment fiskalnog sistema EU može se posmatrati usklađivanje (harmonizacija) poreskih sistema. Nametanje poreza je u isključivoj nadležnosti vlada zemalja članica EU, a poreski propisi pripadaju nacionalnom poreskom sistemu određene zemlje članice. Ipak, budući da je članstvo u EU utemeljeno na međunarodnom ugovoru koji za članice sadrži razna prava i obveze, njihov poreski suverenitet je ograničen, odnosno podijeljen između EU i zemalja članica. U cilju jačanja zajedničkog unutrašnjeg tržišta, EU je raznim smjernicama i drugim pravnim propisima uticala na formiranje poreskih sistema zemalja članica EU i na taj način fiskalnu harmonizaciju iskoristila kao alternativni pristup fiskalnom federalizmu.

Treći segment fiskalnog sistema EU ogleda se u koordinaciji stabilizacijskih budžetskih politika zemalja članica putem fiskalnih pravila EU. Fiskalna pravila se, prije svega, odnose na Pakt o stabilnosti i rastu, ali i na Mastroške kriterije konvergencije. Okruženje koje je uticalo na razvoj današnjeg fiskalnog sistema EU, uticalo je i na koordinaciju budžetskih politika zemalja članica EU. U tom kontekstu posebno je naglašena potreba očuvanja fiskalne discipline unutar monetarne unije. Osnovni cilj Pakta je sprečavanje pojave prekomjernih budžetskih deficita, sve u svrhu osiguranja fiskalne discipline, razboritog upravljanja javnim finansijama i očuvanja ekonomske stabilnosti unutar Ekonomske i monetarne unije (EMU). Način na koji se Pakt izvršava temelji se na multilateralnom nadzoru budžetskih pozicija, te na raznim procedurama u slučaju prekomjernih deficita.¹⁰⁹

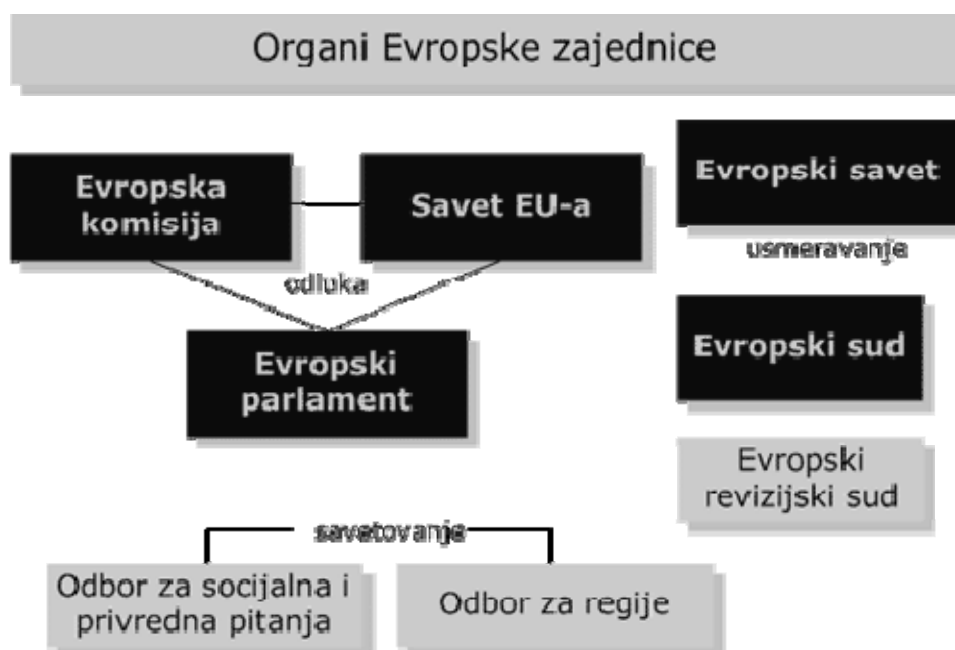
¹⁰⁸ Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje: **Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije**, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 5.

¹⁰⁹ Šimović, Hrvoje: **Fiskalna politika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3 (2005b), str. 75-88.

1.3. Institucionalni okvir donošenja odluka o fiskalnim pitanjima

Evropska unija je utvrdila jedinstveni institucionalni okvir u cilju unapređenja svojih vrijednosti, postizanja svojih ciljeva, očuvanja svojih interesa, kao i obezbjeđenja koherentnosti, efikasnosti i kontinuiteta svojih politika i akcija. Institucije EU jesu:¹¹⁰

- Evropski savjet,
- Savjet ministara,
- Evropski parlament,
- Evropska komisija,
- Evropski sud pravde, i
- Ostale institucije Evropske unije.



Slika 2: Organi Evropske zajednice¹¹¹

Evropski savjet - U složenom spletu institucija Evropske unije ovo je tijelo koje na najbolji način predstavlja međuvladinu formu saradnje u procesu donošenja odluka i kreiranja politike ove organizacije. Evropski savjet čine šefovi država i vlada zemalja članica EU, kao i predsjednik Evropske komisije. Njima u radu pomažu ministri inostranih poslova i jedan član Komisije (najčešće je to u pitanju potpredsjednik). Sastaje se najmanje dva puta godišnje pod predsjedništvom šefa države ili vlade zemlje članice koja predsjedava Savjetom ministara EU. Poslije svakog ovakvog zasjedanja Evropski savjet podnosi Evropskom parlamentu izvještaj, kao i godišnji izvještaj o ostvarenom napretku Unije.

¹¹⁰ Ilić-Gasmi, Gordana: **Pravo i institucije Evropske unije**, Univerzitet Singidunum, Fakultet za turistički i hotelijerski menadžment, Beograd, 2007., str. 84-133.

¹¹¹ www.europa.eu.int

Može se sa sigurnošću tvrditi da je ovo «institucija» koja je izazvala veliki broj polemika, naročito među naučnicima, oko svoje uloge i značaja koje je imala i ima za EU.

¹¹²Dijapazon aktivnosti i funkcija Evropskog savjeta je u mnogome diferenciraniji i značajniji u odnosu na zadatke koji su utvrđeni Ugovorom. Zanimljivo je da je Evropski savjet od trenutka svog ustanovljavanja (samit zemalja članica Evropskih Zajednica (EZ) u Parizu 1974. godine) pa sve do donošenja Jedinstvenog evropskog akta (JEA) 1987. godine bio van institucionalnog okvira EZ. Ovim aktom, kao i onima koji će nastati nakon njega, Evropski savjet je stekao svoj ugovorni okvir, ali ne i institucionalno utemeljenje.

Strogo pravno gledano, tumačeći odredbe Ugovora, Evropski savjet nije organ Evropske unije. Ova «institucija» se ne pominje u odredbama Ugovora koje utvrđuju organe kojima je povjereno ostvarivanje zadataka Zajednice, odredbama koje na svojevrsan način «definišu» institucionalni okvir Evropske unije. Logičan zaključak koji iz ovoga slijedi jeste da Evropski savjet nema zakonskih ovlašćenja da donosi odluke i preduzima mjere u pravcu ostvarenja ciljeva Zajednice.

U literaturi se, ipak, tvrdi da je u pitanju «institucija» koja je suštinski obilježila i omogućila uspjeh evropskog integracionog procesa. Snaga i značaj Evropskog savjeta leži upravo u neformalnosti, ali istovremeno i u velikoj političkoj težini odluka koje on donosi. Istina je da Evropski savjet ne preuzima inicijativu kod najvećeg broja situacija u kojima se ostvaruju ciljevi EU. Međutim, u trenutku kada se jave ozbiljne nesuglasice među državama članicama, kada se jave problemi koji su od suštinskog, strateškog značaja za dalji integracioni proces, njegova uloga dolazi do punog izražaja.

Evropski savjet u procesu izgradnje Evrope kakvu danas poznajemo daje «opšti politički impuls», igra ulogu konstitucionalnog graditelja. Međuvladina konferencija o jedinstvenim evropskim aktima iz 1985. godine, inicijativa o Evropskoj monetarnoj uniji i političkoj uniji, rezultirale potpisivanjem Ugovora iz Maastrichta 1992. godine, revizije ovog ugovora sporazumima iz Amsterdama (1997. godina) i Nice (2000. godina), sve su ovo inicijative Evropskog savjeta kojima su oblikovane odluke od fundamentalnog značaja za Evropsku uniju. Evropski savjet je, takođe, zaslužan za donošenje nekih suštinskih odluka o proširenju EU (Kopenhaški kriterijumi za pristupanje 1993, izbor kandidata za pristupanje, Luksemburg 1997, Helsinki 1999).

Tvorci Jedinstvenog evropskog akta i Ugovora iz Maastrichta su ostavili širok manevarski prostor Evropskom savjetu želeći da, izostavljanjem ovog tijela iz striktno ugovorne regulacije, smanje njegovu preteranu proceduralizaciju, obezbude što veću efikasnost i rukovodeći uticaj na dalji razvoj EU.¹¹³

Savjet ministara - Kao i u Evropskom savjetu, u Savjetu ministara Evropske unije države su neposredno zastupljene (međuvladina saradnja). Savjet sačinjavaju predstavnici svake države članice u rangju ministra. Odluke koje se donose u Savjetu, dakle, potiču od resornih ministara koji su samim tim ovlašćeni da obavežu vladu zemlje iz koje dolaze. Radom Savjeta predsjedava svaka zemlja članica u vremenskom periodu od šest mjeseci. Sastav Savjeta se mijenja u zavisnosti od oblasti koja se razmatra. Ako je u pitanju poljoprivreda Savjet će činiti ministri poljoprivrede, ako je u pitanju spoljna politika - ministri spoljnih poslova. Savjet ministara spoljnih poslova, poznatiji kao Savjet za opšte poslove ima zadatak da koordinira rad ostalih resornih zasjedanja Savjeta i da usklađuje države članice u oblasti spoljne politike. Sektorski Savjeti se sastaju, po pravilu, dva puta u toku

¹¹² Shaw, Jo: **Law of the European Union**, Macmillan, London, 1996., str.122.

¹¹³ Ilić-Gasmi, Gordana: **Pravo i institucije Evropske unije**, Univerzitet Singidunum, Fakultet za turistički i hotelijerski menadžment, Beograd, 2007., str. 86.

šestomjesečnog mandata predsjedavajuće države članice (Savjet ministara ekonomije i finansija - Ecofin se, na primjer, sastaje češće - po jednom mjesečno). Podršku savjetu pružaju Generalni sekretarijat, mnogobrojne radne grupe, kao i Komitet stalnih predstavnika (COREPER).¹¹⁴ COREPER, koji sačinjavaju diplomate visokog ranga (najčešće su u pitanju ambasadori), je veoma zaslužan za uspješno funkcionisanje Savjeta, budući da priprema njegov rad i izvršava zadatke koje mu Savjet povjeri.

Savjet i Evropski parlament su centralni zakonodavni organi u Evropskoj uniji. Savjet ima značajnu ulogu u usvajanju budžeta EU, takođe sklapa međunarodne ugovore u kojima je kao pregovarač učestvovala Evropska komisija. Savjet donosi odluke jednoglasno, prostom većinom ili kvalifikovanom većinom. Ukoliko savjet donosi odluke o važnim pitanjima (npr. izmjene i dopune osnivačkih ugovora, kreiranje nove zajedničke politike, primanje zemlje kandidata u EU) primjenjivaće se princip jednoglasnosti - konsenzus. U ovom slučaju, kao i u donošenju odluke prostom većinom, glas svake države ima podjednaku težinu. U slučaju donošenja odluka tzv. kvalifikovanom većinom dolazi do odmjeravanja (ponderacije) glasova u Savjetu.

Savjet ministara, kao što smo već napomenuli, je jedan od centralnih zakonodavnih organa Evropske unije. Drugi takav organ neposredno reprezentuje izbornu volju građana Evropske unije i u tom svojstvu, za razliku od Savjeta, predstavlja instituciju sa izraženim nadnacionalnim karakterom. Riječ je, naravno, o Evropskom parlamentu.

Evropski parlament - Budući da ga čine neposredno izabrani predstavnici građana zemalja EU, Evropski parlament daje Uniji pečat demokratskog legitimiteta, oklanjajući u izvjesnoj meri demokratski deficit koji se često ističe kao jedan od velikih nedostataka ove organizacije. Poslanici Evropskog parlamenta (EP) se biraju na osnovnu izbornih sistema svake od država članica EU, počevši od 1979. godine, a njihov mandat traje pet godina. Parlamentarci su grupisani po političkoj, a ne nacionalnoj pripadnosti, što Evropski parlament čini komunitarnom institucijom izraženog nadnacionalnog karaktera. Sjedište Evropskog parlamenta se nalazi u Strazburu. Efikasan rad Parlamenta potpomažu Biro, Generalni sekretarijat, Komiteti (stalni i privremeni) i radne grupe.

Evropski parlament predstavlja izuzetno važan organ u institucionalnoj strukturi Evropske unije. Njegov značaj proizilazi iz njegovih ovlašćenja koja se mogu sistematizovati u nekoliko grupa:¹¹⁵

a) *Zakonodavna ovlašćenja* - Zajedno sa Evropskim savjetom, Evropski parlament predstavlja zakonodavnu polugu Evropske unije. Parlament i Savjet sudjeluju u zakonodavnoj vlasti sprovodeći je kroz četiri osnovna postupka:

- postupak konsultacije,
- postupak saradnje,
- postupak odobravanja,
- postupak saodlučivanja.

b) *Budžetska ovlašćenja* - Parlament i Savjet su ključne institucije i u procesu usvajanja budžeta EU. Nacrt budžeta potiče od Komisije, da bi zatim o njemu raspravljali gore pomenuti organi. Ukoliko Parlament odbije predloženi budžet (što se već dešavalo u nekoliko navrata), cijeli postupak se vraća na početak. Evropski parlament u potpunosti

¹¹⁴ Mathijssen, P.: **A Guide to European Union Law**, Sweet & Maxwell, London, 1995. str. 50.

¹¹⁵ Ilić-Gasmi, Gordana: **Pravo i institucije Evropske unije**, Univerzitet Singidunum, Fakultet za turistički i hotelijerski menadžment, Beograd, 2007., str. 102-106.

koristi svoja ovlašćenja u ovoj oblasti da bi intenzivirao svoj uticaj na kreiranja politike unutar Evropske unije.

c) *Kontrolna ovlašćenja* - Imajući u vidu specifičan institucionalni karakter i podjelu vlasti unutar EU, na osnovu usaglašenosti i efikasnosti kontrolnih funkcija centralnih organa Unije, najbolje se ogleda stepen demokratičnosti i otklanjanje demokratskog deficita unutar institucionalnog okvira Evropske unije. Odnosi EP i Savjeta su prošli kroz različite stadijume uporedo sa razvojem EZ/EU. Od veoma ograničene komunikacije njihov odnos je, prije svega, uvođenjem postupaka saradnje, odobravanja i saodlučivanja, evoluirao u tijesnu međuzavisnost koja se ogleda i u drugim oblastima kao što su, na primjer, budžetska ovlašćenja i politički dijalog unutar Evropske unije. Intenzivan politički dijalog koji se odvija na relaciji ove dvije institucije se najbolje ogleda u obavezi budućeg predsjedavajućeg Savetom da svoj plan zadataka i mjera za narednih šest meseci predstavi EP i njegovim relevantnim komitetima. Sa druge strane, EP vrši kontrolu rada Evropske komisije, naročito u izvršavanju njenih osnovnih zadataka (čuvar Ugovora, ostvarivanje zajedničkih ciljeva Unije). Parlament daje saglasnost na izbor predsjednika i članova Komisije, a takođe može joj izglasati nepoverenje.

Evropski parlament predstavlja pogonsku snagu evropske politike. To je centralno mjesto za raspravu u Evropskoj uniji, mjesto gde se susreću, prepliću i promovišu nacionalni stavovi zemalja članica u pogledu kreiranja politika unutar Unije.

Evropska komisija - Iako su predsjednik i članovi Komisije predloženi i imenovani od strane vlada država članica EU, uz konsultacije i *post festum* datu saglasnost Evropskog parlamenta, oni su u svom radu potpuno nezavisni u odnosu na svoje matične države. Članovi Evropske komisije (komesari) se biraju na period od pet godina i izvršavaju svoje dužnosti u opštem interesu Unije. Zastupajući isključivo njene interese oni ne smiju tražiti niti primati bilo kakva uputstva od bilo koje vlade ili pak tijela. Sa svoje strane, države članice se, takođe, obavezuju da će poštovati načelo nezavisnosti članova Komisije.¹¹⁶ Trenutno Evropska komisija broji 27 članova (svaka država članica ima po jednog komesara), mada je predviđeno da u budućnosti dođe do smanjenja broja članova ovog tijela uz uvođenje principa rotacije. Članovi Komisije se sastaju jednom nedeljno radi donošenja odluka o pitanjima iz njihove nadležnosti ili pokretanja inicijativa za donošenje neophodnih komunitarnih akata. Svaki komesar je zadužen za jednu ili više oblasti iz nadležnosti Komisije. Uspješno funkcionisanje ove institucije omogućuju Generalni direktorati, opšte i unutrašnje službe.

«Čuvar tekovina Zajednice», «Čuvar Ugovora» su samo neki od naziva kojima se pokušava oslikati veoma bitna funkcija Komisije, koja se sastoji u kontroli donošenja i ispravnosti primjene komunitarnih akata (pravnih akata koje donose organi Zajednica). Komisija prati izvršavanje Ugovora i ovih propisa kako u zemljama članicama tako i u samim zakonodavnim organima Unije - Savjetu, Parlamentu i drugim pomoćnim tijelima. U slučaju suprotnog ponašanja Komisija se, pored ostalih ovlašćenja koja su joj na raspolaganju, može obratiti i Evropskom sudu pravde (Sudu pravde Evropskih zajednica), kako bi obavezala državu/organi Unije da se ponaša u skladu sa pravnim poretom EU.¹¹⁷ Evropska komisija je zakonodavni inicijator, ima isključivo pravo inicijative za donošenje komunitarnih akata. Prilikom formulisanja ovakvih inicijativa, kao što smo napomenuli, Komisija se mora voditi interesima Unije, a ne partikularnim interesima država članica ili pojedinih interesnih grupa. Ovakav položaj čini Komisiju mjestom gdje se prepliću interesi najrazličitijih aktera, mjesto gdje se ispituju početne pozicije i usaglašavaju stavovi. Komisija ima značajna izvršna

¹¹⁶ Ilić-Gasmi, Gordana: **Pravo i institucije Evropske unije**, Univerzitet Singidunum, Fakultet za turistički i hotelijerski menadžment, Beograd, 2007., str. 109.

¹¹⁷ Noel, Emil: **Working together: the Institutions of the European Community**, Luxembourg, 1998. str.13.

ovlašćenja u odnosu na odluke koje donosi Savjet. Komisija predstavlja Uniju u međunarodnim ekonomskim odnosima i pregovara u ime Unije radi zaključivanja širokog spektra međunarodnih ugovora.

Ovakva pozicija Evropske komisije joj omogućava da igra ulogu promotera produbljivanja evropskih integracionih procesa, ulogu koju je ona u više navrata tokom razvoja EZ/EU i preduzimala (stvaranje jedinstvenog tržišta, stvaranje ekonomske i monetarne unije sa uvođenjem zajedničke valute u Uniju).

Evropski sud pravde - Ovo je institucija koja predstavlja temelj efikasnog sistema pravosudne zaštite komunita prava. Sud pravde brine o poštovanju prava prilikom tumačenja i primjene Ugovora. Uloga suda je od vitalnog značaja za nesmetano funkcionisanje Unije, budući da on predstavlja vrhovnog tumača konstitutivnih Ugovora. U tom svojstvu on rješava sporove između komunitarnih organa, kao i sporove između tih organa i država članica EU u oblasti primjene komunitarnog prava.¹¹⁸ Sud istovremeno, kao organ pravne zaštite, ima zadatak zaštite komunitarnog prava od njegovog kršenja (kontrola zakonitosti akata komunitarnih organa, sporovi o naknadi štete prouzrokovane od strane komunitarnih organa ili službenika EU i sl.). Sud čine 27 sudija koji se biraju na šest godina. Njima u radu pomaže osam pravobranilaca. Sud je jedina institucija koja na zahtjev nacionalnih sudova može dati presudom tumačenje Ugovora i zakona Unije. Kada se pitanje ovakve prirode pojavi pred nacionalnim sudom on može (u pojedinim slučajevima mora) tražiti odluku Evropskog suda pravde. Treba napomenuti da je od 1989. godine u institucionalni sistem EU uveden i Prvostepeni sud (Sud pravde prve instance) radi rasterećivanja rada Evropskog suda.

Ostale institucije Evropske unije - Usvajanjem Lisabonskog ugovora Evropska centralna banka je uključena u listu glavnih organa Unije. Time je izmjenjen i čin imenovanja predsjednika, potpredsjednika i članova izvršnog odbora. Njih imenuje Evropski savjet, odlučujući kvalifikovanom većinom, na preporuku savjeta i nakon konsultovanja Evropskog parlamenta i Savjeta guvernera Evropske centralne banke. Evropska centralna banka i nacionalne centralne banke sačinjavaju Evropski sistem centralnih banaka (ESCB). Evropska centralna banka i nacionalne centralne banke država članica čija je moneta evro, i koje obrazuju Evrosistem, vode monetarnu politiku Unije. Glavni cilj ESCB-a jeste održavanje stabilnosti cijena¹¹⁹. Evropska centralna banka ima svojstvo pravnog lica, nezavisna je u vršenju svojih nadležnosti i u oblasti upravljanja finansijama. Ona je jedina ovlašćena da odobrava emitovanje evra.

Evropski računovodstveni sud je osnovan Ugovorom o izmjenama finansijskih propisa u julu 1975. godine, sa radom je počeo u oktobru 1977. godine. Ugovorom o Evropskoj uniji ovaj sud je dobio status organa EU. Evropski računovodstveni sud nadležan je da kontroliše prihode i troškove institucija EU, garantuje zdravo finansijsko upravljanje i omogućava Evropskom parlamentu da odobri izvršavanje budžeta.¹²⁰ Sjedište Evropskog finansijskog suda nalazi se u Luksemburgu.

¹¹⁸ Samardžić, Slobodan: **Evropska unija kao model nadnacionalne zajednice**, Institut za evropske studije, Beograd, 1998., str.107.

¹¹⁹ Shodno članu 105. tačka 1. Ugovora o EU iz Maastrichta

¹²⁰ Lopandić, Duško: **Ugovor o EU – Rim – Maastricht – Amsterdam**, Međunarodna politika, Beograd, 1999. str. 253-264.

1.4. Fiskalni federalizam u Evropskoj uniji

U uslovima centralizovanog državnog uređenja uopšte se ne javlja dilema koji će nivo vlasti uvesti određeni javni prihod. S druge strane, ovo je pitanje u žiži interesovanja raspodjele u decentralizovanom fiskalnom sistemu. Vrlo je bitno riješiti način raspodjele, odnosno pripadnost javnih prihoda i javnih rashoda. U vezi sa tim, u teoriji javnih finansija poznat je fenomen fiskalnog federalizma, koji obuhvata rješavanje pitanja finansiranja viših i nižih nivoa vlasti u uslovima decentralizovanog fiskalnog sistema.¹²¹ Potrebno je odgovoriti na pitanja koji nivo vlasti će obavljati određenu javnu funkciju, tj. kom nivou vlasti će biti pripisan određeni javni rashod, a zatim kako će se raspodijeliti javni prihodi potrebni za njegovo finansiranje.

Najčešće se dešava da niži nivoi vlasti iz svojih tekućih prihoda nisu u mogućnosti da potpuno pokriju rashode koji nastaju u obavljanju njihovih poslova i zadataka, zbog čega im centralna vlast prenosi potrebna sredstva, kako bi se prevazišao jaz između izvršavanja rashoda i priticanja prihoda. Međutim, ponekad ni transfer sredstava nije dovoljan za pokriće rashoda nižih nivoa vlasti, te je potrebno njihovo zaduživanje. Ovo ukazuje na složenost fenomena fiskalnog federalizma, a fiskalna decentralizacija je samo preduslov za uspješno rješavanje prethodno navedenih problema.

Fiskalna decentralizacija, sa aspekta javnih prihoda, zahtijeva rješavanje dva osnovna pitanja:¹²²

- koji je nivo vlasti nadležan za uvođenje određenog javnog prihoda i
- kako će biti riješeno pitanje raspodjele javnih prihoda po nivoima političko-teritorijalne organizovanosti.

Po pravilu, uvođenje javnih prihoda rješava se na način da najznačajnije i najizdašnije oblike javnih prihoda uvodi viši nivo vlasti, dok je uvođenje manje izdašnih prihoda u nadležnosti užih političko-teritorijalnih jedinica.

Za razliku od pitanja uvođenja javnih prihoda, pitanje njihove raspodjele mnogo je kompleksnije, budući da od njegovog rješenja uveliko zavisi ostvarenje pravičnosti i efikasnosti poreskog sistema.

Raspodjela funkcija i prihoda između različitih nivoa države zavisi od brojnih političkih, ekonomskih, istorijskih, etničkih i drugih faktora. Raspodjela funkcija može biti vertikalna i horizontalna. Vertikalna raspodjela se odnosi na podjelu funkcija između različitih nivoa vlasti: centralne države, republika, pokrajina i lokalnog nivoa. Horizontalna raspodjela se odnosi na podjelu funkcija u okviru istog nivoa vlasti: na centralnom nivou se dijele funkcije budžeta i fondova socijalnog osiguranja, odnosno raspodjela funkcija između zajednica na istom nivou vlasti (npr. finansiranje regionalnog javnog dobra od strane većeg broja opština).

Bilansni okvir za raspodjelu prihoda je određen raspodjelom funkcija. Raspodjela prihoda može biti vertikalna i horizontalna. Važni elementi vertikalne raspodjele su: koji nivo vlasti utvrđuje poresku osnovicu, koji nivo vlasti određuje poresku stopu i koji nivo vlasti administrira porez?

¹²¹ Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje: **Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije**, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 14.

¹²² Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 305.

Osnovni sistemi vertikalne raspodele prihoda su:¹²³

- sistem separacije,
- sistem zajednice prihoda,
- mješoviti sistem.

Postoje dva osnovna oblika sistema separacije: sistem vlastitih prihoda i sistem poreskog preklapanja.

Sistem vlastitih prihoda karakterističan je po tome što kod njega i osnovicu i stopu javnih prihoda određuju niži nivoi vlasti. S obzirom na to da li prilikom uvođenja javnih prihoda od strane nižeg nivoa vlasti postoje određena ograničenja koja postavlja viša vlast, može se govoriti o sistemu slobodnih i sistemu vezanih prihoda. Kod sistema slobodnih prihoda – svaki nivo vlasti samostalno uvodi poreze, dok kod sistema vezanih prihoda – centralni nivo određuje ko ima pravo da uvodi određene poreze, ali niži nivo određuje bitne elemente poreza sa ili bez ograničenja.

Sistem zajednice prihoda podrazumijeva postojanje zajedničkih prihoda koji se dijele između različitih nivoa vlasti prema određenom procentu. Ovaj sistem podrazumijeva postojanje samostalnih prihoda nižih nivoa vlasti, ali su njihovi bitni elementi određeni na nivou centralne države.

Raspodjela poreskih prihoda između različitih nivoa države se vrši na osnovu sledećih ekonomskih, finansijskih i političkih kriterijuma:¹²⁴ Po ekonomskim kriterijumima porezi koji se formiraju na teritoriji cijele države pripadaju centralnoj vlasti, a porezi koji se formiraju na lokalnom nivou pripadaju lokalnoj vlasti. Po finansijskim kriterijumima nivo vlasti koji ima bilansno zahtjevnije funkcije treba da ima i bilansno izdašnije poreze. Po političkim kriterijumima politički faktori neposredno određuju podjelu nadležnosti i funkcija, a time indirektno i podjelu poreza.

Sistem zajednice prihoda javlja se u obliku sistema doprinosa, gdje najvažniji porezi pripadaju nižim nivoima vlasti, koji dio svojih prihoda transferišu višem nivou vlasti i sistema doznaka ili dotacija, gdje najvažniji porezi pripadaju centralnom nivou vlasti, a drugi nivoi vlasti dobijaju transfere od centralnog nivoa.

Zajednički prihodi se mogu raspodeljivati automatski, prema zakonom određenom procentu ili formuli i diskreciono, na osnovu određenih kriterijuma koji ne definišu jednoznačno raspodjelu prihoda (metod je arbitrarniji i kompleksniji, podložniji političkim faktorima, ali i fleksibilniji).

Mješoviti sistem predstavlja kombinaciju prethodna dva sistema raspodjele. U okviru mješovitog sistema centralna država najčešće određuje koje poreze može da uvede lokalni nivo, kao i poresku osnovicu. Poresku stopu određuje lokalni nivo vlasti, a osim toga, lokalni nivo najčešće dijeli neke poreze sa centralnim nivoom vlasti.

Horizontalna raspodjela prihoda se odnosi na raspodjelu prihoda u okviru istog nivoa vlasti (npr. da li se porez na dohodak plaća prema mjestu stanovanja ili mjestu rada). Horizontalna raspodjela obuhvata i postojanje transfera u okviru istog nivoa vlasti. Transferi mogu biti direktni (transferi budžeta fondovima socijalnog osiguranja) i indirektni (preko višeg nivoa vlasti razvijenije pokrajine i opštine pomažu manje razvijene).

¹²³ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 306.

¹²⁴ Kesner-Škreb, M.: **Fiskalni federalizam**, Financijska teorija i praksa 33, Zagreb, 2009. str. 237-239.

Evropska unija je nadnacionalna političko-ekonomska zajednica dvadeset sedam država sa različitim političkim sistemima i različitom ekonomskom razvijenosti država članica. Države članice EU imaju suverenitet u vođenju fiskalne i poreske politike. Poreski sistem države u Evropskoj uniji samostalno uređuju na osnovu mjera za međusobnu harmonizaciju (usklađenje) poreza. Harmonizacijom poreza nastoji se ujednačiti poreska konkurentnost država Evropske unije. Mjere harmonizacije služe uklanjanju razlika između pravnih i upravnih propisa, s ciljem izbjegavanja poremećaja na unutrašnjem tržištu EU.

Porezi u svim državama članicama Evropske unije mogu se podijeliti na direktne i indirektne poreze, na koje Evropska unija nastoji uticati svojim politikama. Ugovorom o osnivanju Evropske unije predviđena je harmonizacija indirektnih poreza (poreza na dodatu vrijednost i akciza). U Evropskoj uniji o direktnim porezima svaka država odlučuje samostalno.¹²⁵ Evropska unija provodi samo kontrolu mogućeg pojavljivanja štetne poreske konkurencije, koja onemogućuje slobodno kretanje roba i usluga na unutrašnjem tržištu.

2. BUDŽET EU KAO SEGMENT ZAJEDNIČKE FISKALNE POLITIKE EU

2.1. Osnovne funkcije budžeta Evropske unije

Osnovne funkcije «klasičnog» budžeta su provođenje fiskalne (budžetske) politike i politike transfera između različito razvijenih regija, odnosno pojedinaca. Fiskalna politika uključuje upravljanje budžetskim prihodima i rashodima, odnosno upravljanje deficitom/suficitom budžeta zbog njegovog uticaja na agregatnu potražnju.

Bez obzira na razlike u budžetskim politikama, postoje određene zakonitosti koje vrijede za svaki «klasični» budžet određene nacionalne države:¹²⁶

- Prvo, svaki budžet mora biti dovoljno velik u odnosu na društveni proizvod kako bi mogao uticati na ekonomska kretanja.
- Drugo, mora postojati mogućnost stvaranja budžetskih deficita ili suficita s kojima bi se moglo djelovati na ciklična kretanja u privredi.
- I kao treće, fiskalna i monetarna politika trebale bi biti koordinirane kako bi zajednički usmjeravale ekonomiju u određenom smjeru.

Budžet EU u svim ovim segmentima je specifičan i mnoga prethodno spomenuta pravila zbog političkih i konstitutivnih rješenja koja karakterišu EU ne vrijede. U poređenju s klasičnim nacionalnim budžetima te razlike se ogledaju u nekoliko osnovnih osobina budžeta EU:¹²⁷

1. prihodna i rashodna strana budžeta EU razlikuju se od budžeta nacionalnih država;
2. budžet EU je relativno malen u odnosu na veličinu ekonomije koja pokriva;
3. strože i čvršće je regulisan, iz čega proizlazi činjenica da je strogo uravnotežen; s tim u skladu,
4. iz njega je izuzeto zaduživanje, ali i posuđivanje sredstava korisnicima budžeta.

¹²⁵ Tadin, Hrvoje: **Porezna konkurencija ili harmonizacija poreza država članica Evropske unije**, Ekonomija 16 (2), Zagreb, 2009., str. 510.

¹²⁶ Jurković, Pero: **Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi**, Informator, Zagreb, 1989.

¹²⁷ Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje: **Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije**, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 72.

2.2. Prihodi i rashodi budžeta EU

Prihode budžeta EU čini sistem vlastitih prihoda. Među vlastite prihode spadaju uvozne carine, poljoprivredne takse, dio poreza na dodatu vrijednost (PDV) i prihod utemeljen na BDP-u zemalja članica. Uvozne carine i poljoprivredne takse su prvi vlastiti prihodi koji datiraju još od 1970. kada je utemeljen sistem vlastitih prihoda. Zbog toga se još nazivaju tradicionalnim vlastitim prihodima. Maksimalan iznos sudjelovanja zemalja članica u vlastitim izvorima limitiran je na 1,24 % od bruto nacionalnog proizvoda (BNP) EU. Među vlastitim prihodima postoje još neki manje značajni izvori prihoda koji se svrstavaju u grupu ostali prihodi.¹²⁸

Rashodi budžeta EU planiraju se srednjoročno u okviru tzv. sistema finansijske perspektive. Sistem finansijske perspektive je instrument kojim EU provodi budžetsku disciplinu postavljanjem gornjih granica rashoda na osnovu raspoloživih prihoda (sistem vlastitih prihoda). Sistem finansijske perspektive utvrđuje se međuinstitucionalnim sporazumom između Parlamenta, Savjeta i Komisije.

Ovakav sistem uveden je Prvim Delorovim paketom 1988. godine zbog budžetskih kriza u 80-tim godinama. Nakon Prvog Delorovog paketa (1988-92), slijedio je Drugi Delorov paket za period 1993-99. Sljedeća perspektiva, popularno nazvana Agenda 2000, donesena je 1999. godine u Berlinu za razdoblje od 2000 do 2006, a nakon dugih i iscrpnih pregovora donijeta je i nova finansijska perspektiva za razdoblje od 2007. do 2013. godine.

Rashodima budžeta EU alociraju se sredstva za razvoj i sprovođenje zajedničkih politika EU. Područja koja finansira budžet EU ona su na kojima su članice EU prenijele svoja ovlašćenja na nivo EU.

Ukupni budžetski rashodi Evropske unije iznosili su u 2009-oj godini nešto više od 112 milijardi evra, pri čemu je većina tih sredstava izdvojena za podsticanje privrednog rasta i zapošljavanja, za istraživanje i razvoj, te za poljoprivredu.¹²⁹

Za podsticanje rasta i jačanje konkurentnosti izdvojene su 44 milijarde evra, od čega je 10 milijardi izdvojeno u sklopu programa jačanja konkurentnosti, a 34 milijarde u sklopu kohezionih programa za rast i zapošljavanje. Više od 30% sredstava budžeta za 2009. izdvojeno je za podsticanje privrednog oporavka i rasta.

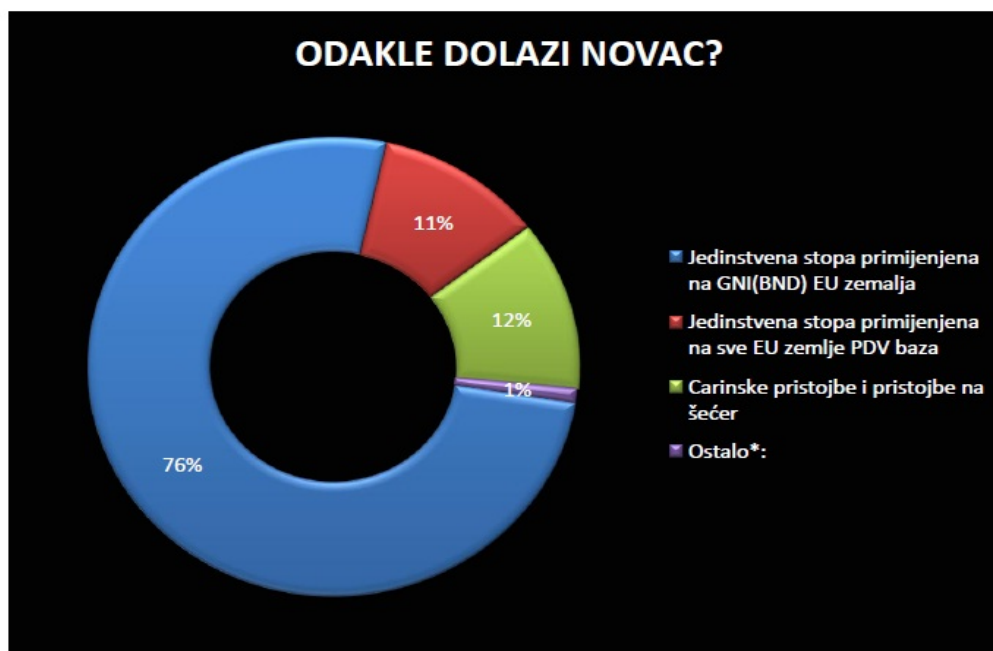
U sklopu programa očuvanja i upravljanja prirodnim resursima, koji uključuje Zajedničku poljoprivrednu politiku (CAP), ribarstvo i ostale slične resore, izdvojeno je ukupno 50,8 milijardi evra, od čega je na direktnu pomoć i intervencije na tržištu potrošeno 41,3 milijarde evra. Prihodi poljoprivrednika smanjili su se 2009. godine zbog promjena uslova na tržištu, a evropska pomoć čini gotovo polovinu njihovih prihoda.

Ukupno je u 2009. realizovano 97,2 % planiranih budžetskih rashoda.

Gotovo 70% budžeta za 2009. finansiralo se doprinosima članica EU, dok je udio prihoda od PDV-a smanjen ispod nivoa od 11%. Udio tradicionalnih izvora prihoda, ponajprije carine, bio je nešto veći od 12%.

¹²⁸ Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje: **Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije**, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 54.

¹²⁹ EU budžet za 2010. godinu - Centar za podršku i promociju evropskih integracija (<http://ceppei.ba>)



* doprinosi EU osoblja, nepotrošena sredstva iz prethodnih godina, kazne od firmi koje su prekršile konkurentski ili neki drugi zakon

Slika 3: Prihodi Budžeta EU 2009. godine¹³⁰

Najveći je iznos u budžet EU transferisala Njemačka, u visini 20,05 milijardi evra. Na drugom je mjestu Francuska s 20,02 milijarde, a na trećem Italija sa 16 milijardi evra.

Prihodi budžeta EU u 2009. godini prikazani su na Slici 3. Sa slike je vidljivo kako su najvažniji izvori prihodi od BNP-a, zatim od PDV-a i uvoznih carina. Iako budžet EU ima vlastite i nezavisne prihode, oni se u osnovi razlikuju od prihoda klasičnih budžeta nacionalnih država kao što su porez na dodatu vrijednost (PDV), porez na dobit, dohodak, itd. Osim po strukturi, razlika postoji u veličini budžeta. Prihodi budžeta EU čine oko 1 % BDP-a EU, dok se veličina prihoda nacionalnih budžeta kreće se od 15 do 50 % BDP-a za pojedinu državu.

Prikazani sistem vlastitih prihoda se izvršava u skladu s zadatim okvirima budžetskih rashoda u sklopu finansijske perspektive. Time je iz budžeta izuzeto zaduživanje, ali isto tako i posuđivanje sredstava. Razlog svih ovih razlika između budžeta EU i budžeta nacionalnih država jest prethodno spomenuto političko i ekonomsko ustrojstvo EU u kojoj se, kao konfederaciji, u izgradnji fiskalnog sistema moraju uzeti u obzir i drugi razlozi uz one koje posmatra tradicionalna teorija javnih finansija.

Slično vrijedi i za rashode budžeta EU koji su ograničeni na uzak spektar politika u odnosu na budžete nacionalnih država. U budžetu EU ističu se dvije značajnije grupe rashoda: zajednička poljoprivredna politika i strukturna politika, dok najveći udio rashoda «klasičnih» budžeta nacionalnih država čine uglavnom rashodi za socijalno osiguranje, zdravstvo, obrazovanje, odbranu itd.¹³¹

¹³⁰ EU budžet za 2010. godinu - Centar za podršku i promociju evropskih integracija (<http://ceppei.ba>)

¹³¹ Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje: **Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije**, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 62.

Druga važna razlika u odnosu na nacionalne budžete je veličina budžeta. Čak i izrazito decentralizovane (federalne) države kao SAD i Kanada imaju značajan udio rashoda središnje države u BDP-a od 20,9 % odnosno 18,2 %, dok je u EU taj udio iznosio 1,1 % BDP-a EU.

EU budžet za 2010. godinu iznosi 141,5 milijarde eura, što predstavlja povećanje od 3,6% u poređenju sa 2009. godinom i 1,20% od ukupnog GNI (BND) Zajednice. Do gornje granice rashoda iz finansijskog okvira ostale su 0,4 milijarde eura. U raspodjeli plaćanja, budžet 2010. je postavljen za 122,9 milijardi eura ili 1,04% GNI-a. Ovo predstavlja povećanje za 8,8% u odnosu na 2009.g. i ostavlja razliku do gornje granice za odobrena plaćanja u visini od 11,7 milijardi eura.¹³²

Najveća raspodjela budžeta - 45% ili 64,3 milijardi eura - biće posvećena ciljevima konkurentnosti i kohezije za rast i zapošljavanje, sa glavnim fokusom na reaktiviranje ekonomskih aktivnosti u Europi. Konkurentnost će biti osnažena kroz povećanje podrške Okvirnom programu za istraživanje (+11,7%), Okvirnom programu za konkurentnost i inovacije (+3,49) i Programu cjeloživotnog učenja (+4,4%). Troškovi za strukturnu i kohezionu politiku iznosiće 49,4 milijarde eura uz povećanje od 2,0% u poređenju sa Kohezionim fondom iz 2009.¹³³

U sklopu pregovora o budžetu za 2010.godinu, finansiranje je osigurano za provođenje Evropskog plana za oporavak ekonomije sa 5 milijardi eura, kako bi se obavilo finansiranje glavnih evropskih projekata u oblastima energije i širokopojasne infrastrukture, te za suočavanje s novim izazovima u ruralnim područjima povezanim sa zdravstvenom provjerom za Zajedničku poljoprivrednu politiku. Prateći prvu injekciju od 2,6 milijardi eura u 2009., narednih 2,4 milijardi eura dodato je budžetu za 2010.

¹³² EU budžet za 2010. godinu - Centar za podršku i promociju evropskih integracija (<http://ceppei.ba>)

¹³³ EU budžet za 2010. godinu - Centar za podršku i promociju evropskih integracija (<http://ceppei.ba>)

EU BUDŽET U BROJEVIMA

TROŠKOVI PREDVIĐENI ZA POLITIKE EU (u milijardama eura)	BUDŽET 2010.	PROMJENA U ODNOSU NA 2009 (%)
Održivi razvoj	64.3	+ 3.3 %
Konkurentnost, uključujući:	14.9	+ 7.9 %
- Edukaciju i trening	1.1	+ 4.4 %
- istraživanja	7.5	+11.7 %
- konkurentnost i inovacije	0.5	+ 3.4 %
- Transportne i energetske mreže	2.0	+10.2 %
- Program socijalne politike	0.2	+ 22.7 %
- Energetski projekti (Europski plan Za oporavak ekonomije)	2.0	- 1.0 %
Kohezija, uključujući :	49.4	+ 2.0 %
- konvergentnost	40.4	+ 3.7 %
- regionalnu konkurentnost i zapošljavanje	7.6	- 6.2 %
- teritorijalnu suradnju	1.2	+ 3.7 %
Prirodni resursi	59.5	+ 5.4 %
Okoliš	0.3	- 3.2 %
Poljoprivredni troškovi i direktna pomoć	43.8	+ 6.4 %
Ruralni razvoj	14.4	+ 2.6 %
Ribarstvo	0.9	+ 2.6 %
Građanstvo, sloboda, sigurnost i pravda justice	1.7	+ 10.5 %
Sloboda, sigurnost i pravda, uključujući osnovna prava i pravdu, sigurnost i slobode, migracijske tokove Freedom,	1.0	+ 16.2 %
Građanstvo , uključujući kulturu, medije javno zdravlje i zaštitu potrošača	0.7	+ 2.8 %
EU kao globalni igrač	8.1	+ 0.5 %
Pretpristupna pomoć	1.6	+ 4.5 %
Europsko susjedstvo	1.7	+ 3.4 %
Razvona suradnja	2.5	+ 3.9 %
Humanitarna pomoć	0.8	+ 3.0 %
Demokratija i ljudska prava	0.2	+ 4.3 %
Zajednička vanjska i sigurnosna politika	0.3	+ 15.9 %
Instrument za stabilnost	0.2	+ 16.7 %
Administracija	7.9	+ 3.8 %
Europska komisija	3.6	+2.6 %
Ostale institucije	2.9	+4.7 %
Ukupno	141.5	+ 3.6 %

Tabela 1: Rashodi Budžeta EU¹³⁴

¹³⁴ EU budžet za 2010. godinu - Centar za podršku i promociju evropskih integracija (<http://ceppei.ba>)

59,5 milijardi eura biće usmjereni na očuvanje i upravljanje prirodnim resursima Unije, uz Pomoć u nevolji od 300 miliona eura za pomoć proizvođačima mlijeka u 2010. i promociju održivog ruralnog razvoja (+2,6%).

Nadalje, uz promociju ekonomskog razvoja i zaštitu prirodnih resursa, EU takođe teži i ka rješavanju zabrinutosti stanovnika u području sloboda, sigurnosti i pravde. U budžetu 2010. godine 1,0 milijarda eura biće raspoloživa za ove svrhe, s dodatnih 0,7 milijardi eura za programe u oblasti građanstva, poput podrške mladima i kulturi.

Evropska unija će održavati centralnu ulogu globalnog igrača sa budžetom za vanjske akcije povećanim za 0,5 % do ukupnog iznosa od 8,1 milijarda eura. Podrška mirovnim procesima na srednjem Istoku i jačanje veza sa najbližim susjedima, ostaju ključni elementi vanjske politike EU.

Troškovi u vezi s administracijom svih administrativnih institucija EU iznose 7,9 milijardi eura, predstavljajući samo 5,6% udjela u budžetu.

Oko 79 miliona stanovnika EU - ili 16% populacije živi ispod praga siromaštva, a naročito su pogođeni mladi i stariji ljudi. Narednih nekoliko godina, kao rezultat ekonomskog preokreta, Evropa će morati izaći na kraj s dodatnih 6 miliona nezaposlenih ljudi, sa više ljudi u redu za hljeb.

Mnoge praktične mjere podrške su u toku:¹³⁵

- Evropski socijalni fond daje 1.4 milijarde eura za posebne akcije podupiranja socijalne uključenosti hendikepiranih, migranata i manjina, koji su naročito u riziku od isključivanja s tržišta rada.
- 500 miliona eura biće raspoloživo iz Evropskog fonda za prilagodbu globalizaciji, nudeći «jedan na jedan» smjernice, treninge i plasman poslova za oko 60 000 ljudi, koji su izgubili radna mjesta kao rezultat promjene globalnih trgovinskih struktura
- oko 16 miliona najsiromašnijih članova društva imaće korist od besplatne podjele hrane u vrijednosti od 500 miliona eura, dok će novi program «Fruit at School»/Voće u školi (60 miliona eura) pružiti besplatno voće i povrće za 25 miliona školske djece.

Finansijska perspektiva za period 2007 – 2013. je nešto izmijenjena u odnosu na prethodnu. Zbog brojnih pritisaka i mogućih reakcija na značajnije promjene u novoj finansijskoj perspektivi, Komisija je u svom prijedlogu izvršila samo kozmetičke promjene nastojeći na nova finansijska perspektiva ne odstupa značajnije od Agende 2000. Ipak, Komisija je izrazila odlučnost kako u slijedećih deset godina treba najviše pažnje obratiti na tri prioriteta:¹³⁶

- Jača integracija jedinstvenog evropskog tržišta zbog mobilizacije ekonomske, socijalne politike, te politike okoline, sve u cilju postizanja održivog razvoja.
- Davanje pravog značaja konceptu «evropskog državljanstva» kroz područja pravde, slobode, sigurnosti i ponude osnovnih javnih dobara i usluga.
- Uspostavljanje koherentne uloge za Evropu kao globalnog partnera. Postizanje tog cilja leži na temeljnim vrijednostima evropske integracije, a to su regionalna odgovornost, održivi razvoj, te doprinos razvoju civilnog društva i strateške sigurnosti.

¹³⁵ EU budžet za 2010. godinu - Centar za podršku i promociju evropskih integracija (<http://ceppei.ba>)

¹³⁶ EU budžet za 2010. godinu - Centar za podršku i promociju evropskih integracija (<http://ceppei.ba>)

U Tabeli 2. prikazana je financijska perspektiva za razdoblje 2007-2013.

*u milionima eura po trenutnim cijenama

SREDSTVA ZA OBAVEZE	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	UKUPNO 2007-2013
1.  ODRŽIV RAZVOJ	53 979	57 653	61 696	63 555	63 638	66 628	69 621	436 770
Konkurentnost za rast u zapošljavanje	8 918	10 386	13 269	14 167	12 987	14 203	15 433	89 363
Kohezija za rast i zapošljavanje	45 061	47 267	48 427	49 388	50 651	52 425	54 188	347 407
2.  OČUVANJE I UPRAVLJANJE PRIRODNIM RESURSIMA	55 143	59 193	56 333	59 955	60 338	60 810	61 289	413 061
Od kojih: tržišno vezanih troškova i direktnih plaćanja	45 759	46 217	46 679	47 146	47 617	48 093	48 574	330 085
3.  GRAĐANSTVO, SLOBODA, SIGURNOST I PRAVDA	1 273	1 362	1 518	1 693	1 889	2 105	2 376	12 216
Sloboda, sigurnost i pravda	637	747	867	1 025	1 206	1 406	1 661	7 549
građanstvo	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 (1)	7 039	7 380	7 525	7 882	8 334	8 670	9 095	55 925
6.  KOMPENZACIJA	445	207	210					862
Ukupno sredstva za obaveze - kao %GNI	124 457 1,02 %	132 797 1,08 %	134 722 1,13 %	140 978 1,16 %	142 629 1,13 %	147 210 1,12 %	151 976 1,11 %	974 769 1,11 %
Ukupna sredstva plaćanja - kao % GNI	122 190 1,00 %	129 681 1,05 %	120 445 1,01 %	134 289 1,10 %	134 263 1,06 %	141 273 1,08 %	143 153 1,05 %	925 294 1,05 %
Raspoloživa granica	0,24 %	0,19 %	0,23 %	0,14 %	0,18 %	0,16 %	0,19 %	0,19 %
Granica vlastitih resursa kao % GNI	1,24 %	1,24 %	1,24 %	1,24 %	1,24 %	1,24 %	1,24 %	1,24 %

(1) troškovi za penzije uključeni u granicu za ovu stavku su kalkilirani na neto doprinosima osoblja u relevantnoj shemi, unutar limita od 500 miliona eura u cijenama 2004. za period 2007-2013.

Tabela 2: Financijska perspektiva EU za period 2007-2013¹³⁷

¹³⁷ EU budžet za 2010. godinu - Centar za podršku i promociju evropskih integracija (<http://ceppei.ba>)

2.3. Fiskalne implikacije pridruživanja Evropskoj uniji

Iako na nivou EU, za razliku od monetarne, ne postoji zajednička - centralizovana fiskalna politika, priključivanjem nove zemlje članice doživljavaju dramatične promjene javnih finansija, kako na prihodnoj, tako i na rashodnoj strani.¹³⁸

Na strani javnih prihoda priključenje donosi transfere iz budžeta EU, ali i gubitak carinskih prihoda, kao i potrebu prilagođavanja strukture poreskih prihoda. Na strani javnih rashoda rapidno će se povećati rashodi za prilagođavanje u oblasti transporta i zaštite okoline, te izdvajanja za budžet EU, što će dovesti do promjene u strukturi rashoda kako bi se mogli pratiti transferi iz strukturnih fondova.

U tom smislu, otvara se dilema da li će ove promjene u strukturi javnih prihoda i rashoda imati neutralan, pozitivan ili negativan učinak na javne finansije nove zemlje članice. Treba naglasiti da su fiskalni učinci od evrointegracije tek mali dio ukupnih ekonomskih učinaka koje ona sa sobom donosi. Međutim, oni se nerijetko favorizuju i redovno dominiraju u pregovorima o priključivanju EU. Razlog tome je što je kvantitativna procjena sveukupnih efekata veoma otežana, čak nemoguća, dok su fiskalni učinci mjerljivi i jednostavni, pa su uglavnom predmet egzaktnih analiza.

Ukoliko se pored mjerljivih u obzir uzmu i nemjerljivi ekonomski i neekonomski efekti, kao što su nacionalna i lična sigurnost, politička stabilnost, učinci od slobode kretanja roba, kapitala i osoba, koji pored fiskalnih sadrže i mnogo dublje nemjerljive efekte, njihovo obuhvatanje prevazilazilo bi tradicionalne načine ekonomske analize.

Fiskalni aspekti priključenja EU su izuzetno značajni zbog nekoliko važnih razloga:¹³⁹

1. čini se da priključenje redovno dovodi do povećanja fiskalnog pritiska u novim članicama, bez obzira na načelo prema kome nove članice ne bi trebale neto doprinositi budžetu EU, čak se počelo govoriti o mogućnosti fiskalne krize prouzrokovane proširenjem;
2. nakon priključenja nove članice moraju fiskalnu politiku voditi u skladu sa pravilima Pakta o stabilnosti i rastu, što bi takođe moglo imati određene negativne posljedice.

Neminovnost pridruživanja EU je promjena u strukturi javnih prihoda novopridošle članice. Naime, sasvim je izvjesno da će se u budžet EU putem standardnih mehanizama odliti dio budžetskih prihoda od PDV-a i carina, što će se morati kompenzirati povećanjem drugih vrsta prihoda zbog usklađivanja poreskog sistema (poput akciza).

Postoji indirektan ključ prema kojem se u budžet EU uplaćuje određeni postotak prihoda od PDV-a. U cilju liberalizacije kretanja roba i usluga nove članice EU dužne su, takođe: na uvoz iz EU ukinuti preostale uvozne restrikcije, uključujući necarinske barijere; usvojiti Zajedničke carinske tarife EU (Common External Tariff-CET), kao i obezbjediti kompatibilnost domaće spoljnotrgovinske politike sa bilateralnim i multilateralnim obavezama EU, uključujući proširenje preferencijalnog tretmana prema trećim zemljama.

¹³⁸ Popović, Dejan: **Predstojeće poreske reforme u državama pred ulazak u Evropsku uniju: Slučajevi Hrvatske i Srbije**, Ekonomija 14 (1), Zagreb, 2007., str. 177-198.

¹³⁹ Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje: **Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije**, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 292.

Usklađivanja na ovom polju prouzrokovat će značajne gubitke prihoda od carina. Gubitak od carina je dvojak:¹⁴⁰

- direktan gubitak prema ključu po kome se 75% prihoda od carina automatski odliva u budžet EU;
- indirektan gubitak do kojeg dolazi zbog usklađivanja sa carinskom tarifnom strukturom EU.

Gubitak prihoda od carina zbog preuzimanja tarifne strukture EU zavisice od razlike koja postoji između prosječne carinske stope u EU i nove zemlje članice. Prosječna carinska stopa u EU trenutno iznosi 2,6%, s tim što je racionalno očekivati njeno sniženje u budućem periodu s obzirom da EU pregovara sa nekoliko zemalja svijeta o slobodnoj trgovini, što bi dovelo do produbljivanja razlike između prosječne carinske stope u EU i nove članice.

3. HARMONIZACIJA PORESKIH SISTEMA U EVROPSKOJ UNIJI

3.1. Poreska harmonizacija

O harmonizaciji u oporezivanju se govori vrlo često, a sama riječ harmonizacija upotrebljava se u smislu zajedništva, jedinstva i povezivanja. Na harmonizaciju zemlje različito gledaju. Praksa je pokazala da problem harmonizacije poreza nije nimalo jednostavan, te da je njegovo rješavanje osjetljiv politički zadatak.

Problem harmonizacije povezan je s rješavanjem brojnih i raznovrsnih praktičnih problema. Da li harmonizacija tj. usklađivanje znači potpuno usklađivanje, što će značiti da sve zemlje imaju iste poreske sisteme, iste poreske oblike, istu poresku strukturu, ili harmonizacija znači izraz poreskog sistema koji djeluje skladno, u smislu da formira cjelinu, ali svi djelovi nisu jednaki? Pitanje je zapravo koliko trebaju biti velike razlike u porezima među različitim fiskalnim sistemima.¹⁴¹

Harmonizacija je termin koji znači usklađivanje fiskalnih (poreskih) sistema. Javila se iz potrebe da se određene vrste fiskalnih oblika dvaju fiskalnih sistema međusobno ujednače i usklade, kao i uslovi fiskalnog zahvaćanja među različitim fiskalnim sistemima.

Harmonizacija, s druge strane, ne znači potpuno brisanje razlika u poreskim sistemima ni ostvarivanje istovjetnosti pojedinih poreza i mjera poreske politike tako da ih unificira, već se traži da se porezi i mjere poreske politike usklade, tako da sistem oporezivanja ne bude kočnica već da pridonose ostvarenju ciljeva integracije i omogućiti slobodnije kretanje ljudi, kapitala, roba i usluga.

Mjere fiskalne harmonizacije podrazumijevaju postupak uklanjanja fiskalnih prepreka i neusklađenosti poreskih sistema u međunarodnim zajednicama u cilju jačanja unutar ekonomskih prostora.

¹⁴⁰ Popović, Dejan: **Predstojeće poreske reforme u državama pred ulazak u Evropsku uniju: Slučajevi Hrvatske i Srbije**, Ekonomija 14 (1), Zagreb, 2007., str. 177-198.

¹⁴¹ Steichen, A.: **Tax Competition in Europe or the Timing of Leviathan**, in W. Schön, Tax Competition in Europe, IBFD, Amsterdam, 2003., str.47-48.

Zahtjev za harmonizacijom u oporezivanju relativno je novijeg datuma, a učestalije se o njoj počinje govoriti u godinama poslije II svjetskog rata tj. poslije osnivanja Evropske ekonomske zajednice.

Novi zamah harmonizaciji i podsticaje usklađivanju poreza dale su promjene do kojih je došlo krajem osamdesetih i početkom devedesetih: rušenje Berlinskog zida i ujedinjenje Njemačke, raspad SSSR-a, Jugoslavije i ostalih socijalističkih zemalja, tranzicija kao i formiranje CEFTA-e i WTO.

Među poreskim sistemima postoji mnogo razlika. Fiskalna harmonizacija je alternativni pristup fiskalnom federalizmu. U državama postoje fiskalni dispariteti koji izazivaju ekonomske poremećaje, a i na međunarodnom planu fiskalne razlike utiču na poremećaje u međunarodnoj trgovini, na devizne kurseve, migracije ljudi, kapitala i dr.

Stvaranje carinskih unija i međudržavnih ekonomskih integracija dalo je jedan novi impuls izučavanju fiskalne harmonizacije. Činjenica je da porezi određeni na različitim osnovicama ili po različitoj stopi, na tržištu stvaraju prepreke slobodnom protoku roba i usluga.

Temeljni razlog za poresko usklađivanje je u slobodnoj trgovini i jedinstvenom tržištu.¹⁴² No, jedan od razloga posljedica postojanja razlika u sistemima oporezivanja je i povećan obim izbjegavanja plaćanja poreza – poreska utaja. Glavna posljedica takvog izbjegavanja poreza je smanjenje državnih prihoda, što znači veći teret za ostale poreske obveznike ili potrošnju stanovništva nižih slojeva, ili kombinaciju jednog i drugog.

Problemi i ciljevi fiskalne harmonizacije nisu isti u svim državama. Problemi vezani uz fiskalnu harmonizaciju u pojedinim zemljama potiču iz decentralizacije u podjeli nadležnosti i izvora finansiranja između središnjih i federalnih jedinica. Koncept fiskalne harmonizacije u državama mora biti fleksibilan i ne dovoditi u pitanje osnove decentralizacije odnosa i samostalnosti nižih nivoa vlasti.

Smatra se da svaka država najbolje poznaje preferencije svojih građana i kako najbolje voditi računa o njima. S druge strane, postoji mišljenje da je fiskalna harmonizacija zapravo štetna i nepoželjna. Fiskalnom harmonizacijom se smanjuje prostor za djelovanje nacionalnih ekonomskih politika, a međunarodni ugovori polaze od pretpostavke da postoji tendencija povećanja poreskih stopa. Takođe, došlo bi do gubitka blagostanja, jer bi EU ili neka druga institucija zamijenila istorijske fiskalne sisteme, koji su posljedica društvene, političke i kulturne tradicije koji su uticali na sadašnju ekonomsku sliku.

Poreska harmonizacija (ili poresko usklađenje) označava koordinaciju poreskih sistema država članica Evropske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreskih mjera koje mogu negativno uticati na funkcionisanje zajedničkog tržišta, tj. na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala, te koje mogu narušiti konkurenciju.¹⁴³

U EU teži se harmonizaciji poreskih sistema radi postizanja sljedećih ciljeva:

- osnivanje zajedničkog tržišta i uklanjanje fiskalnih prepreka koje remete konkurenciju na zajedničkom tržištu;
- postupno međunarodno približavanje ekonomskih politika zemalja članica;
- omogućavanje finansiranja EU vlastitim sredstvima;
- uvođenje zajedničkih politika

¹⁴² Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje: **Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije**, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 91.

¹⁴³ Kesner-Škreb, Marina: **Porezna harmonizacija**, Financijska teorija i praksa 31, Zagreb, 2007. str. 305-307.

- osiguravanje ekonomske neutralnosti fiskalnih sistema zemalja članica u pogledu geografske alokacije resursa i poštovanja načela nediskriminacije poreskih subjekata;
- učiniti harmonizaciju fiskalnih sustava članica EU instrumentom ubrzanja procesa integrisanja i međuzavisnosti nacionalnih privreda.

Ugovorom o EU utvrđene su pravne norme koje se odnose na poreze, a do danas se nisu mijenjale. Prema njima, svaka država članica ima pravo zadržati vlastiti poreski sistem, pa čak i uvoditi nove poreske oblike, uz obavezu da neke njihove dijelove (poresku stopu, osnovicu i sl.) uskladi s odlukama tijela EU.¹⁴⁴ Evropska unija donijela je nekoliko posebnih smjernica (direktiva) o harmonizaciji pojedinih poreza, te je postignut određeni minimum usklađivanja poreskih sistema. Tako je postignuta djelimična harmonizacija direktnih poreza, a najdalje se otišlo u harmonizaciji sistema indirektnih poreza, tj. PDV-a i akciza.

Smjernice su osnovni instrument harmonizacije poreza. One su svojevrsan vodič kojeg bi se zemlje članice trebale pridržavati u izgradnji i reformama svojih poreskih sistema. Tiha harmonizacija je harmonizacija tj. usklađivanje poreskog sistema kandidata za članstvo u EU. Po načelu supsidijarnosti središnji nivo vlasti EU treba donositi odluke, samo ako ciljeve koje njima želi postići može bolje i efikasnije ostvariti od samih zemalja članica. U suprotnom, odluke treba prepustiti nižim nivoima vlasti. Velike razlike u razvijenosti zemalja, socijalni razlozi, i drugo, temeljne su prepreke harmonizaciji poreskih sistema.

Kako su nacionalni poreski sistemi uglavnom u nadležnosti 27 država članica, vrlo je teško postići potpunu harmonizaciju sistema. Posljednje proširenje EU dodatno je produbilo poreske razlike u Uniji. Tako, uprkos uvođenju zajedničkog tržišta, te ekonomske i monetarne unije, u EU još uvijek ne postoji istinska zajednička poreska politika. Tome je pridonio stav država članica koje smatraju da je poreski sistem i dalje jedno od temeljnih obilježja nacionalnih suvereniteta i nevoljno prebacuju svoje nadležnosti s tog područja na Uniju.

Osim toga, u EU je postupak odlučivanja o harmonizaciji oporezivanja još uvijek kompleksan. Naime, potreban je konsenzus za donošenje odluka o oporezivanju na nivou Unije. Tako, nakon konsultacija s Evropskim parlamentom i Ekonomskim i socijalnim odborom, Komisija prijedlog upućuje Savjetu, koji jednoglasno odlučuje o prijedlozima s područja oporezivanja. Međutim, kako takav sistem blokira donošenje odluka, da bi se olakšalo odlučivanje o poreskim pitanjima, Komisija je predložila primjenu procedure bliske saradnje. Ona bi omogućavala Komisiji da grupa od najmanje osam država članica može sarađivati u donošenju odluka na određenom poreskom području, te bi nakon dobijanja odobrenja Savjeta njihova odluka mogla djelovati kao odluka kvalifikovane većine.¹⁴⁵ Takođe se države članice podstiču da primijene preporuke koje će suzbiti štetnu poresku konkurenciju, a da na to nisu prisiljene obavezujućim zakonskim propisima.

¹⁴⁴ Kesner-Škreb, Marina: **Porezna harmonizacija**, Financijska teorija i praksa 31, Zagreb, 2007. str. 305-307.

¹⁴⁵ <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/26036.htm>

3.2. Harmonizacija indirektnih poreza u Evropskoj Uniji

Zakonodavna aktivnost organa Evropske unije do sada je bila najintenzivnija u domenu posrednih poreza (PDV i akciza).¹⁴⁶ Ovakav ishod je razumljiv, jer se razlike u poreskom tretmanu dobara i usluga neposredno pokazuju u uspostavljanju fiskalnih barijera na prostoru koji bi trebao da predstavlja jedinstveno unutrašnje tržište Unije. Osnovni cilj Ugovora o osnivanju, u kontekstu ekonomske unije, bio je uspostavljanje zajedničkog (kasnije jedinstvenog) tržišta, na kojem bi se konkurencija odvijala na isti način kao i na domaćem tržištu. Zato je postupak harmonizacije posrednih poreza obuhvatao one mjere koje su neophodne da bi se obezbjedilo uspostavljanje i funkcionisanje takvog internog tržišta, sprečavanjem distorzija i otklanjanjem prepreka slobodnom kretanju dobara i usluga.

«Rimskim ugovorom», odnosno Ugovorom o osnivanju Evropske ekonomske zajednice iz 1957. godine predviđeno je, između ostalog, da će:¹⁴⁷ «...Komisija razmotriti kako regulativa zemalja – članica u oblasti poreza na promet, akciza i drugih oblika indirektnog oporezivanja, uključujući i recipročne mjere u međusobnoj trgovini, mogu biti harmonizovane u interesu zajedničkog tržišta». Ovom odredbom, kao i odredbama člana 7. kojim se predviđa uspostavljanje unutrašnjeg tržišta na kojem će biti omogućeno slobodno kretanje roba, ljudi, usluga i kapitala, postavljene su čvrste osnove za harmonizaciju i usklađivanje regulativa zemalja članica, u to vrijeme Evropske ekonomske zajednice, a danas Evropske unije, u oblasti indirektnog oporezivanja. To je jedan od ključnih razloga što je u oblasti indirektnih poreza postignut mnogo veći nivo usaglašenosti i harmonizacije nego kod direktnih poreza, koji se u Ugovoru o osnivanju eksplicitno nigdje ne spominju.

Evropska zajednica je relativno rano uvidjela neophodnost harmonizacije regulative u oblasti indirektnih poreza u cilju uspostavljanja jedinstvenog tržišta, odnosno uklanjanju barijera slobodnom protoku roba, ljudi, usluga i kapitala. Evropska komisija je formirala Radnu grupu sa zadatkom da istraži mogućnosti harmonizacije indirektnih poreza unutar Evropske ekonomske zajednice. Grupa je imala tri podgrupe (A, B i C) sa različitim zadacima vezanim za implementaciju i harmonizaciju «jednostepenog opšteg poreza na potrošnju» u uslovima kada granice između zemalja članica budu ukinute. Radna grupa je svoj rad završila 1963. godine dostavljanjem tzv. «ABC izvještaja». Takođe, 1960. godine Komisija je formirala i fiskalni i finansijski komitet, koji je trebao da istraži u kojoj mjeri su postojeći sistemi poreza na promet u zemljama članicama prepreka uspostavljanju jedinstvenog unutrašnjeg tržišta. Izvještaj ovog komiteta, kao i ABC izvještaj su imali identičan zaključak: Zemlje članice moraju napustiti postojeće sisteme poreza na promet i zamijeniti ih porezom na dodatu vrijednost.

¹⁴⁶ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 222.

¹⁴⁷ Član 99.- kasnije izmijenjen, prvo Jedinstvenim evropskim aktom iz 1986.godine, a potom i Ugovorom o Evropskoj uniji iz 1992. godine (Ugovor iz Maastrichta)

3.2.1. Harmonizacija poreza na dodatu vrijednost

Komisija je prihvatila sugestije iz dostavljenih izvještaja, što je nakon dodatnih usaglašavanja u Komisiji i Parlamentu rezultiralo donošenjem takozvane Prve direktive o porezu na dodatu vrijednost (First VAT Directive), 11. aprila 1967. godine (67/227/EEC). Najznačajnija odredba iz ove direktive tiče se obaveze zemalja članica da svoje dotadašnje sisteme poreza na promet zamijene sa zajedničkim sistemom poreza na dodatu vrijednost najkasnije do 1. januara 1970. godine.

U preambuli Prve direktive navedeno je: «... da je glavni cilj Ugovora (o osnivanju EEZ) uspostavljanje, u okviru ekonomske unije, zajedničkog tržišta sa zdravom konkurencijom i sa karakteristikama poput domaćeg tržišta. Za postizanje tog cilja potrebno je da zemlje članice prethodno prihvate zakonsku regulativu u oblasti poreza na promet koja neće narušavati konkurenciju ni sprečavati slobodno kretanje roba, ljudi, usluga i kapitala u granicama zajedničkog unutrašnjeg tržišta». Dalje u tekstu preambule se ističe da je «... u svjetlu urađenih studija postalo jasno da takva harmonizacija mora rezultirati u napuštanju kumulativnih višefaznih poreza i prihvatanju od strane svih zemalja članica zajedničkog sistema poreza na dodatu vrijednost».¹⁴⁸

Druga direktiva o porezu na dodatu vrijednost, (67/228/EEC) koja je takođe donesena 11. aprila 1967. godine, sadrži detaljniji opis ključnih elemenata «zajedničkog sistema poreza na dodatu vrijednost». Odredbama ove direktive predviđeno je da će se porez na dodatu vrijednost plaćati na prodaju dobara i izvršenje usluga na teritoriji država, te na uvoz dobara. Dalje su preciznije određeni «teritorija države», «poreski obveznik», «prodaja dobara», «izvršenje usluga», itd.¹⁴⁹ Državama je ostavljeno pravo da samostalno odrede visinu poreske stope, kao i da odrede uvećane, odnosno umanjene stope za određena dobra i usluge. Takođe, poreska oslobođanja su u potpunosti ostavljena u nadležnost država. Države su, međutim, bile obavezne da prilikom uvoza dobara primjene istu poresku stopu koju primjenjuju za ta dobra u unutrašnjem prometu. Od poreskih obveznika je zahtijevano da izdaju račune za prodata dobra i izvršene usluge, kao i da vode detaljne evidencije o tome u svojim poslovnim knjigama. Državama je ostavljeno pravo da mogu usvojiti i neke dodatne mjere u cilju pojednostavljenja primjene poreza, smanjenja zloupotreba, prilagođavanja primjene poreza vlastitim specifičnostima i adekvatne primjene poreza u poljoprivrednom sektoru, sve dok to ne bude regulisano nekom od narednih direktiva.

Donošenje Prve i Druge direktive bio je veoma hrabar čin od strane EEZ, s obzirom da je u to vrijeme samo Francuska primjenjivala porez na dodatu vrijednost. I pored toga, Njemačka, Holandija i Luksemburg su veoma brzo i bez većih problema uspjeli da dotadašnji porez na promet zamijene porezom na dodatu vrijednost (1968., 1969. i 1970. godine retrospektivno). Međutim, implementacija poreza na dodatu vrijednost u Belgiji i Italiji nije bila jednostavan posao. Zbog problema u ovim zemljama, prvobitno utvrđeni rok u Prvoj direktivi (1.1.1970.) pomjeren je na 1.1.1972. godine, donošenjem Treće direktive (9.12.1969.). Belgija je uspjela da 1.1.1971. godine otpočne sa primjenom novog poreza, dok je za Italiju bilo neophodno donijeti još dvije direktive, Četvrtu (20.12.1971.) i Petu (4.7.1972.) kojima je rok za implementaciju poreza na dodatu vrijednost u ovoj zemlji pomjeren na 1.1.1973., kada je Italija najzad uspjela implementirati ovaj porez. Iste godine su i tri nove zemlje, koje su postale članice EEZ (Danska, Irska i Velika Britanija) ispunile svoje

¹⁴⁸ Tekstovi direktiva Savjeta EU/EZ/EZZ (www.europe.eu.int)

¹⁴⁹ Tekstovi direktiva Savjeta EU/EZ/EZZ (www.europe.eu.int)

obaveze u pogledu poreza na dodatu vrijednost. Tačnije, učinila je to Velika Britanija, dok je Danska porez na dodatu vrijednost implementirala još 1967., a Irska 1972. godine.¹⁵⁰

Nakon toga, Španija i Portugalija su uvele porez na dodatu vrijednost 1986. godine, dok je to Grčka uspjela 1987. nakon što je rok za početak primjene dva puta pomjeren, prvo Petnaestom (19.12.1983.), a onda i Dvadesetprvom direktivom (16.6.1986.). Finska, Austrija i Švedska su u momentu njihovog pristupanja Evropskoj uniji (1.1.1995.) već bile uskladile vlastite sisteme poreza na dodatu vrijednost sa zahtjevima Unije, ali su im istovremeno dozvoljena određena izuzeća, direktivom Savjeta ministara broj: 94/76/EC (22.12.1994.).

Pored toga što su Prva i Druga direktiva obavezivale sve zemlje članice da porez na promet zamijene porezom na dodatu vrijednost, one su ukazivale i na potrebu harmonizacije poreza između članica u cilju efikasnijeg funkcionisanja, tada već uspostavljene, carinske unije. Međutim, 1973. godine, kada su najzad sve zemlje članice implementirale porez na dodatu vrijednost, uključujući tu i tri novoprimitljene zemlje, u EEZ je egzistiralo devet potpuno različitih sistema poreza na dodatu vrijednost. Države su primjenjivale potpuno različite odredbe u veoma širokom spektru pitanja, kao što su: tretman poljoprivrede, tretman maloprodaje, poreska oslobođanja, tretman usluga, povrat poreza kod izvoza, itd., što je imalo veliki (negativan) uticaj na odvijanje trgovine unutar Zajednice. Bilo je očigledno da je dalja harmonizacija u ovom domenu neminovna.

Iako je 11. april 1967. godine, kada su usvojene Prva i Druga direktiva, bez sumnje značajan datum u istoriji poreza na dodatu vrijednost u Evropskoj uniji, ključni datum je, međutim, 17. maj 1977. godine, kada je usvojena Šesta direktiva o porezu na promet (77/388/EEC), koja istovremeno predstavlja i ključni dokument u oblasti primjene poreza na dodatu vrijednost u Evropskoj zajednici, odnosno Evropskoj uniji. Puni naziv ove direktive je «Šesta direktiva Savjeta o harmonizaciji zakona zemalja članica u oblasti poreza na promet – zajednički sistem poreza na dodatu vrijednost: Uniformne osnove oporezivanja».

Harmonizacija regulative u oblasti poreza na dodatu vrijednost bila je neophodna iz razloga eliminisanja prepreka slobodnom kretanju roba, ljudi, usluga i kapitala, to jest iz razloga stvaranja uslova za postepeno uspostavljanje internog tržišta. Međutim, jedan od razloga koji je svakako ubrzao donošenje regulative, kako je to učinjeno sa Šestom direktivom, jeste Odluka Savjeta ministara iz 1970. godine o takozvanim «vlastitim resursima». Ovom odlukom je predviđeno da, počevši od 1975. godine, jedan od izvora sredstava za budžet Zajednice, pored carina na uvoz poljoprivrednih i drugih proizvoda, bude i porez na dodatu vrijednost¹⁵¹. Predviđeno je da kontribucija zemalja Zajednice po ovom osnovu bude u iznosu od 1%¹⁵² na «poresku osnovu». Da bi svaka zemlja članica uplaćivala u budžet odgovarajući, ekvivalentan iznos po ovom osnovu bilo je neophodno da osnova za oporezivanje (finalna potrošnja u jednoj zemlji) bude utvrđivana na jedinstven uniforman način.

Šesta direktiva je još uvijek ključni zakonski akt u oblasti poreza na dodatu vrijednost na nivou Unije. Sve direktive, kao i ostala regulativa, koji su doneseni nakon toga, samo su u većoj ili manjoj mjeri dopunjavali odredbe Šeste direktive.

Direktiva je (u članu 1.) predviđjela obavezu svih zemalja članica da izvrše modifikacije u vlastitim sistemima poreza na dodatu vrijednost u skladu sa odredbama

¹⁵⁰ Pandurević, Nenad: **Porez na dodatu vrijednost u Evropskoj uniji**, Poslovni savjetnik 1/2004; Bijeljina, 2004., str. 5-15.

¹⁵¹ Od 1988. uveden je i četvrti izvor finansiranja EU, tzv. «BNP resurs», koji se određuje na bazi bruto nacionalnog proizvoda članice i odgovarajuće stope

¹⁵² Odlukom Savjeta iz 2000. godine odlučeno je da se procenat smanji na 0,75% u 2002-oj i 2003-oj godini, a nakon toga da on bude 0,50%

direktive, na način što će donijeti neophodne zakone i drugu regulativu, koja će omogućiti da modifikovani sistem poreza na dodatu vrijednost stupi na snagu najkasnije do 1. januara 1978. godine. S obzirom da većina članica nije uspjela ispoštovati dati rok, on je Devetom direktivom pomjeren na 1. januar 1979. godine.

Šesta direktiva smatra se bazičnim zakonom EU u oblasti PDV-a. Ona je do sada mijenjana više puta i, uz to, postoje brojna odstupanja koja su trenutno u primjeni za pojedine zemlje-članice. Šesta direktiva je obezbjedila da se usklade svi najvažniji elementi zakonskog opisa poresko-činjeničnog stanja kod PDV:¹⁵³

- poreski obveznik,
- objekat oporezivanja,
- poreska osnovica,
- poreska oslobođenja,
- pravo na poreski odbitak i drugo.

Poreski obveznik je domaće i strano pravno i fizičko lice koja samostalno i trajno obavlja djelatnost i u okviru toga vrši isporuku dobara i pružanje usluga, kao i lice koje uvozi dobra na teritoriju zemlje članice.

Objekat oporezivanja je isporuka dobara i pružanje usluga, koje poreski obveznik izvrši na teritoriji zemlje-članice uz naknadu, a u okviru obavljanja djelatnosti, kao i uvoz dobara.

Poreska osnovica PDV čini naknada za isporuku dobara, odnosno za pružanje usluga, a kod uvoza vrijednost uvezenog dobra utvrđena po carinskim propisima, u koju su uključene carine, druge uvozne dažbine i akcize.

Mjestom isporuke smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u momentu isporuke. Mjestom pružanja usluge smatra se mjesto u kom pružalac usluge ima sjedište. Kod usluga u vezi sa nepokretnostima to je mjesto gdje se nalazi nepokretnost, a kod usluga iz oblasti kulture, nauke i slično, mjesto gdje je usluga izvršena.

Poreska obaveza nastaje najranijim od sljedećih momenata: danom stvarne isporuke dobara, odnosno pružanja usluge, danom izdavanja fakture ili danom naplate. Kod uvoza, poreska obaveza nastaje danom uvoza, odnosno danom nastanka obaveze plaćanja carine.

Šestom direktivom je predviđeno usklađivanje stopa PDV: standardna stopa ne smije biti niža od 15%. Lista dobara i usluga podvrgnutih sniženim stopama data je u aneksu uz VI direktivu (prehrambeni proizvodi, voda, lijekovi, medicinska oprema, prevoz putnika, knjige, novine, komunalne i slične usluge, i drugo).

Šesta direktiva predviđa dvije vrste oslobođenja od PDV-a, ona koja daju pravo na odbitak prethodno plaćenog poreza (izvoz) i ona koja to pravo ne daju.

Pravo na odbitak je sama srž PDV-a. Iznos koji je platio poreski obveznik svom dobavljaču za isporučena dobra i usluge ima pravo odbiti od obračunatog PDV-a na svoje outpute.

Šesta direktiva sadrži tri specijalna režima primjene PDV:¹⁵⁴ male preduzetnike, poljoprivrednike i turističke agencije.

¹⁵³ Tekstovi direktiva Savjeta EU/EZ/EZZ (www.europe.eu.int)

¹⁵⁴ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 226.

Direktivom je predviđeno i više obaveza formalne (poresko-upravne) prirode. Na primjer, svaki obveznik je dužan da podnese registracionu prijavu, dužan je da izdaje fakture, da čuva kopije istih, ima obavezu da prijavljuje i uplaćuje dugovani porez, mora da podnosi godišnju poresku prijavu i da vodi poslovne knjige.

Druga faza ostvarivanja harmonizacije u domenu PDV obuhvata mjere kojima se uklanja fiskalna kontrola na granicama između zemalja-članica EU.

U Zajednici je važno oporezivanje u skladu sa principom odredišta, koji se, inače, redovno primjenjuje u međunarodnoj razmjeni. Ali, kako je strateški cilj Zajednice bio ustanovljavanje jedinstvenog unutrašnjeg tržišta do kraja 1992. godine, Komisija je 1985. godine izradila program uklanjanja fizičkih, tehničkih i fiskalnih barijera na granicama između zemalja-članica, tzv. «Bijelu knjigu». Fizičke barijere se odnose na granice, odnosno granične prelaze između zemalja članica, dok tehničke barijere predstavljaju različite zahtjeve u pogledu zaštite potrošača, životne sredine, kao i različiti standardi u oblasti proizvodnje i prometa, i kao takvi su veoma ozbiljna prepreka funkcionisanju jedinstvenog tržišta. Fiskalne barijere tiču se primarno indirektnih poreza, a prije svih poreza na dodatu vrijednost.

Jedinstveno tržište može postojati jedino ako se kretanje ljudi, dobara i usluga iz jedne u drugu državu odvija na isti način kao unutar iste države. Zbog toga je Komisija zaključila da bi trebalo obezbijediti približavanje stopa PDV.

Poslije dugih priprema, Savjet je 1991. i 1992. godine usvojio sljedeće direktive:¹⁵⁵

- Direktivu 91/680/EEC o ukidanju poreskih barijera;
- Direktivu 92/111/EEC o pojednostavljenju postupka u prelaznom periodu; i
- Direktivu 92/77/EEC o približavanju stopa PDV.

Direktiva 91/680/EEC o ukidanju poreskih barijera radikalno je promijenila režim PDV kod «intrakomunitarnih transakcija», ustanovljen Šestom direktivom. Isporuka dobara i pružanje usluga iz jedne zemlje-članice u drugu ne smatra se više izvozom, odnosno uvozom. Kontrola na granicama između zemalja-članica, neophodna u uslovima primjene principa odredišta, ukinuta je počev od 1. januara 1993. godine.

Program uvođenja zajedničkog sistema PDV iz 1996. godine predstavljao je iz temelja revidirano viđenje Komisije kako bi trebao da izgleda PDV na jedinstvenom tržištu. Komisija, prvo, izlaže ozbiljnoj kritici prelazni sistem kao previše komplikovan, jer sadrži više od 27 različitih pravila kojima se određuje mjesto u kojem bi transakcija trebalo da se oporezuje.¹⁵⁶ Na taj način, PDV gubi objektivnost, pošto primjena sistema neke zemlje-članice zavisi od brojnih faktora koje prodavac dobara ili usluga treba da ima u vidu, kao i od mjesta gdje su prodavac i kupac osnovani, poreskog statusa lica kome se dobro ili usluga isporučuju, poreskog identifikacionog broja, i slično. Oporezivanje na jedinstvenom tržištu treba da se zasniva na komercijalnim transakcijama, a ne na fizičkom praćenju kretanja dobara, koje nije uvijek pouzdano. Režim je dodatno komplikovan, jer postoje posebni aranžmani za pojedine države, privremena odstupanja od opštih pravila, i drugo.

Logičku posljedicu zahtjeva da se sve transakcije na jedinstvenom tržištu tretiraju na isti način kao i transakcije unutar jedne zemlje-članice je predstavljalo uvođenje koncepta jednog mjesta oporezivanja. Komisija je predlagala da to bude mjesto registracije obveznika, tako da se PDV uvijek plaća u onoj zemlji-članici u kojoj je obveznik registrovan, s tim što i pravo na odbitak poreza plaćenog na nabavke takođe treba da se realizuje samo u toj zemlji.

¹⁵⁵ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str. 798.

¹⁵⁶ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 228.

Da bi se izbjegle političke teškoće koje bi podrazumijevao «jedinstveni evropski trezor», Komisija je predložila drugačiji mehanizam za realokaciju poreskih prihoda između zemalja-članica. Realokacija prihoda trebalo bi da se vrši na osnovu statističkih podataka o učešću oporezive potrošnje u jednoj državi u ukupnom bruto nacionalnom proizvodu svih zemalja-članica EU. Tokovi trgovine, kao i pretpostavljena mjesta pružanja usluga, ne bi više bili od značaja za realokaciju poreskih prihoda, već bi relevantna bila samo stvarna lična potrošnja koju, u krajnjoj instanci, PDV i treba da oporezuje.

U svjetlu predloženog koncepta jednog mjesta oporezivanja, postavio se i zahtjev za harmonizacijom stopa PDV. Što se tiče standardne stope, komisija je smatrala da bi najbolje rješenje predstavljala jedinstvena stopa u svim zemljama-članicama. Ako za to, međutim, ne postoji spremnost, i usklađivanje u okvirima odgovarajućih raspona moglo bi da donese dobre efekte. Kada su u pitanju snižene stope, harmonizacija njihovog broja i visine pokazuje se neophodnom.

Kada je riječ o postupku administriranja PDV, kontroli i naplati, Komisija je predložila dalja pojednostavljenja. Prava i dužnosti obveznika bili bi kodifikovani u posebnom «poreskom kodeksu». S druge strane, sve zemlje-članice bi bile odgovorne za naplatu ukupnih poreskih prihoda na nivou EU, a ti prihodi bi im se raspodjeljivali u skladu sa učešćem njihove lične potrošnje u ukupnom BDP Unije. Posebnu pažnju treba posvetiti administrativnoj saradnji i uzajamnoj pomoći u kontroli. Kontrola mora, pri tome, da se zasniva na zajednički utvrđenoj metodologiji. U tom kontekstu, značajnu ulogu ima Sistem razmjene informacija u vezi sa PDV (*eng.: VAT information exchange sistem*, skraćeno: *VIES*), svojevremeno uveden Uredbom o administrativnoj saradnji u oblasti PDV 218/92/EEC.¹⁵⁷

Evropska komisija je oktobra 2003. godine obavijestila zemlje-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 unaprijedi funkcionisanje zajedničkog sistema PDV u okviru unutrašnjeg tržišta Unije, imajući pri tome u vidu proširenje tog tržišta na 27 zemalja-članica.

Direktiva 92/111/EEC o pojednostavljenju postupka u prelaznom periodu imala je za cilj da pojednostavi postupak utvrđivanja i naplate PDV u prelaznom periodu, i to kod intra-komunitarnih transakcija. U tom smislu, umjesto pri uvozu, oporezivanje je odloženo do prve isporuke od strane korisnika uvoza. Ali, ukoliko se želi uspostaviti zajednički sistem PDV, nužno je harmonizovati različite aspekte PDV, kao što su: pravo na odbitak, poreska oslobođenja, tretman malih preduzeća i drugi posebni režimi, različita rješenja za pojedine situacije u nekim zemljama-članicama.

Direktiva 92/77/EEC o približavanju stopa PDV ima za cilj, ne da ujednači, nego da približi stope PDV u zemljama-članicama. Suština navedenog prijedloga, ukratko, sastoji se u sljedećem:¹⁵⁸

1. Prema opštim pravilima, isporuka dobara i pružanje usluga se, u načelu, podvrgavaju PDV po standardnoj stopi, koja ne može da bude niža od 15%. Uz to, zemlje-članice mogu da izaberu da primijene još jednu, ili eventualno, dvije snižene stope, koje ne mogu da budu niže od 5% i koje mogu da se primijene samo na ona dobra i usluge koji su navedeni u Aneksu Direktive. Komisija je imala za cilj da se donese ili konačna odluka o ukidanju ovih odstupanja, ili, pak, da se ona

¹⁵⁷ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 229.

¹⁵⁸ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 230.

ubuduće učine dostupna svim zemljama-članicama EU. Komisija je, takođe, bila uvjerena da smanjivanje stopa PDV nije najbolji način da se podstaknu potrošači da kupuju, odnosno koriste određena dobra i usluge. Sem toga, ona je smatrala da PDV ne treba da bude korišćen kao instrument subvencionisanja pojedinih sektora ili oblasti privrede. Najzad, komisija i Savjet postigli su preliminarni dogovor da se ubuduće zauzme vrlo restriktivan stav prema odstupanjima od opštih pravila PDV (prije svega u pogledu stopa), koja su odobravana novim zemljama-članicama. Sva takva, eventualna odstupanja moraju da budu striktno vremenski ograničena, s krajnjim rokom važenja (bez mogućnosti daljeg produžavanja) najdalje do 1. januara 2010. godine.

2. Racionalizacija liste dobara i usluga na koje članice EU mogu da primijene snižene stope, sadržana u pomenutom Aneksu Direktive, zasniva se na nekoliko osnovnih principa:

- nema produženja prava opcije da se snižene stope PDV primjenjuju na neka nova dobra i usluge, na koje trenutno nijedna zemlja ne primjenjuje snižene stope;
- produženje prava opcije u pogledu primjene sniženih stopa PDV na one vrste dobara i usluga na koje pojedine zemlje EU već primjenjuju snižene stope posredstvom posebnih odstupanja od opštih odredbi, koje nemaju negativan uticaj na funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije;
- definitivno uključivanje u Aneks Direktive, na listu dobara koja mogu da budu podvrgnuta sniženoj stopi PDV, sječenog cvijeća i biljaka;
- pojašnjenje određenih kategorija za potrebu primjene snižene stope (na primjer, oprema za hendikepirana lica, kao i pojam otpada, usluga recikliranja i komunalnih usluga).

3. Racionalizacija ostalih sniženih stopa treba da se postigne ukidanjem odstupanja, koja dopuštaju samo određenim zemljama-članicama da zadrže snižene stope PDV za dobra i usluge koji uopšte nisu navedeni u Aneksu. Pored toga, Komisija je u pogledu davanja ovlašćenja nekim zemljama EU (na primjer: Austriji, Francuskoj, Grčkoj, Portugaliji i drugo), da primjenjuju stope PDV koje su niže od onih koje se redovno primjenjuju, uzimajući u obzir posebnu geografsku poziciju određenih ostrva ili udaljenih oblasti, predložila racionalizaciju u smislu uspostavljanja jasne pravne osnove za primjenu snižene stope, kao i sprečavanja zloupotreba ograničavanjem primjene nižih stopa isključivo na dobra i usluge koji se troše, odnosno koriste na tim područjima.
4. Učinjen je prijedlog da se lista dobara i usluga, koji mogu da budu izloženi primjeni sniženih stopa PDV preispituje svakih pet godina, umjesto svake dvije godine.

Početkom 1994. godine Savjet je usvojio Direktivu 94/5/EC koja sadrži posebna rješenja koja se primjenjuju na upotrebljivana dobra, umjetničke predmete, predmete iz zbirke i antikvitete.¹⁵⁹ U 1995. godini usvojena je i tzv. Druga direktiva o pojednostavljenju postupka.

Najzad, posebno mjesto zauzima i Direktiva 2002/38/EC o PDV u elektronskom poslovanju, usvojena sredinom 2002. godine, koju su članice EU trebalo da implementiraju u svoja nacionalna zakonodavstva do 1. jula 2003. godine.¹⁶⁰ Ova direktiva donesena je da bi se

¹⁵⁹ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 231.

¹⁶⁰ Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008. str. 232.

eliminirale distorzije u tržišnoj konkurenciji. Okolnost da elektronska trgovina ne prepoznaje nacionalne granice i ne ostavlja nikakve papirne tragove, stvara poreske probleme. Postojeća pravila u oblasti PDV davala su ogromne (komercijalne) prednosti pružateljima usluga koji se nalaze izvan teritorije EU, kao što su, na primjer, kompanije sa sjedištem u SAD ili Japanu.

3.2.2. *Harmonizacija akciza*

Danas su u gotovo svim savremenim poreskim sistemima uvedeni posebni porezi ili akcize (trošarine). Proizvode koji se oporezuju akcizama možemo svrstati u tri osnovne grupe: alkoholne proizvode, energente i duvanske proizvode, a one se proširuju nizom drugih proizvoda i znatno se razlikuju od države do države. Broj uvedenih akciza kreće se od samo nekoliko proizvoda pa sve do podugačke liste s više od dvadeset različitih proizvoda: kafe, sladoleda, televizora i videoaparata, kućanskih aparata, šibica, upaljača, lososa, šećera, čaja, kozmetičkih proizvoda, električnih sijalica, insekticida, herbicida pa do igračih karata, banana, kakaoa i maslinova ulja.

Porez se obračunava u apsolutnom iznosu po jedinici mjere proizvoda (kilogramu, litri, komadu i sl.), ili u određenom postotku prodajne cijene. Razlozi uvođenja akciza brojni su (fiskalni, socijalni, zdravstveni, ekološki). Prednost tih poreza u odnosu prema drugima jest jednostavnost ubiranja, mali broj poreskih obveznika, a jedan su od najznačajnijih fiskalnih prihoda.

Iako se u zemljama EU akcizama oporezuje velik broj različitih proizvoda, na nivou Unije uređeno je oporezivanje alkoholnih proizvoda i piva, duvanskih proizvoda i mineralnih ulja, a od 2004. i oporezivanje energenata (prirodnog plina, koksa i električne energije).

Propisi koji uređuju oporezivanje akcizama uglavnom su usvojeni tokom 1992. godine, vezano uz početak uspostavljanja jedinstvenog unutrašnjeg tržišta čiji su temeljni ciljevi bili omogućivanje i podsticanje slobodnog kretanja ljudi, dobara, usluga i kapitala. Pravni temelj za uspostavu harmonizovanog sistema akciza nalazi se u II. poglavlju – o poreskim odredbama, u članu 93. Ugovora o osnivanju Evropske unije.¹⁶¹

Direktivom 92/12/EEC 2 od 1. januara 1993. godine koji je opšti, temeljni dokument za harmonizaciju sistema akciza uređuje se posjedovanje, kretanje i nadgledanje alkoholnih pića, duvanskih proizvoda i mineralnih ulja, odnosno naftnih derivata koji se oporezuju akcizama. Zbog znatnih poteškoća u procesu harmonizacije, te promjena u političkom i privrednom okruženju, te pristupanja novih članica, Direktiva 92/12/EEC nekoliko je puta mijenjana i dopunjavana. Osim te opšte direktive, za svaku grupu tih proizvoda donesene su posebne direktive – smjernice, kojima se određuje struktura akciza (definisanje proizvoda, osnovica za oporezivanje, poreska izuzeća, prelazni periodi u pojedinim slučajevima), te direktive kojima se određuju stope što će se primjenjivati.¹⁶²

Opšte je načelo da se proizvodi koji su proizvedeni u zemlji članici ili uvezeni iz druge zemlje članice odnosno iz zemalja izvan EU oporezuju u zemlji potrošnje po stopama koje se

¹⁶¹ *Consolidated Version of the Treaty establishing the European community* (Konsolidovana verzija ugovora o utemeljenju Europske ekonomske zajednice), Službeno glasilo Evropskih zajednica, *Official Journal of the European Communities* C 32- 5/69, od 24. prosinca 2002.

¹⁶² Kesner-Škreb, Marina: **Porezna harmonizacija**, Financijska teorija i praksa 31, Zagreb, 2007. str. 305-307.

primjenjuju u toj zemlji. Zemlje članice mogu zadržati već postojeće ili uvesti nove akcize na neke druge proizvode za koje svaka zemlja samostalno uređuje sistem oporezivanja, ali uz uslov da promet tih proizvoda pri prelasku granice ne iziskuje posebne carinske formalnosti. Dobrima koja se oporezuju akcizama treba biti omogućeno slobodno kretanje (i neoporezivanje akcizama) u prekograničnom prometu između zemalja članica. Takvo slobodno kretanje uslovljeno je postojanjem carinskih skladišta i odgovarajućih carinskih/poreskih dokumenata koji moraju pratiti te proizvode u prekograničnom prometu (unutrašnja prevozna dokumentacija).

Odlukom 1152/2003/EC6 u administrativnom se praćenju kretanja proizvoda koji se oporezuju akcizama papirna dokumentacija zamjenjuje sistemom elektronskog praćenja (EMSC)¹⁶³.

Uspostava kompjuterskog sistema treba omogućiti pojednostavnjenje kretanja oporezivih proizvoda unutar Zajednice, a sistem treba uskladiti i, ako je tehnički moguće, spojiti s kompjuterskim tranzitnim sistemom (NCTS)¹⁶⁴ radi lakšeg obavljanja administrativnih i trgovačkih postupaka. Finansiranje sistema trebaju dijeliti Zajednica i države članice unoseći udio Zajednice u opšti budžet EU. Države članice i Komisija trebaju uspostaviti kompjuterski sistem u roku šest godina od dana stupanja ove odluke na snagu, za što se odobrava iznos od 35 milijuna EUR iz opšteg budžeta EU. Države članice procijenit će i osigurati budžet, te kadar potreban za uspostavu i vođenje kompjuterskog sistema.

Akcizni proizvodi oporezuju se prema načelu zemlje odredišta odnosno u zemlji kupca kada je riječ o preduzetnicima, odnosno pravnim licima. Kada su to fizička lica koja kupuju proizvode za ličnu upotrebu i sami ih prenose, akciza se plaća u zemlji kupovine, odnosno primjenjuje se načelo zemlje porijekla. Zbog razlika u stopama i radi sprečavanja krijumčarenja u putničkom prometu određena je količina duvanskih i alkoholnih proizvoda koja se može prenositi iz jedne zemlje u drugu. Dopuštena količina cigareta iznosi 800 komada, a žestoka alkoholna pića ograničena su na 10 litara. Posebna ograničenja uvedena su za kupovine tih proizvoda u novim zemljama članicama koje zbog nižih stopa akciza od minimalno utvrđenih imaju i niže cijene tih proizvoda. Putnicima koji se vraćaju iz tih zemalja dopušteno je posjedovanje 200 cigareta, što će se primjenjivati sve dok se u novim zemljama članicama ne počnu primjenjivati stope u visini minimalno propisanih.

Direktive o harmonizaciji akciza utvrđuju minimalne stope, te mogućnosti određenih olakšica i izuzeća nužnih zbog ekonomskih razlika i prioriteta pojedinih članica što rezultira velikim razlikama u poreskim stopama i poreskim strukturama među zemljama. Znatne razlike u stopama među zemljama članicama potiču poreske prevare, krijumčarenje te prekograničnu kupovinu jeftinijih, niže oporezovanih proizvoda u susjednim zemljama.

Procijenjeni gubitak poreskih prihoda zbog utaje poreza na alkohol i duvan u 1996. godini iznosi 4,8 milijardi EUR. Krajem 2004. godine Uredbom 2073/20049 određuje se čvršća saradnja administrativnih tijela zemalja članica, kako bi se spriječile poreske prevare na području oporezivanja akcizama. Zadaci za provođenje te uredbe usmjereni su na direktne kontakte poreskih i carinskih službi među zemljama, brži protok i razmjenu informacija, te na primjenu transparentnijih i jače obvezujućih propisa u poslovanju.

U zemljama članicama osnovani su posebni uredi za saradnju na području oporezivanja akcizama (ELO)¹⁶⁵ koji jedanput u mjesecu putem informacijskog sistema SEED¹⁶⁶ razmjenjuju informacije o vlasnicima akciznih skladišta, te o njihovu prometu.

¹⁶³ EMSC, *Excise Monitoring and Control System*

¹⁶⁴ NCTS, *New Computerised Transit System*

¹⁶⁵ ELO, *Excise Liaison Office*

Uz znatne razlike u poreskim stopama još uvijek postoje i razlike u poreskim strukturama (područje oporezivanja, definisanje oporezivih proizvoda i poreske osnovice, način prikupljanja poreza, poreska izuzeća i oslobođenja, rokovi plaćanja poreza).

Iako je doneseno i usvojeno niz dokumenata o harmonizaciji, a radi provođenja zajedničke politike osnovano je i posebno tijelo za akcize (*Committee on Excise Duties*), na tom će području u budućnosti, a posebno nakon primanja novih članica, trebati uložiti znatne napore da se velike razlike i u poreskim strukturama među zemljama svedu na što manju mjeru.

Kako oporezivanje akcizama nije samo fiskalno pitanje, što je posebno vidljivo u posljednjih nekoliko godina, aktivnosti i djelovanja na nivou EU sve su više usmjereni na sprovođenje zajedničke ekološke, zdravstvene, poljoprivredne i prometne politike. Dok su osnovne direktive zdravstvene i ekološke politike povećanje poreskog opterećenja na tim proizvodima, na području poljoprivredne i prometne politike zagovara se fleksibilniji sistem oporezivanja koji neće uticati na konkurentnost između proizvođača, izbor proizvoda te koji će efikasnije rješavati probleme poreskih utaja.

Generalno, više je postignuto na usklađenju i provođenju ciljeva zajedničke ekološke, zdravstvene, poljoprivredne i prometne politike, nego li na području harmonizacije poreskih sistema zemalja Evropske unije.

3.3. Harmonizacija direktnih poreza u Evropskoj uniji

Za direktne (neposredne) poreze može se reći da je proces harmonizacije otpočeo tek nakon uspostavljanja relativno visokog stepena harmonizacije indirektnih poreza. Razlog tome je tadašnje shvatanje da je za Evropsku uniju od većeg značaja bilo prvo harmonizovati indirektno oporezivanje (PDV, akcize) zbog izvršenja primarnog cilja, a to je stvaranje zajedničkog tržišta. Tako se harmonizacija direktnih poreza ne spominje u Rimskom ugovoru iz 1957. godine.

Tek kasnijih godina Komisija je predlagala razne programe harmonizacije direktnih poreza. Istorija inicijativa za većom koordinacijom i usklađivanjem generalno sistema oporezivanja u zemljama članicama EU seže još od 60-ih godina.¹⁶⁷ Nekoliko studija, kao *Neumarkov izvještaj* iz 1962. i *Tempelov izvještaj* iz 1970., osim za harmonizaciju poreza na promet, predstavljalo je i inicijativu za postizanje višeg stepena harmonizacije sistema oporezivanja preduzeća.

Ozbiljnije razmatranje harmonizacije direktnih poreza veže se za 1990. kada je osnovana, tzv. *Rudingova komisija*.¹⁶⁸ Na zahtjev Komisije EU, to tijelo je 1992. godine izradilo izvještaj, koji je imao za cilj utvrditi postojanost i jačinu veze između oporezivanja preduzeća u EU i izgradnje zajedničkog tržišta. Uprkos detaljnim i vrijednim činjenicama i preporukama proizašlih iz tog izvještaja, za razliku od sistema indirektnih poreza izostala je snažnija podrška za većom harmonizacijom sistema direktnih poreza.

¹⁶⁶ SEED, *System for Exchange of the Excise Data*

¹⁶⁷ Šimović, H.: **Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji**, Računovodstvo i financije 2, Zagreb, 2006, str. 182.

¹⁶⁸ Nazvana prema nizozemskom ministru finansija Rudingu koji je bio na čelu te komisije.

Kod sistema oporezivanja preduzeća (kompanija, dobiti), Savjet je donio nekoliko poresko-pravnih dokumenata:¹⁶⁹

1. Direktivu o fuziji (spajanjima),
2. Direktivu o trgovačkim društvima majka-kćer,
3. Međunarodni dogovor (konvenciju) o primjeni arbitražnog postupka u slučajevima dvostrukog oporezivanja, te
4. Direktivu o zajedničkom oporezivanju kamata i autorskih naknada među povezanim kompanijama.

Osim spomenutih direktiva, postoji još jedan dokument, Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća koji pobliže uređuje sistem oporezivanja preduzeća u kontekstu sprečavanja štetne poreske konkurencije u EU.

Kod sistema oporezivanja dohotka pojedinca Savjet je donio Direktivu o oporezivanju kamata na štednju. Osim oporezivanja kamata, Komisija je iznijela određene prijedloge vezane uz oporezivanje dividendi, oporezivanja penzija, te poboljšanju međusobne saradnje zemalja članica EU oko pitanja oporezivanja dohotka pojedinca.

Sve do 1997. godine sistem harmonizacije direktnog oporezivanja u EU bio je vrlo skroman. Naime, do tada su postojale samo direktive o spajanjima, te o društvima majka-kćer koje su, skupa s utvrđenim arbitražnim postupkom, bile, prije svega, usmjerene ka rješavanju pitanja dvostrukog oporezivanja, dok je usklađivanje oporezivanja dobiti i dalje ostalo otvoreno.

Komisija je 5. novembra 1997. godine izdala komunikaciju (Com (97) 564), odnosno dokument kojim je predložila niz mjera protiv štetne poreske konkurencije u EU. Taj «poreski paket» mjera trebao je smanjiti razlike u oporezivanju dobiti i dohotka među zemljama članicama EU, usmjeriti sisteme direktnog oporezivanja više ka ostvarenju ciljeva zajedničkog tržišta, te usmjeriti sistem direktnog oporezivanja u cilju povećanja zaposlenosti u EU. Taj «poreski paket» sadržavao je tri nove inicijative kojima bi se kroz nekoliko narednih godina proširio sistem harmonizacije direktnih poreza u EU.¹⁷⁰ Prve dvije inicijative se odnose na Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća, te Direktivu o zajedničkom oporezivanju kamata i autorskih naknada među povezanim kompanijama, kojima je proširen sistem harmonizacije oporezivanja preduzeća. Treću inicijativu činila je Direktiva o oporezivanju kamata na štednju kojom je proširen sistem harmonizacije oporezivanja dohotka pojedinca.

Jedno od područja oporezivanja gdje do sada nisu postignuti nikakvi pozitivni pomaci u vezi usklađivanja u EU je područje oporezivanja imovine. Kao posljedica te neusklađenosti uočava se različit pristup pojedinih država članica EU sistemu oporezivanja imovine. Budući da do sada nisu preduzete nikakve mjere u smjeru harmonizacije, zemljama članicama EU za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja na raspolaganju stoje jedino bilateralni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja imovine. Vjerovatno se u daljoj budućnosti može očekivati i usklađivanje imovinskih poreza pod okriljem EU, ali tek nakon što se usklade

¹⁶⁹ Šimović, H.: **Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji**, Računovodstvo i financije 2, Zagreb, 2006, str. 182.

¹⁷⁰ Šimović, H.: **Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji**, Računovodstvo i financije 2, Zagreb, 2006, str. 183.

ostali, fiskalno značajniji porezi koji u ovom trenutku značajnije utiču na alokaciju i redistribuciju sredstava u EU.¹⁷¹

Može se slobodno reći kako EU u segmentu direktnog oporezivanja ulaže više napora u razvijanje međusobne saradnje među zemljama članicama EU, nego u samu harmonizaciju poresko-pravnog zakonodavstva. Jačanjem međusobne saradnje zemalja članica i njihovih poreskih uprava nastoji se olakšati razmjena informacija te suzbiti poreska utaja i poreska evazija. Saradnja zemalja članica u području direktnih poreza započela je još 1977. godine donošenjem Direktive Savjeta 77/799/EC24 kao nadopunom za postojeće odredbe u bilateralnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

3.3.1. Harmonizacija poreza na dobit

Porez na dobit različit je u državama Evropske unije. Nakon plaćanja poreza na dobit, dionička društva – preduzeća isplaćuju dividendu za svoje dioničare. U nekim državama dividenda je oslobođena obaveze plaćanja poreza na dobit ili postoje razna izuzeća za određene iznose.

Porezi na dobit preduzeća ključni su za investicijske odluke preduzeća, posebno u vrijeme globalizacije. Privlačenje novih kompanija u pojedine države prvenstveno zavisi od poreza na dobit. Nižim porezima na dobit, pa čak i oslobađanjem od poreza na dobit na određeni broj godina, želi se dinamizirati privreda pojedine države. Pojedina država može imati nekoliko stopa poreza na dobit, kao i izuzeća za pojedine regije u državi. U EU sada postoji 27 poreskih sistema poreza na dobit koji imaju svoje specifičnosti.

Za razliku od poreza na promet, odnosno PDV-a, u EU nije dogovoren zajednički oblik oporezivanja dobiti, tako da se može govoriti samo o harmonizaciji pojedinih segmenata sistema oporezivanja preduzeća, a ne o harmonizaciji poreza na dobit (profit). Osim harmonizacije poreskog oblika, ne postoji ni direktiva ili neki drugi poresko-pravni dokument kojim bi se na nivou EU harmonizovala poreska stopa, poreska osnovica, poreska oslobađanja i drugi bitni elementi oporezivanja. Djelimično se to nastoji postići Kodeksom ponašanja pri oporezivanju preduzeća, ali njegova glavna funkcija je ipak u sprečavanju štetne poreske konkurencije u EU.

Postojećim smjernicama u sferi harmonizacije oporezivanja preduzeća, prije svega, nastojala se riješiti problematika dvostrukog oporezivanja dividendi, te problematika povezanih preduzeća, koja je predstavljala najveći problem kod direktnog oporezivanja u ranijim fazama stvaranja zajedničkog evropskog tržišta.

Jačanjem zajedničkog tržišta, ali ujedno i pojavom nelojalne, odnosno štetne poreske konkurencije među zemljama članicama EU, donošenjem prethodno spomenutog «poreskog paketa» iz 1997. godine proširio se sistem harmonizacije oporezivanja preduzeća. Danas sistem harmonizacije oporezivanja preduzeća u EU obuhvata direktive i ostale poresko-pravne akte i dokumente koji se odnose na pet područja:¹⁷²

1. Oporezivanje matičnih i zavisnih društava (društva majka-kćer),

¹⁷¹ Mijatović, N.: **Oporezivanje imovine s posebnim osvrtom na oporezivanje nasljedstva i darova**, Pravni fakultet, Zagreb, 2004., str. 146-152.

¹⁷² Šimović, Hrvoje: **Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji**, Računovodstvo i finansije 2, Zagreb, 2006. str.182.

2. Poreski tretman spajanja, dijeljenja, te transfera imovine i udjela među preduzećima,
3. Arbitražni postupak u slučajevima dvostrukog oporezivanja,
4. Oporezivanje kamata i autorskih naknada između povezanih kompanija, te
5. Evropski model sprečavanja štetne poreske konkurencije (Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća).

Direktivom Savjeta 90/435/EEC5 od 23. jula 1990. godine o sistemu zajedničkog oporezivanja u slučaju matičnih i zavisnih društava (društva majka-kćer) nastojalo se ukloniti dvostruko oporezivanje dividendi, odnosno dvostruko oporezivanje raspodijeljene dobiti. Razlog uvođenja ove direktive treba tražiti u tome što pojava dvostrukog oporezivanja ograničava slobodu kretanja kapitala, kao jednu od temeljnih sloboda EU.

Do dvostrukog oporezivanja dividendi može doći ako zavisno društvo (društvo kćer) u jednoj zemlji plaća dividendu svom matičnom društvu (društvu majci) u drugoj zemlji, i to na sljedeći način: dividenda je oporezovana u zemlji u kojoj se nalazi zavisno društvo koje isplaćuje dividendu i dividenda što je dobije matično društvo takođe je oporezovana u zemlji u kojoj je matično društvo poreski obveznik.

Direktiva rješava problem dvostrukog oporezivanja dividendi tako da se dividenda koju isplaćuje zavisno društvo matičnom ne oporezuje, s time da svaka zemlja članica mora poštovati odredbe Direktive samo prema, tzv. kvalifikovanim društvima.¹⁷³

Kvalifikovana društva prema Direktivi 90/435/EEC su:¹⁷⁴

- ona društva koja imaju jedan od pravnih oblika navedenih u Aneksu Direktive (2003/123/EC),
- ona društva koja se smatraju rezidentima prema poreskim propisima određene zemlje članice za potrebe oporezivanja, te
- da su podložni oporezivanju barem jednom od oblika korporativnih poreza navedenih u Direktivi.

Direktiva tačno određuje uslove prema kojima bi se određeno preduzeće smatralo matičnim u nekoj zemlji članici. Matičnim društvom (društvom majka) smatra se ono društvo koje ima minimalno 20% udjela, odnosno 20% glasačkih prava u zavisnom društvu (društvu kćeri).¹⁷⁵ Zemlja članica može uskratiti povlasti iz Direktive ukoliko matično društvo nije vlasnik tih udjela dvije godine zaredom.

Osim što Direktiva tačno određuje status matičnog i zavisnog društva, ona nakon što se utvrde odnosi među povezanim preduzećima propisuje metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Bez obzira na korištenu metodu, da bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje dividende, istu metodu moraju primjenjivati zemlja članica u kojoj se nalazi matično društvo i zemlja članica u kojoj se nalazi zavisno društvo. Prema Direktivi zemlja matičnog društva može neoporezivati dividendu isplaćenu od zavisnog društva ili je oporezivati, ali uz mogućnost odbitka plaćenog poreza koje je platilo zavisno društvo. Ukoliko je zavisno društvo poreski obveznik u drugoj zemlji članici, ta država ne smije oporezivati dividendu koja se isplaćuje matičnom društvu u drugoj zemlji.

¹⁷³ u Direktivi se kvalifikovano društvo naziva «kompanija zemlje članice» (engl. *Company of a Member State*).

¹⁷⁴ EU Taxation, (2005a) *Common taxation of parent companies and their subsidiaries* (dostupno na: www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26037.htm)

¹⁷⁵ Šimović, Hrvoje: **Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji**, Računovodstvo i finansije 2, Zagreb, 2006. str.184.

Direktivom Savjeta 90/434/EEC od 23. jula 1990. godine o sistemu zajedničkog oporezivanja vezano uz spajanja, dijeljenja, te transfer imovine i udjela među preduzećima različitih zemalja članica EU nastojala se ukloniti problematika oporezivanja oko istoimenog problema. Naime, u slučaju spajanja, diobe i reorganizacije povezanih preduzeća moglo je doći do povećanja ili pak smanjenja poreske obveze prema poreskim zakonima određene zemlje članice. Da bi se ispravile te neujednačenosti i raznolikosti poreskog tretmana spajanja, dijeljenja te reorganizacije preduzeća među zemljama članicama EU, Direktiva predviđa da se obveza plaćanja poreza proizašla iz tih razloga odgađa do prodaje imovine trećoj osobi. Direktiva tačno određuje pojmove, odnosno slučajeve kada se radi o spajanjima preduzeća, dijeljenju preduzeća, transferu imovine među preduzećima, te razmjeni vlasničkih udjela među preduzećima.

Razlikuju se četiri vrste takvih transakcija na koje se primjenjuje odgoda plaćanja poreza:¹⁷⁶

- Spajanje (engl. *merger*) - kada jedno ili više društava prenosi svoju imovinu i obveze na drugo društvo, s time da to drugo društvo mora izdati svojim dioničarima nove dionice za spojeno društvo (načelo “dionica za dionicu”);
- Dijeljenje (dioba) (engl. *division*) - kada jedno društvo prenosi svoju imovinu i obveze na dva ili više drugih društava, s time da društvo čija se imovina dijeli prestaje postojati. Takođe, za zamjenu za podijeljeno društvo dioničarima se moraju izdati nove dionice opet prema načelu “dionica za dionicu”;
- Prenos imovine (engl. *transfer of assets*) – kada jedno društvo prenosi svoje cjelokupno poslovanje ili dijelove svog poslovanja (poslovne jedinice) na drugo društvo. U zamjenu za transfer poslovanja prvo društvo dobija udjele u društvu na koje se poslovanje prenijelo;
- Zamjena udjela (engl. *exchange of shares*) – kao što i sam naziv kaže, kada jedno društvo stiče većinu udjela u drugom društvu, i to od strane većinskog vlasnika u tom drugom društvu. Zauzvrat, većinski vlasnici iz drugog društva koji su prepustili svoje udjele društvu sticatelju postaju većinski vlasnici tog istog društva sticatelja.

Sama odgoda plaćanja poreza prema Direktivi ne znači i odustajanje određene zemlje članice od oporezivanja tih kapitalnih dobitaka. Nakon spajanja, odnosno prenosa imovine zemlja članica može oporezivati razliku između prodajne cijene i vrijednosti imovine. Od povlastica utvrđenih Direktivom zemlja članica može i odustati ukoliko smatra da je isključivi cilj spajanja, odnosno jednog od navedenih oblika transfera imovine bilo izbjegavanje plaćanja poreza (evazija).

Direktiva 90/434/EEC je u 2005. godini proširena i dopunjena Direktivom 2005/19/EC u cilju poboljšanja sistema oporezivanja u slučaju spajanja, diobe i reorganizacije preduzeća.¹⁷⁷

Na sjednici Savjeta 23. jula 1990. godine donesena je i Konvencija 90/436/EEC¹⁰ o eliminaciji dvostrukog oporezivanja u slučaju transfera dobiti (profita) povezanih društava. Konvencijom je zapravo uveden arbitražni postupak za sprečavanje dvostrukog oporezivanja

¹⁷⁶ EU Taxation, (2005b) *Common taxation of taxation: mergers, divisions and contributions of assets* (dostupno na: www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26039.htm)

¹⁷⁷ EU Taxation, (2005b) *Common taxation of taxation: mergers, divisions and contributions of assets* (dostupno na: www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26039.htm)

ukoliko zemlje članice EU različito tumače transferne cijene za zajedničke aktivnosti povezanih preduzeća.

Ukoliko dođe do dvostrukog oporezivanja, preduzeće iznosi svoj slučaj nadležnim poreskim vlastima. Ukoliko se obje poreske vlasti koje su nametnule obvezu plaćanja poreza ne mogu složiti oko iznesenog problema da je samo jedna od njih nadležna u slučaju oporezivanja, problem se izlaže savjetodavnoj komisiji koja predlaže svoj način rješavanja problema. Poreske vlasti, bez obzira na prijedlog savjetodavne komisije mogu još uvijek postići zajednički dogovor. Ako do njega ne dođe, odluka savjetodavne komisije postaje oblikovna za obje zemlje članice.

Novom Konvencijom 96/C 26/01 od 21. decembra 1995. godine u arbitražni postupak uključene su Austrija, Švedska i Finska, a iste godine sam postupak je produžen za narednih pet godina, tačnije do 2000. godine. Savjet je dopunom 1999/C 202/01 iz 1999. godine pokrenulo postupak produženja arbitražnog protokola za narednih pet godina, ali pošto ga sve zemlje članice nisu ratificirale u 2000. godini arbitražna Konvencija je prestala djelovati.¹⁷⁸

Poreskim paketom iz 1997. godine prvi put se ozbiljnije nakon 1990. godine proširio sistem harmonizacije direktnih poreza u EU. Razlog tome je jačanje štetne poreske konkurencije među zemljama članicama koja se prije svega ogledala u sistemu direktnog oporezivanja dohotka i dobiti. Tako je Savjet 3. juna 2003. godine donio Direktivu 2003/49/EC o sistemu zajedničkog oporezivanja vezano uz oporezivanje kamata i autorskih naknada između povezanih društava u različitim zemljama članicama EU.¹⁷⁹ Smjernicom se u okviru, tzv. «poreskog paketa» želio uspostaviti svojevrstni regulatorni instrument koji bi osigurao eliminaciju štetne poreske konkurencije u segmentu oporezivanja kamata i autorskih naknada između povezanih preduzeća.

Prije donošenja Direktive neusklađenosti su se javljale u situaciji kad bi jedno društvo isplaćivalo drugom društvu u drugoj zemlji članici kamatu i/ili naknadu za autorska prava. Prilikom takvih transakcija ubirao bi se porez po odbitku (engl. *withholding tax*) u zemlji izvora, odnosno u zemlji iz koje se isplaćuju takve transakcije. Takva poreska zapreka uticala je na slobodnu alokaciju kapitala unutar EU i širenje poreske konkurencije, ali i na moguću pojavu dvostrukog oporezivanja.

Prema Direktivi 2003/49/EC kamate i naknade za autorska prava se oporezuju u onoj zemlji članici u kojoj je sjedište društva koje je stvarni korisnik kamata i naknada za autorska prava. To znači da zemlja izvora kamata i autorskih naknada ne oporezuje kamate i autorske naknade ukoliko se stvarni korisnik nalazi u drugoj zemlji članici EU.¹⁸⁰

Model Evropske unije u sprečavanju štetne poreske konkurencije sadržan je u «Kodeksu ponašanja pri oporezivanju preduzeća» koji je sastavni dio zaključaka Savjeta ECOFIN-a (Savjet ministara privrede i finansija zemalja članica EU) održanog 1. decembra 1997. godine.¹⁸¹ Kodeks ponašanja pri poslovnom oporezivanju stupio je na snagu 1.1.1998. godine.

Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća (engl. *Code of Conduct for Business Taxation*) je dokument kojim se države članice Evropske unije (EU) obvezuju da neće

¹⁷⁸ EU Taxation, (2005d) *Elimination of double taxation (arbitration)* (dostupno na: www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26038.htm)

¹⁷⁹ Šimović, Hrvoje: **Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji**, Računovodstvo i finansije 2, Zagreb, 2006. str.185.

¹⁸⁰ EU Taxation, (2005c) **Common system of taxation: interest and royalty payments made between associated companies** (dostupno na: www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31039.htm)

¹⁸¹ European Commission, (1998), **Council Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy**. Official Journal of European Communities, C 2/01, 06. 01. 1998.

prihvatati nove sisteme oporezivanja koji bi među njima uzrokovali štetnu poresku konkurenciju. Tim se dokumentom takođe zemlje članice EU obvezuju da postupno uklanjaju stare, odnosno postojeće, sisteme koji u sebi sadrže razne oblike poreskih podsticaja i drugih instrumenata koji uzrokuju poresku utakmicu među zemljama članicama EU. Kodeks, međutim, nije obligatorna zakonska uredba. Kodeks se može shvatiti kao smjernica koje bi se zemlje članice EU trebale pridržavati prilikom donošenja, izmjena i provođenja svojih poreskih propisa.

Osim donošenja Kodeksa, osnovana je i posebna Radna grupa (tzv. *Primarolo Group*)¹⁸² u okviru Savjeta, koja je imala za cilj da otkrije i procijeni koje su to poreske mjere i poreski elementi unutar postojećih poreskih sistema, koji bi se mogli opisati kao štetni i koji uzrokuju poresku konkurenciju među zemljama članicama EU. Takođe, Primarolo grupa je dobila zadatak da vrši nadzor nad uklanjanjem takvih štetnih poreskih elemenata. Zemlje članice EU su se obvezale na međusobno izvještavanje o svakom predloženom poreskom režimu kojeg namjeravaju razmatrati i koji bi u smislu Kodeksa bio štetan.

Primarolo grupa ima obvezu izvještavanja Savjeta EU o svakoj analizi svake razmatrane poreske mjere. Primarolo grupa kontinuirano obavlja svoj posao, i svake godine revidira i objavljuje popis poreskih mjera koje smatra štetnima. Trenutno je nabrojano preko sto različitih poreskih mjera koje su uzrok štetne poreske konkurencije.

Sam Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća sastoji se od nekoliko dijelova koji predstavljaju svojevrzne smjernice kojih bi se zemlje članice EU trebale pridržavati u izgradnji svojih poreskih propisa kako bi spriječili nastanak ili uklonili već postojeću poresku konkurenciju.¹⁸³ Najprije je naglašena politička važnost Kodeksa, zatim su navedene potencijalno štetne poreske mjere. U nastavku dokumenta određeno je područje pružanja i revizije informacija među zemljama EU, područje suzdržavanja zemalja EU od uvođenja novih (štetnih) mjera i njihovo uklanjanje u slučaju njihovog postojanja. U posebnom dijelu dokumenta obrađuje se područje poreske evazije, zatim problem državnih podsticaja i potpora, te na samom kraju nužnost godišnjeg izvještavanja o napretku i reviziji sadržaja Kodeksa.

Kodeks ponašanja pri poslovnom oporezivanju zapravo se odnosi na one poreske mjere koje uzrokuju, ili koje bi mogle uzrokovati, značajnu neravnomjernu lokaciju poslovnih aktivnosti unutar EU. Pod poreskim mjerama se podrazumijevaju bilo koji zakoni, pravilnici ili čak administrativne procedure koje uzrokuju navedene poremećaje u konkurentnosti privreda. Takođe, pod poslovnom aktivnošću smatraju se i sve aktivnosti koje se obavljaju unutar grupe kompanija.

Zemlje članice EU se obvezuju da neće uvoditi nove poreske mjere koje su označene štetnima u Kodeksu. Članice EU moraju poštovati načela određena unutar Kodeksa prilikom determiniranja budućih (poreskih) politika. U skladu sa odredbama Kodeksa, zemlje članice EU se obvezuju da će preispitati postojeću, ali i buduću, poresku regulativu.

Poseban dio Kodeksa (Paragraf J) odnosi se na državne pomoći. S tim u vezi je naznačeno da bi se razne državne pomoći i podsticaji mogli označiti kao štetne poreske mjere. Državne pomoći obuhvataju čitav niz mjera, te se posebno navode: direktne subvencije iz državnog budžeta, državne garancije na lokalnom i središnjem nivou, razna poreska izuzeća i olakšice, direktne državne kapitalne investicije, itd. Savjet EU od Komisije EU zahtijeva

¹⁸² Nazvana po gospođi Primarolo koja je imenovana za voditelja te grupe za prve dvije godine rada.

¹⁸³ Šimović, Hrvoje: **Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji**, Računovodstvo i finansije 2, Zagreb, 2006. str.186.

pomoć u primjeni pravila Kodeksa, koja imaju za ulogu ublažavanje negativnih učinaka državnih pomoći.

Kako bi Kodeks bio što kvalitetniji i što efikasniji, Savjet EU obvezuje Komisiju EU na davanje godišnjih izvještaja o napretku i reviziji sadržaja Kodeksa. Cilj ove odluke je razmatranje o proširivanju smjernica dokumenta na sve one dijelove poreskog sistema koji dosad nisu obuhvaćeni Kodeksom i koji su potencijalni uzrok štetne poreske konkurencije.¹⁸⁴

3.3.2. Harmonizacija poreza na dohodak građana

Zakonodavstvo EU se rijetko mješa u oporezivanje fizičkih lica, što je i razlog najmanjeg stepena harmonizacije u segmentu oporezivanja dohotka pojedinca. Pošto je i taj segment direktnog oporezivanja jedan od uzročnika pojave štetne poreske konkurencije, prethodno spomenutim poreskim paketom prvi put se donijela direktiva koja se bavi harmonizacijom oporezivanja dohotka pojedinca, tačnije harmonizacijom oporezivanja kamata na štednju. Osim oporezivanja kamata na štednju, u EU postoji još nekoliko inicijativa i prijedloga koji bi harmonizacijom obuhvatili problematiku oporezivanja penzija i dividendi kod dohotka pojedinca. Namjera EU u harmonizaciji oporezivanja dohotka pojedinca jeste da se zaštiti sam pojedinac u osiguranju jednakog poreskog tretmana, da se onemogući diskriminacija i bježanje u druge zemlje, tzv. «poreske oaze», radi ostvarivanja poreskih, penzijskih i drugih povoljnijih prava.¹⁸⁵

Savjet je 3. juna 2003. godine donio Direktivu 2003/48/EC o oporezivanju dohotka od štednje, odnosno kamata na štednju. Cilj Direktive je da se u budućnosti osigura najmanji nivo prekograničnog oporezivanja kamata u EU. Direktiva je stupila na snagu 1. jula 2005. godine. Prema Direktivi sve zemlje članice EU moraju uvesti automatsku razmjenu informacija o isplatama kamata na štednju nerezidentima. Tačnije, za banke koje se nalaze na području EU, Direktiva propisuje obvezu prekograničnog slanja kontrolnih saopštenja o visini isplaćenih kamata strancima. Na osnovu tako razmjenjenih podataka, kamate od štednje će se oporezivati u zemlji prebivališta prema tamo mjerodavnim poreskim zakonima.

Direktiva se odnosi samo na kamate isplaćene fizičkim licima, odnosno «vlasniku beneficije» kako ga određuje Direktiva. Kamatama u smislu Direktive smatraju se potraživanja od kamata svake vrste (npr. kamate na štedne uloge, obveznice, državne obveznice, kamate i dobiti od investicionih fondova).

Direktiva se primjenjuje i na odnose s trećim zemljama (npr. Švajcarskom, Lihtenštajnom, Monakom, Andorom i San Marinom) pod uslovom da se zaključi ugovor o jednakim mjerama ili onakvima kakve se primjenjuju u Austriji, Belgiji i Luksemburgu.

Sve zemlje članice EU dužne su ustrojiti sistem razmjene informacija, osim Austrije, Belgije i Luksemburga. Za Austriju, Belgiju i Luksemburg se primjenjuje prelazno rješenje, odnosno te zemlje ubiru porez na izvoru (porez po odbitku) na isplaćene kamate. Na kraju prelaznog perioda Austrija, Belgija i Luksemburg morat će uspostaviti sistem razmjene informacija, dok istovremeno cijeli prelazni period imaju pravo primati informacije drugih zemlja članica. U prelaznom periodu do 1. januara 2011. godine, u prve tri godine one će

¹⁸⁴ Šimović, H.: **Štetna porezna konkurencija u Europskoj uniji i mjere za njezino sprječavanje**, Računovodstvo i financije, 50 (11), 2004., str. 73 - 77.

¹⁸⁵ Šimović, Hrvoje: **Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji**, Računovodstvo i finansije 2, Zagreb, 2006. str.186.

ubirati 15% poreza po odbitku, za druge tri godine 20%, a nakon toga 35%. U istom tom periodu 75% prihoda tog ubranog poreza na kamate morat će dostaviti zemlji članici čiji je štediša rezident, a 25% posto tih prihoda će zadržati sebi.

Austrija, Belgija i Luksemburg uspostaviće sistem razmjene informacija tek nakon što EU sa Švajcarskom, Lihtenštajnom, Monakom, Andorom i San Marinom zaključi sporazum o automatskoj razmjeni informacija prema OECD-ovom standardu o isplati kamata na štednju iz OECD - Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja iz 2002. godine. Savjet je takav prijedlog jednoglasno prihvatio, ali Austrija, Belgija i Luksemburg kao drugi uslov zahtijevaju jednoglasno prihvatanje takvog ugovora sa SAD-om.

Problematika oporezivanja dividendi fizičkih lica nije usklađena unutar EU. Kao što je prethodno spomenuto ne postoji namjera zakonodavstva EU da se previše miješa u taj segment oporezivanja. Tako je Komisija 19. decembra 2003. godine uputila Savjetu, Parlamentu i Evropskom ekonomskom i socijalnom odboru Komunikaciju (Obavijest)¹⁸⁶ o oporezivanju dividendi fizičkih lica na zajedničkom tržištu.

U Komunikaciji se pozivaju sve zemlje članice na saradnju oko pitanja oporezivanja dividendi fizičkih lica. Zemlje članice EU ne smiju ograničavati slobodno kretanje kapitala, stoga se dividende koje ostvaruju rezidenti druge zemlje članice ne mogu oporezivati većim porezom nego što ih ostvaruju ti rezidenti u vlastitoj zemlji članici. Isto vrijedi obrnuto, dividende isplaćene u inostranstvo ne smiju se oporezivati većim porezom od domaćih. Ukoliko određena zemlja članica ne prihvati upute Komisije, odnosno ne poštuje Ugovor o osnivanju EU, Komisija, može preduzeti pravne radnje protiv takve zemlje članice.

Slično kao i kod oporezivanja dividendi pojedinaca, Komisija je 19. aprila 2001. godine uputila Svjetu, Parlamentu i Evropskom ekonomskom i socijalnom odboru Komunikaciju (Obavijest)¹⁸⁷ pod naslovom «Eliminacija poreskih prepreka kod prekograničnih profesionalnih penzija».

Zbog omogućavanja slobode kretanja kapitala, namjera Komisije je da se uklone prepreke i u budućnosti omogućiti pojedincima uplaćivanje u penzijske institucije izvan zemlje članice u kojoj imaju stalno prebivalište. Isto kao i kod dividendi, namjera Komisije je da se oko pitanja oporezivanja penzija postigne saradnja među zemljama članicama, ne posežući pri tome za harmonizacijom poresko-pravnog zakonodavstva.

3.3.3. Harmonizacija poreske osnovice vs harmonizacija poreskih stopa u EU

Evropska komisija je u oktobru 2001. godine dovršila i izdala izvještaj (Komunikaciju)¹⁸⁸ o budućnosti sistema oporezivanja preduzeća u EU čime je otvorila raspravu i započela intenzivniju harmonizaciju i tog segmenta poreskog sistema zemalja članica EU. Sam izvještaj pruža mnogo informacija o postojećim sistemima oporezivanja preduzeća u EU, o postojećim efektivnim poreskim stopama, poreskim anomalijama u segmentu prekograničnog oporezivanja, te o poreskoj konkurenciji uopšte. Izvještaj takođe sadrži i brojne konkretne prijedloge reforme od kojih najviše dominira harmonizacija poreske osnovice.

¹⁸⁶ COM (2003) 810 final - nije objavljena u Službenom listu EU (Official journal).

¹⁸⁷ COM (2001) 214 final - nije objavljena u Službenom listu EU (Official journal).

¹⁸⁸ Toward an Internal Market without tax obstacles: A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU wide activities, COM (2001) 582 final.

Evropska komisija je politiku i reformu započetu 2001. godine potvrdila 2003. godine novim izvještajem¹⁸⁹ gdje se zauzeo stav kako je jedini i najefikasniji način da se uklone poreske prepreke i različitosti među zemljama članicama EU uspostavljanje zajedničke konsolidovne korporativne poreske osnovice (engl. *Common Consolidated Corporate TaxBase*). Naime, Europska komisija polazi od Lisabonske strategije kojoj je za cilj povećanje zaposlenosti i uopšte ostvarenje privrednog rasta u EU. Kako bi ostvarila te ciljeve, Komisija polazi od samog preduzeća (korporacije) koje posluje na «zajedničkom tržištu» ali sa različitim sistemima oporezivanja preduzeća. Komisija smatra da je harmonizacija poreske osnovice u tom segmentu oporezivanja jedini pravi način kako da se utiče na izvršenje Lisabonske strategije, te uklone poreske prepreke i različitosti preduzećima koja posluju na području cijele EU. Indirektno, time bi se uticalo i na drugi važan cilj EU, posebno njenih bogatijih zemalja, a to je sprečavanje i uklanjanje «štetne» poreske konkurencije.

Evropska komisija, tačnije njen odjel (direktorat) za oporezivanje i carinsku uniju trenutno radi na sistematizaciji zajedničke poreske osnovice. Sistematizacija se temelji na dva glavna i obimna pristupa harmonizacije poreske osnovice. Prvi i najvažniji je prethodno već spomenut, a radi se o zajedničkoj konsolidovanoj korporativnoj poreskoj osnovici. Drugi mogući pristup namijenjen je za mala i srednja preduzeća a bazira se na tzv. oporezivanju u zemlji boravišta (engl. *Home State Taxation*).

Zajednička konsolidovana poreska osnovica je model kojim se želi postići harmonizacija poreske osnovice u EU posebno za ona preduzeća koja svoje profite ostvaruju u više zemalja članica EU.¹⁹⁰ Takvim modelom bi se eliminisala konkurencija u segmentu poreskih osnovica među zemljama članicama EU. Nedostatak ovakvog modela ogleda se u gubitku nacionalne nadležnosti u određivanju poreske osnovice, odnosno u jačanju «središnje» fiskalne vlasti EU. Nadalje, ovako harmonizovana poreska osnovica pogodovala bi samo multinacionalnim kompanijama, za razliku od malih i srednjih preduzeća koja posluju uglavnom na području jedne zemlje članice. Jedna od temeljnih stvari vezanih za definisanje takve osnovice jest da se polazi od Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS). Komisija smatra da uprkos konceptualnim nedostacima treba težiti ka fer vrijednosti i porednju bilansa prethodnih godina pri utvrđivanju dobiti, u odnosu na mjerenje dobiti kroz jednu godinu.

Zbog ovih nedostataka Komisija je paralelno krenula u razvijanje drugog modela oporezivanja u zemlji boravišta namijenjenog, prije svega, preduzećima kojima se više isplati primjenjivati poresko zakonodavstvo domaće-matične države. Na ovaj način ostavlja se mogućnost izbora preduzeću da izabere ili zajedničku poresku osnovicu EU ili svoju poresku obvezu izvršava po zakonodavstvu matične zemlje članice. Model oporezivanja u zemlji boravišta zapravo ne zahtijeva harmonizaciju, a namijenjen je, prije svega, malim i srednjim preduzećima koja svoje poslovanje pretežno baziraju u jednoj zemlji.¹⁹¹ Nedostatak ovakvog modela ogleda se u tome što ako pojedina multinacionalna kompanija može izabrati ovakav model oporezivanja, njena poreska obaveza oporezuje se prema zakonodavstvu zemlje matičnog društva (društva majke). U tom slučaju, ostale zemlje članice u kojima posluju filijale tog preduzeća, morale bi priznati poresko zakonodavstvo matične zemlje članice, a matična zemlja bi uveliko zavisila od saradnje s poreskim upravama ostalih zemalja članica. To opet ostavlja prostor za poreske distorzije i poresku konkurenciju, jer zemlje članice u

¹⁸⁹ European Commission, COM (2003) 726 od 24.11.2003.

¹⁹⁰ Šimović, Hrvoje: **Harmonizacija porezne osnovice nasuprot harmonizaciji poreznih stopa**, Zbornik radova: Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj, Pula, 2006., str.5.

¹⁹¹ Šimović, Hrvoje: **Harmonizacija porezne osnovice nasuprot harmonizaciji poreznih stopa** (Zbornik radova: Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj, 41. simpozij Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, Pula, 2006), str. 5.

ovom modelu ne harmonizuju poreske osnovice. Još kad se uključi aspekt poreske stope, čije su statutarne visine već različite, to dodatno povećava mogućnost poreske konkurencije.

Posmatrajući generalno harmonizaciju poreske osnovice ili u poređenju sa harmonizacijom poreske stope, može se istaći nekoliko prednosti takvog pristupa harmonizaciji sistema oporezivanja dobiti.¹⁹²

- Prvo, zajedničkom poreskom osnovicom multinacionalnim kompanijama koje najviše stvaraju dodatnu vrijednost u EU bi se omogućilo da na jedan način izmiruju svoju poresku obvezu;
- Drugo, sa aspekta države bi se uveliko eliminisao problem transfernih cijena i kapitalizacije, a sa aspekta kompanije smanjio bi se trošak usklađivanja različitih poreskih obaveza;
- Treće, konsolidovanom poreskom osnovicom bi se eventualni gubitak u jednoj zemlji članici anulirao eventualnim dobitkom iz druge zemlje članice, te se na taj način više osigurala neutralnost poreskog sistema;
- Četvrto, jedinstvenom poreskom osnovicom eliminisale bi se poreske prepreke prekograničnim spajanjima i preuzimanjima poduzeća koja trenutno proizilaze zbog nedostatka harmonizacije i koordinacije sistema oporezivanja kapitala u EU.

Ipak, harmonizacija poreske osnovice bez harmonizacije poreskih stopa u velikom dijelu je inkompatibilna s idejom jedinstvenog tržišta. Na lokacijsku konkurentnost, uz trošak rada i mogućnost ostvarivanja dodate vrijednosti, uvelike utiče poresko opterećenje kapitala. Prema tome, postojanje različitog poreskog opterećenja za preduzeća u EU može uticati na to da se kapital kreće u pravcu nižeg efektivnog poreskog opterećenja, a ne u pravcu zemlje gdje je kapital najproduktivnije iskorišten.¹⁹³

Poresko opterećenje najbolje odražava visina poreske stope, tačnije efektivnog poreskog opterećenja.

¹⁹² Sørensen, P.B. (2001), **To harmonize or not to harmonize? A Comment on the European Commission's Study on Company Taxation.** Contribution to panel debate at the conference on "Corporate and Capital Income Taxation in the European Union: The EU Commission Report on Companies' Taxation and Beyond" organised by FUCAM and CESifo in Mons, Belgium, December 7-8, 2001. Dostupno na: <http://www.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/Companytaxstudy.pdf>

¹⁹³ Šimović, Hrvoje: **Harmonizacija porezne osnovice nasuprot harmonizaciji poreznih stopa**, Zbornik radova: Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj, Pula, 2006., str.6.

RB	ZEMLJA	Porez na dobit
1	AUSTRIJA	25
2	BELGIJA	33
3	BUGARSKA	10
4	CIPAR	10
5	ČEŠKA	21
6	DANSKA	25
7	ESTONIJA	21
8	FINSKA	26
9	FRANCUSKA	33,3
10	GRČKA	25
11	IRSKA	12,5
12	ITALIJA	31,4
13	LETONIJA	20
14	LITVA	15
15	LUKSEMBURG	29,6
16	MAĐARSKA	16
17	MALTA	35
18	NIZOZEMSKA	25,5
19	NJEMAČKA*	29,9
20	POLJSKA	19
21	PORTUGAL	27,5
22	RUMUNJSKA	16
23	SLOVAČKA	19
24	SLOVENIJA	22
25	ŠPANJOLSKA	30
26	ŠVEDSKA	28
27	VELIKA BRITANIJA**	28
28	HRVATSKA	20

*porez se sastoji od federalnog i lokalnog poreza(15,8% +14-17%)

**maksimalna poreska stopa (porez zavisi od visine profita)

Tabela 3: Stope poreza na dobit¹⁹⁴

S obzirom na relativno visoke statutarne poreske stope (Tabela 3), zemlje članice EU često velikodušnim poreskim izuzećima, oslobađanjima i budžetskim subvencijama snižavaju efektivni nivo poreskog opterećenja. Prema tome, veliki je nedostatak prijedloga Komisije da harmonizuje poresku osnovicu bez paralelne harmonizacije poreskih stopa. Na taj način će se eliminisati samo uticaj poreske osnovice na poresku konkurenciju, a kroz poreske stope bi se i dalje omogućila «nelojalna» i «štetna» poreska utakmica.

Ova nelogičnost se još više ističe posebno što je sama Komisija u svojem izvještaju¹⁹⁵ istakla kako je razlog postojanja različitog efektivnog poreskog opterećenja u najvećem djelu uzrokovana različitim zakonskim poreskim stopama poreza na dobit zemalja članica EU. Prema tom izvještaju Komisije dalo bi se zaključiti kako je harmonizacija poreskih stopa čak nužnija od harmonizacije poreske osnovice.

¹⁹⁴ Izvor: www.worldwide-tax.com/eurostat.Eu

¹⁹⁵ Toward an Internal Market without tax obstacles: A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU wide activities, COM (2001) 582 final.

Harmonizacija samo poreskih stopa opet ima svojih nedostataka. Kada bi samo stope poreza na dobit bile harmonizovane, smanjivanje efektivnog poreskog opterećenja vršilo bi se kroz prethodno pomenute razne podsticaje i oslobođenja na strani javnih prihoda i javnih rashoda.

Iz svega prethodnog da se zaključiti kako su harmonizacija poreske osnovice i harmonizacija poreskih stopa zapravo dvije strane jedne medalje, te da je za efikasno sprovođenje harmonizacije pojedinog poreskog oblika potrebna paralelna harmonizacija i poreske osnovice i poreske stope. Razlog zašto se Komisija odlučila za prethodnu harmonizaciju poreske osnovice treba tražiti u tome što je harmonizacija poreske osnovice kompleksnije pitanje, te da je kad se jednom uskladi osnovica lakše pregovarati o visini raspona zakonskih stopa poreza na dobit u EU.

3.4. Poreska konkurencija

Poreska konkurencija je jedan aspekt konkurencije među jurisdikcijama u okviru koga se države međusobno takmiče u nastojanjima da privuku kapital preferencijalnim poreskim pravilima. Generalno, vrste kapitala koje države poreskim podsticajima teže privući su:¹⁹⁶

1. strane direktne investicije, koje u kombinaciji sa imobilnim domaćim faktorima uvećavaju društveno blagostanje;
2. mobilni finansijski kapital, kojim se mogu finansirati realne investicije, jačati nacionalno finansijsko tržište i postići komparativne prednosti države u pružanju finansijskih usluga, naročito u malim zemljama;
3. finansijski centri kompanija putem kojih se vrši upravljanje i preusmjeravanje profita.

Iako je istorija poreskih podsticaja dugačka, utisak je da je tek poslednja decenija XX vijeka obilježena raspravom o poreskoj konkurenciji. Pitanja vezana za aktivnu vs. neutralnu poresku politiku, odnosno izbor instrumenata aktivne poreske politike zamijenjena su pitanjem poreske konkurencije. Razlozi koji su usloveli postavljanje poreske konkurencije u fokus pažnje su trojaki:¹⁹⁷

Prvo, *mobilitnost međunarodnih kompanija* značajno se uvećala (prije svega, zahvaljujući i razvoju modernih tehnologija, i to u prvom redu informatike i računarstva, ali i ukidanjem neporeskih barijera među državama u cilju stvaranja regionalnih zajednica), te su iste primorale nacionalne poreske vlasti da im se prilagode. Preciznije, radi se o rastućoj međunarodnoj mobilnosti faktora proizvodnje koja je uslovila novu preraspodjelu poreskog tereta. Valja napomenuti da stepen međunarodne mobilnosti nije isti za sve faktore proizvodnje. Rad je manje mobilan u odnosu na kapital, iako su neke kategorije ljudskih resursa postale vrlo senzitivne na međunarodni poreski tretman. Finansijski kapital je najmobilniji i najosjetljiviji na poreski tretman. Stvaranjem proizvodno-prodajnih lanaca koji se protežu u različitim poreskim jurisdikcijama, uvećan je značaj kapitala kao faktora proizvodnje i time neposredno i moć zemalja-izvoznica kapitala, dok je istovremeno relativno smanjen značaj rada kao faktora proizvodnje i pozicija zemalja-uvoznica kapitala, što je od posebnog značaja za zemlje u tranziciji.

¹⁹⁶ Raičević, Božidar; Nenadić, Jelena: **Poreska konkurencija, opšti osvrt**, Economic Annals no 162, juli 2004-septembar 2004, Beograd, str.47.

¹⁹⁷ Easson, Alex; Zolt, M.Eric: **Tax Incentives**, World Bank Institute, Washington D.C., 2003, str. 4.

Drugo, uočena je važnost *poreskog tretmana profita u zemlji investiranja*, prije svega, kao interakcija poreskih politika koje vode zemlje i porijekla i odredišta investitora, te je ocijenjeno da upravo ova interakcija sistema opredeljuje ponašanje multinacionalnih kompanija. Postoji uvjerenost da je ova interakcija posebno došla do izražaja nakon izmjena u poreskom pravu SAD-a, krajem 80-ih godina XX vijeka, kojim je poreski tretman multinacionalnih kompanija postao više zavisian od poreskog sistema zemlje porijekla.

Naime, sve do skora nacionalni poreski sistemi kreirani su prema zahtjevima nacionalnih ekonomija. Stupanjem u međunarodne ekonomske odnose, okolnost da razne države primjenjuju različite odlučujuće činjenice u oporezivanju, dovodi do međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Razlog je najčešće da zemlja porijekla investitora oporezuje njegov svjetski dohodak/imovinu, u skladu sa principom rezidentstva, dok zemlja u koju je investirano oporezuje svaki prihod koji se na njoj teritoriji generiše, u skladu sa principom izvora.

Kada je riječ o poreskim stvarima prelamaju se različiti interesi država. Zemlje izvoznice kapitala (prije svega, članice OECD-a) zainteresovane su za što širu primjenu kriterijuma rezidentstva, dok, sa druge strane, zemlje-uvoznice kapitala (po pravilu, zemlje u razvoju i zemlje u tranziciji) imaju interes da se što šire primjenjuje teritorijalni princip. Bilateralnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, države praktično dijele pravo na oporezivanje, dopuštajući izuzimanja od oporezivanja u jednoj državi ili odobravajući pravo na poreski kredit za porez plaćen u drugoj državi (ili čak kombinujući obje metodologije).¹⁹⁸ Na taj način želi se umanjiti poreski teret koji bi u suprotnom destimulisao prekogranične ekonomske tokove.

Treće, aktualizovano je pitanje *svih troškova izazvanih poreskom konkurentnošću*, koje je dominiralo u 90-im godinama XX vijeka. Radi se, dakle, ne samo o direktnim troškovima vezanim za gubitak budžetskih prihoda koji se događa odobravanjem poreskih podsticaja, već i indirektnim troškovima vezanim za zloupotrebe poreskih obveznika, ali i poreske administracije. Ovo je, pak, posebno značajno za zemlje u tranziciji u kojima je poreska administracija još uvijek nedovoljno razvijena, problem korupcije u društvu izraženiji, a budžetska ograničenja meka.

Uklanjanje neporeskih barijera među ekonomijama rezultiralo je u njihovoj integraciji i značajno uvećalo uticaj domaćeg poreskog sistema na druge ekonomije. Proces poreske konkurencije ima nekoliko pozitivnih efekata, od kojih se mogu izdvojiti:¹⁹⁹

- dolazi do širenja poreskih osnovica i snižavanja poreskih stopa, te minimiziranja distorzivnih efekata koje porezi izazivaju u ekonomiji;
- dolazi do prilagođavanja poreskih sistema zahtjevu za stvaranjem pozitivne fiskalne klime za investitore;
- dinamičan razvoj tržišta kapitala i finansijskih tržišta doveo je do radikalnog snižavanja poreskih barijera za kapitalne tokove;
- snižavanje poreskih prihoda uslovljava racionalnije ekonomsko ponašanje državne administracije i čini je efikasnijom, i dr.

Ukoliko se konkurencija među poreskim jurisdikcijama metaforično predstavi kao tržište na kome se nacionalne ekonomije takmiče za investitore, moguće je učiniti pokušaj da se pozitivni efekti poreske konkurencije ocijene analogno pozitivnim efektima konkurencije među kompanijama na tržištu. U tom smislu, kompeticija među jurisdikcijama, anologno

¹⁹⁸ Schön, W.: **Tax Competition in Europe**, IBFD, Amsterdam, 2003, str. 45-46.

¹⁹⁹ **Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue**, OECD, Paris, 1998, str.13-14.

kompetitivnom ponašanju među kompanijama na tržištu, ima najmanje tri pozitivna razloga za odvijanje:

- Konkurencija kao oblik kontrole moći (Izbor koji se investitorima pruža u odabiru zemlje poslovanja umanjuje njihov otpor prema poreskim zahtjevima države, i u tom smislu, investitorima pruža mogućnost da vrše efikasniju kontrolu državne moći).
- Konkurencija kao procedura otkrivanja (Razućenost poreskih sistema i mogućnost investitora da biraju među njima dovela je do neprekidnog generisanja novih poreskih pravila. Drugim riječima, stvorena je ideja o kreiranju poželjnog poreskog sistema).
- Konkurencija kao podsticajni mehanizam (Konkurencija u ponudi javnih usluga označava stvaranje podsticajnog mehanizma koji usaglašava ponudu javnih usluga sa interesima na strani njihove tražnje, upravo kao što kompanije teže da zadovolje zahtjeve svojih potrošača).

Poreska konkurencija je poželjna iz više razloga. Najvažnije, ona pomaže ekonomski rast ohrabrivanjem političara da usvoje razumnu poresku politiku. Poreska harmonizacija je, naprotiv, obično povezana sa višim poreskim teretima.²⁰⁰ U svakom slučaju, zastupnici poreske harmonizacije pokušavaju da zaustave pritisak, koji je posljedica poreske konkurencije, da poreske stope padnu nadole.

Istorija stopa poreza na dobit preduzeća u Evropskoj Uniji je dobar primjer. Već 1962. i 1970., zvanični izvještaji su tražili harmonizaciju sistema poreza na dobit preduzeća. Evropska komisija je 1975. zahtijevala minimalnu stopu tog poreza od 45%. Ova inicijativa nije uspjela, kao što je i sličan pokušaj da se zahtijeva minimalna poreska stopa od 30% propao u ranim 90-tim.²⁰¹ Danas je prosječna stopa poreza na dobit preduzeća u Evropskoj Uniji niža od 30%.

Odnos Evropske Unije prema Irskoj takođe podstiče mišljenje da je poreska harmonizacija jednosmjerna ulica kojoj je namenjeno da zadrži poreze visokim. U potezu bez presedana, ministri finansija EU su glasali da se Irska ukori zbog svoje fiskalne politike – iako je Irska u to vrijeme imala najviši budžetski suficit u EU, drugi najniži stepen zaduženosti, najveće smanjenje državnog duga, najniži nivo javne potrošnje, i najniže ukupno poresko opterećenje. Većina ekonomista je smatrala da su političari iz drugih država ljuti zato što su smatrali da ih Irska stopa poreza na dobit preduzeća od 12.5% prisiljava da sprovedu slične reforme.²⁰² Zanimljivo, niti jedna država nije bila ukorena zato što su njeni porezi bili previsoki.

Koristi od poreske konkurencije mogu biti razumljive ako pogledamo promjene u politici koje su zahvatile cio svijet u poslednjih 30 godina. Očigledno je da poreska konkurencija ne treba biti shvaćena kao jedini faktor koji je doveo do ovih promena. U nekim slučajevima, to možda nije bila ni glavna motivacija. Ali u svakom slučaju, poreska konkurencija je ohrabрила prelaz ka poreskoj politici koja stvara viši rast i omogućuje više prilika.

Veoma su poznata tačer-reganovska smanjenja poreskih stopa. Margaret Tačer je postala premijer Ujedinjenog Kraljevstva 1979, a Ronald Regan je postao predsjednik

²⁰⁰ Moguće je da harmonizacija može da se upotrebi za ograničenje poreskih stopa. U Evropskoj Uniji, na primjer, porezi na dodatu vrednost ne mogu da pređu 25 %

²⁰¹ Evropski parlament, "Personal and Company Taxation," Fact Sheet No. 3.4.8, October 19, 2000.

²⁰² Raphael, Therese: **Irish Economy Creates a Pot of Gold**, The Wall Street Journal, December 30, 1998.

Sjedinjenih Država 1981. Oboje vođa su naslijedili slabe ekonomije ali su uspjeli da povrate rast i vitalnost putem slobodnih tržišnih reformi.

Drastično smanjenje poreza na prihod lica je bilo bitni dio i Tačerkinog i Reganovog plana. Najviša stopa je bila 83% kada je Tačerka stupila na položaj, a ona je smanjila najvišu stopu na 40%. Najviša stopa u Sjedinjenim Državama je bila 70% kada je Regan inaugurisan, a on je spustio najvišu stopu na 28%.²⁰³

Ujedinjeno Kraljevstvo i Sjedinjene Države imaju koristi od smanjenja poreskih stopa, ali druge države takođe profitiraju zato što su time natjerane da snize poreske stope – i ovaj prelaz ka boljoj poreskoj politici je proces u toku.

Poreska konkurencija sigurno igra ulogu u ovom globalnom prelazu ka nižim poreskim stopama, i jasno je da su niže poreske stope pomogle bržem rastu svjetske ekonomije. Čak i OECD, koji se teško može smatrati za nekog ko ima razumijevanja za stimulativnu poresku politiku, je procijenio da ekonomije rastu jednu polovinu od jednog procenta (0.5%) brže za svakih 10 procenata smanjenja marginalnih poreskih stopa.²⁰⁴

Slučaj Irske poznat kao «Irsko čudo» inicira smanjenje poreza na dobit preduzeća u Evropi. Uz smanjenje poreskih stopa na prihod lica, poreska konkurencija je pomogla da se podstakne smanjenje poreskih stopa na dobit preduzeća. Reganova smanjenja poreskih stopa su ponovo zaslužna za započinjanje tog procesa i stope poreza na dobit preduzeća su dramatično opale od 1986.

Zahvaljujući poreskoj konkurenciji, irsko smanjenje poreskih stopa je imalo pozitivan efekat na ostatak Evrope. Irsko čudo je motivisalo druge države u EU da bitno snize svoje poreske stope tokom posljednje decenije. Te niže stope će poboljšati ekonomske performanse i trebalo bi da ohrabre evropske kreatore ekonomske politike da snize i ostale poreze.

Jedno od najnevjerojatnijih dešavanja u fiskalnoj politici je usvajanje proporcionalnih (ukidanje progresivnih) poreskih stopa u bivšim državama Sovjetskog bloka. Tri baltičke države – Estonija, Litvanija i Letonija – su usvojile proporcionalne poreske sisteme tokom devedesetih²⁰⁵, i poreska reforma na Baltiku je izazvala snažan ciklus poreske konkurencije. Rusija je slijedila sa proporcionalnom stopom od 13% koja je stupila na snagu u januaru 2001. Ukrajina je nedavno odobrila proporcionalni porez od 13%, a Slovačka ima proporcionalni porez od 19 %.

Ovi režimi proporcionalnog poreza, sami po sebi, neće riješiti sve probleme koji postoje u post-komunističkim državama, ali dokazi već ukazuju da dobra poreska politika ima poželjan rezultat. Baltičke države su, na primjer, najprosperitetnije od svih država koje su stvorene od bivšeg Sovjetskog Saveza. Ruska Federacija je bila sljedeća koja je primjenila proporcionalan porez. Dakle nije iznenađujuće da je ona sljedeća najprosperitetnija od bivših sovjetskih republika.

Primjer Rusije, gdje je 13 - procentni proporcionalni porez proizveo dramatične rezultate, je naročito upečatljiv: ruska ekonomija je imala rast po 10 procenata od 2001.²⁰⁶ To možda ne zvuči kao mnogo, ali to je veoma bitno ako se uzme u obzir usporavanje globalne

²⁰³ Mitchell, Daniel J: **Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief**, Heritage Foundation Backgrounder br. 1443, 22. maj 2001.

²⁰⁴ Leibfritz, Willi; Thornton, John i Bibbee, Alexandra: **Taxation and Economic Performance**, Organisation for Economic Co-operation and Development, Economics Department, Working Paper No. 176, 1997.

²⁰⁵ **Eastern Tax Enlightenment**, The Wall Street Journal Europe, 7. jul 2003.

²⁰⁶ Rabushka, Alvin: **The Flat Tax in Russia and the New Europe**, National Center for Policy Analysis, Brief Analysis br. 452, 3. septembar, 2003.

ekonomije. Ruska ekonomija je svakako imala bolje rezultate nego američka i daleko nadmašila slabašne stope rasta drugdje u Evropi.

Uz brži rast, ruska poreska reforma je imala dramatičan uticaj na voljnost ljudi da plaćaju porez, nešto što je čak i *The New York Times* morao priznati.²⁰⁷ Tokom 2002. i 2003. godine prihod od poreza na dohodak je porastao za oko 60 %, kada se oduzme inflacija, čime se jasno vidi da su ljudi voljni da proizvode više i plaćaju svoje poreze kada je sistem pravedan i poreske stope niske.

Poreska konkurencija je odigrala ulogu u svakoj od ovih priča o uspjehu. U nekim slučajevima, koristi su nastupile zato što su političari željeli da kopiraju druge uspješne države. U drugim slučajevima, vlasti su sprovodile dobre poreske politike iz straha da će radna mjesta i kapital napustiti njihovu teritoriju. Bez obzira na motive, dobra poreska politika u jednoj jurisdikciji ima pozitivan uticaj na druge jurisdikcije.

Treba pomenuti da je poreska konkurencija uspješno sredstvo za ekonomski razvoj. Hong Kong je možda najbolji primer. Izuzetno siromašan nakon II svjetskog rata, Hong Kong je sprovodio tržišnu politiku – uključujući nizak proporcionalni porez – da ojača ekonomske performanse. Rezultati su bili dramatični: Hong Kong je bio svjetska ekonomija sa najbržim rastom u eri nakon II svjetskog rata.²⁰⁸

Evropske države blagostanja sa visokim porezima su najveći podržavaoci poreske harmonizacije. Njemačka i Francuska žele sve-evropske poreze nametnute i prikupljane iz Brisela. Zajedno sa šačicom drugih država, one se takode zalažu za harmonizaciju stopa poreza na prihod lica i preduzeća. Druge evropske države nisu baš tako željne da harmonizuju stope, ali svakako izgleda da imaju simpatija prema posrednim vrstama poreske harmonizacije, kao što je to direktiva EU o štednji.

Rezultat pokušaja da se uvede direktiva o oporezovanju štednje može odlučiti da li će evropske države sa visokim porezima moći da onemoguće poresku konkurenciju. Ako se ta direktiva izglasa, postaće mnogo teže da poreski obveznici iz visoko oporezovanih država imaju koristi od boljih poreskih režima van njihovih granica – pogotovu ako EU uspije da ubjedi Sjedinjene Države i Švajcarsku da učestvuju u predloženom kartelu.

Fenomen poreske konkurencije izaziva, međutim, i negativne efekte. Naime, poreska konkurencija otvorila je potpuno nove mogućnosti, sa jedne strane, za kompanije i pojedince da minimiziraju i izbjegavaju poreze, i, sa druge strane, za države, da koristeći te mogućnosti razviju poreske sisteme koji bi prvenstveno imali za cilj privlačenje finansijskog i drugog geografski mobilnog kapitala.²⁰⁹

Ovakvi efekti inducirali su značajne distorzije u međunarodnoj trgovini i tokovima investicija i time uticali na smanjenje opšteg blagostanja: došlo je do erozije nacionalnih poreskih baza, mijenjanja strukture oporezivanja na način da se poreski teret prebacuje sa mobilnog na imobilni kapital, sa prihoda na potrošnju, uz istovremeno onemogućavanje primjene progresivnih poreskih stopa i postizanja redistributivnih ciljeva oporezivanja.

Ovakva vrsta konkurentskog pritiska dovela je do promjene nacionalnih poreskih struktura tako da gotovo sve zemlje pritisnute «efektom prelivanja» (eng. *spillover effects*)

²⁰⁷ Tavernese, Sabrina **Russia Imposes Flat Tax on Income, and Its Coffers Swell**, The New York Times, 23. mart 2002.

²⁰⁸ Mičel, Danijel: **Ekonomija poreske konkurencije: Harmonizacija ili liberalizacija** (dostupno na: www.katalaksija.com)

²⁰⁹ Raičević, Božidar; Nenadić, Jelena: **Poreska konkurencija, opšti osvrt**, Economic Annals no 162, juli 2004-septembar 2004, Beograd, str.49.

modifikuju svoje poreske baze. Na taj način, poreska politika jedne države može imati direktan negativan uticaj na ekonomije drugih država. Štaviše, nova vrsta pritiska za promjenom poreskih struktura podjednako pogađa poslovne profite, kako u korporacijskom sektoru, tako i investicione prihode pojedinaca.

Fenomen poreske konkurencije uslovljava veću elastičnost ponude mobilnih faktora, kao što su kapital i visoko kvalifikovana radna snaga, dok se istovremeno uvećava izvedena elastičnost tražnje za imobilnim faktorima, kao što su nepokretnosti i nekvalifikovana radna snaga.

Privlačenje investitora, pružnjem raznovrsnih poreskih podsticaja, izazvalo je konkurentski pritisak među državama, koji je intenzivirao pojavu međunarodne evazije poreza i doveo do promjene nacionalnih poreskih struktura. Pritisnute «efektom preliivanja» zemlje modifikuju svoje poreske baze. Ukoliko je «efekat preliivanja» toliko značajan da umanjuje poresku bazu drugih zemalja, onda takva poreska praksa treba da bude označena kao štetna, nefer poreska konkurencija. Poreski rajevi ili štetni poreski režimi koji efektivnu poresku stopu, za prihode koji potiču od mobilnih aktivnosti, snižavaju značajno ispod nivoa istih u drugim zemljama, uzrokuju potencijalnu štetu u sljedećem:²¹⁰

- distorzija finansijskih i, indirektno, realnih investicionih tokova;
- podriivanje integriteta i pravednosti poreske strukture;
- onemogućuju podvrgavanje ovom režimu svih poreskih obveznika;
- preoblikuju poželjni nivo i kombinaciju javnih prihoda i javnih rashoda;
- uzrokuju nepoželjno prebacivanje dijela poreskog tereta na manje mobilne poreske osnovice, kao što su rad, imovina i potrošnja, i
- uvećavaju administrativne troškove i za poreske vlasti i za poreske obveznike.

Potencijalna nefer poreska konkurencija se tipično prepoznaje u sljedećim sektorima: bankarstvo, finansije, osiguranje, lociranje regionalnih uprava korporacija, distribucija i slične aktivnosti. Ukoliko su ove aktivnosti usmjerene isključivo, ili u najvećem dijelu, na strane investitore, ako ih prati nedostatak transparentnosti i ako one nisu subjekti podvrgnuti međunarodnoj razmjeni informacija, onda su one potencijalno izvoriste nefer poreske konkurencije. OECD apeluje na zemlje članice da ovakvu praksu prijavljuju, istovremeno vršeći pritisak na vlade poreskih rajeva da ovu praksu mijenjaju. OECD posebno insistira na suzbijanju prakse pranja novca i zloupotrebi propisa o zaštiti bankarskih informacija. Do danas, čak uprkos zapriječenim sankcijama, nije se uspjelo u suzbijanju tzv. nefer poreske konkurencije, te se borba za očuvanje poreskih baza država nastavlja u budućnosti.

Borba između poreske konkurencije i poreske harmonizacije je u stvari borba oko toga da li će vlast kontrolisati faktore proizvodnje. Pristalice poreske harmonizacije bi voljele da ometu oticanje radnih mesta i investicija iz država sa visokim porezima u države sa niskim. Debata se uglavnom fokusirala na kapital, pogotovu da li vlasti mogu da prate – i oporezuju – bježeći kapital; postoje, čak, i prijedlozi koji bi omogućili vlastima da oporezuju i druge faktore proizvodnje – rad – kada prelazi državne granice.²¹¹

Neki smatraju da su politike poreske harmonizacije neophodne da bi se smanjilo izbjegavanje plaćanja poreza (poreska evazija), ali postoje dva načina da se poveća stepen plaćanja poreza. Internacionalne birokratije žele da stvore sistem automatske i neograničene

²¹⁰ Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, OECD, Paris, 1998, str.16.

²¹¹ Schön, W.: Tax Competition in Europe, IBFD, Amsterdam, 2003, str. 42-46.

razmjene informacija između vlasti. Nasuprot tome, fundamentalna poreska reforma bi smanjila podsticaj za izbjegavanje plaćanja poreza dok bi istovremeno umanjivala mogućnosti izbjegavanja (zato što bi kapitalni prihod bio oporezovan na izvoru).

U suštini, ovo je debata o veličini vlasti. Harmonizacija znači više poreske stope i veću državu. Oslobođeni od stresa konkurencije, političari bi udovoljavali grupama sa specijalnim interesima i opirali se preko potrebnim fiskalnim reformama. Poreska konkurencija je jedina realistična nada za njemačke, francuske i švedske poreske obveznike. Veoma je vjerovatno da će političari u tim državama biti fiskalno odgovorni samo ako znaju da rad i kapital imaju pravo da pobjegnu od njihove tiranije.

4. FISKALNA PRAVILA U EVROPSKOJ UNIJI I STABILIZACIJA

Fiskalna politika je ostala u nadležnosti zemalja članica EU. Na taj je način fiskalni položaj EU određen zbirom fiskalnih položaja zemalja članica EU. Fiskalni položaj regulisan je prvo mastriškim sporazumom, koji je bio svojevrsna uvertira Paktu o stabilnosti i rastu, kojim je dodatno proširena i više definisana tzv. procedura kod prekomjernih deficita.

Pakt je uveden usvajanjem Rezolucije Evropskog savjeta o Paktu o stabilnosti i rastu u Amsterdamu u junu 1997. godine (European Council, 1997c).²¹² Rezolucija omogućava zemljama članicama EU, Savjetu EU i Komisiji EU čvrsta pravila i uputstva u provođenju pravila. Kao svojevrsni nastavak mastriških kriterija²¹³, Pakt je usvojen kako bi zemlje članice nastavile da sprovode razumnu budžetsku politiku i nakon ulaska u EMU, odnosno da bi se očuvala stabilnost cijena koja se može narušiti fiskalnom nedisciplinom zemalja članica EU.

Kao što je prethodno spomenuto, osnovni cilj Pakta je sprečavanje pojave prekomjernih deficita, sve u svrhu osiguranja fiskalne discipline, razboritog upravljanja javnim finansijama i očuvanja ekonomske stabilnosti unutar EMU. Prema Paktu, zemlje članice EU se obavezuju da će svoja srednjoročna salda budžeta dovesti u ravnotežu ili čak suficit. Smatra se kako će se na taj način ostaviti dovoljno prostora budžetskoj politici da se nosi s normalnim cikličkim fluktuacijama te da (ciklički) deficiti koji bi se u tom slučaju pojavili, ne bi smjeli biti veći od referentne vrijednosti 3% bruto domaćeg proizvoda (BDP-a).

Implementacija Pakta o stabilnosti i rastu počiva na dva osnovna stuba (tzv. *twin-track* strategija).²¹⁴

1. na principu multilateralnog nadzora budžetskih pozicija i
2. na procedurama u slučaju prekomjernih deficita.

Osnovni elementi ovih dvaju stubova definisani su dvjema zasebnim regulacijama Savjeta EU²¹⁵. Nadzor budžetskih pozicija odnosi se na tzv. srednjoročni rani sistem upozoravanja i kratkoročni nadzor. U slučaju prekomjernih deficita nastupaju razne mjere koje donosi Savjet EU na prijedlog Komisije EU. Ovakav sistem zasniva se na izvještajima

²¹² Šimović, H.; **Fiskalna politika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3 (2005b), str.78.

²¹³ Mastriški kriteriji konvergencije predstavljaju privredne uslove kojima se procjenjuje spremnost zemalja članica za sudjelovanje u EMU. Kriterijima konvergencije definisani su okviri kretanja inflacije, deviznog kursa i kamatnih stopa. Takođe, određeni su ciljevi koji se direktno odnose na fiskalnu politiku. Javni dug pojedine članice EU ne smije prelaziti 60% BDP-a, a budžetski deficit 3% BDP-a.

²¹⁴ Šimović, Hrvoje: **Fiskalna politika u Europskoj uniji i pakt o stabilnosti i rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 2005., str.5.

²¹⁵ European Council, 1997 i 1997b

(projekcijama) koje zemlje članice dva puta godišnje (mart i septembar) dostavljaju Komisiji EU, a kompletna procedura u slučaju prekomjernog deficita traje 10 mjeseci.

Rani sistem upozoravanja (engl. *early warning sistem*) odnosi se na srednjoročne projekcije budžetskih pozicija i njime se u ranoj fazi prepoznaju eventualne prepreke u izvršenju ciljeva Pakta o stabilnosti i rastu. U okviru njega je sadržana obaveza prezentacije godišnjih programa stabilnosti zemalja članica EMU i planova konvergencije ostalih zemalja članica EU. Ti programi sadrže srednjoročne budžetske projekcije i planove koje imaju za cilj ostvarenje budžetske ravnoteže ili čak suficita. Ovakve programe moraju podržati, prije svega Komisija EU, ali i Evropska centralna banka (ECB), te Ekonomska i finansijska komisija EU (EFC), kako bi se predložili Savjetu EU, odnosno Savjetu ECOFIN- a. Na osnovu izloženih podataka Savjet donosi odluku može li dotična država održati deficite u granici 3% BDP-a. Ako je odluka Savjeta negativna, članica mora revidirati planove i postupke kako bi u ponovljenom procesu dobili pozitivnu ocjenu.²¹⁶

Kratkoročnim nadzorom (engl. *short-term surveillance*) proveravaju se trenutne budžetske pozicije na osnovu polugodišnjih izvještaja. Komisija odvojeno provjerava izvještaje i donosi odluku o tome postoji li pretjerani budžetski deficit i je li budžetska politika adekvatna za izvršenje cilja od 3%. U slučaju negativnog mišljenja, Komisija obavještava Savjet, koji kvalifikovanom većinom donosi konačno pozitivno ili negativno mišljenje. Ta odluka se donosi najkasnije 3 mjeseca od podnošenja izvještaja (projekcije) zemlje članice. Pri donošenju konačne odluke Savjeta EU (ECOFIN-a) u obzir se uzimaju sve olakšavajuće činjenice, kao, na primjer recesija privrede, prirodne katastrofe i slično. Tako se, na primjer, dozvoljava deficit veći od 3% ukoliko se dotičnoj zemlji članici u posmatranoj godini BDP smanjio najmanje za 2%. Nadalje, ako se realni BDP snizio između 0.75% i 2%, onda je moguć prekomjeran deficit, ali uz saglasnost Savjeta. Zemljama članicama kojima se BDP snizio do 0.75% ne dozvoljava se prekomjeran deficit kao posljedica određenih olakšavajućih činjenica.²¹⁷

Ako Savjet donese negativno mišljenje, onda slijede procedure u slučaju prekomjernog deficita (engl. *an excessive deficit procedure*). Savjet u početku daje određene preporuke (prijedloge) dotičnoj članici kojih bi se trebala pridržavati za smanjenje deficita u iduća četiri mjeseca. Ako se ta članica ne pridržava tih prijedloga, Savjet joj onda može nametnuti detaljne mjere za smanjenje deficita koje treba implementirati u roku mjesec dana. Ako se i dalje članica ne pridržava zadatih mjera, Savjet se može odlučiti za uvođenje sankcija koje bi omogućile izvršavanje zadatih mjera. Te sankcije uključuju informisanje javnosti o neposluhu u slučaju izdavanja državnih obveznica, reviziju kreditne politike od strane Evropske investicione banke, obavezu deponovanja beskamatnog depozita u određenom iznosu i nametanje raznih novčanih kazni (globi). Nakon što se Savjet odlučilo za konkretne mjere, daje se još dva mjeseca zemlji članici da dovede deficit u zahtijevane granice prije same implementacije tih mjera. Ukoliko se ti zahtjevi ne izvrše, sankcije nastupaju trenutno.

Najznačajnija sankcija u tom slučaju je deponovanje beskamatnog depozita. Veličina tog depozita se sastoji od fiksnog (inicijalnog) dijela koji iznosi 0,2% BDP-a, te varijabilnog dijela koji iznosi 0,1% BDP-a za svaki postotni poen za koji je stvarni deficit veći od referentnog (3% BDP-a). Ako fiskalna politika i dalje nije usklađena zahtjevima Pakta, taj depozit se pretvara u bespovratnu novčanu kaznu, bez obzira zadovoljili se uslovi ili ne.

²¹⁶ Negativnu ocjenu, odnosno preporuku Komisije unutar sistema ranog upozoravanja prvi put je dobila Irska 2001. godine. Nakon Irske „rano upozorenje“ je još dobivao Portugal, Njemačka, Francuska i Italija. (SGP,2005)

²¹⁷ Situacija da se BDP snizio za više od 2% u razdoblju od 1961. do 96. dogodila se samo 7 puta, a da se BDP snizio između 0.75 i 2% čak 30 puta. (Eijffinger & de Haan, 2000: 88)

<i>Vrijeme</i>	<i>Mjere</i>
1. marta (godina t) ili 1. septembra (godina t)	Zemlja članica dostavlja izvještaj (projekcije) Komisiji o svojim javnim finansijama
1. juna (godina t) ili 1. decembra (godina t)	Savjet donosi odluku o prekomjernom deficitu na osnovu izvještaja Komisije, te izdaje preporuke za smanjivanje deficita
1. oktobra (godina t) ili 1. aprila (godina t +1)	Savjet odlučuje da li su akcije u skladu sa preporukama preduzete i uvodi detaljnije preporuke koje javno objavljuje
1. novembra (godina t) ili 1. maja (godina t +1)	Savjet donosi odluku o uvođenju sankcija, odnosno konkretnih mjera za smanjivanje prekomjernog deficita (depozit)
1. januara (godina t +1) ili 1. jula (godina t +1)	Savjet implementira prethodno usvojene sankcije
1. marta (godina t +1) ili 1. septembra (godina t +1)	Savjet donosi odluku o intenzivnijim mjerama (sankcijama) ili ukida sankcije

Tabela 4.²¹⁸ Vremenski prikaz procedure u slučaju prekomjernog deficita

4.1. Potreba za fiskalnim pravilima u EU

Fiskalna pravila u EU koja sa su sadržana u mastriškim kriterijima konvergencije i Paktu o stabilnosti i rastu, refleksija su stvaranja EMU usmjerene primarnom cilju - stabilnosti cijena. Postoji nekoliko osnovnih razloga uvođenja fiskalnih pravila u EMU.²¹⁹

- Prvo, potreba uvođenja fiskalnih pravila u obliku Pakta može se opravdati stanovištem da se kod većine zemalja pojavljuju prekomjerni deficiti posebno nakon ulaska u monetarnu uniju. Da bi ukazao na tu činjenicu, Beetsma (1999.) je razvio ekonometrijski model u kojem razmatra ove mogućnosti, te kao osnovni razlog prekomjernih deficita navodi bojaznost vladajuće političke garniture da ne bude ponovno izabrana.
- Drugo, fiskalne restrikcije proizašle iz tih kriterija prvenstveno su rezultat straha da preveliki deficiti i javni dug zemalja članica može uticati na rast kamatnih stopa u drugim članicama EMU, što može bitno uticati na stabilnost cena. Fiskalna nedisciplina utiče na rast kamatnih stopa zbog čega dodatno raste javni dug, odnosno javni rashodi naspram javnih prihoda. Takve sve veće nestabilnosti odražavaju se na tržište kapitala i sve su jači spillover efekti na druga tržišta. U najgorem scenariju ovakav slijed događaja vodi ka nestabilnosti globalnog tržišta, odnosno u ovom slučaju tržišta EU.
- Treće, visoki fiskalni deficiti mogu potkopati kredibilitet nove središnje banke, a «mekana» monetarna politika može uticati na raskalašenost fiskalnih politika zemalja članica EMU.

²¹⁸ Eijffinger, S.C.W. & de Haan, J. **European Monetary and Fiscal Policy**, Oxford University Press, Oxford, 2000., str.89.

²¹⁹ Šimović, Hrvoje; **Fiskalna politika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3 (2005b), str. 81.

- Četvrto, postoji bojaznost da neki učesnici tržišta mogu pretpostaviti kako će EU izvući pojedine zemlje iz finansijskih teškoća i prema tome formirati svoja očekivanja.
- I kao posljednje, ako se želi pristupiti određenom klubu, kao EMU, potrebno je poštovati njihova pravila, a to je implementacija politike Pakta o stabilnosti i rastu, te mastriških kriterijuma konvergencije.

Pakt je, dugoročno gledano, najbolji način postizanja stabilnosti u međunarodnim okvirima, bez obzira na njegov nedostatak nemogućnosti rješavanja pojedinačnih zemalja članica EU. Mogu se istaknuti tri elementa koja garantuju uspjeh Pakta.²²⁰

- Prvo, osim Komisije koja je glavni protagonist u sprovođenju fiskalnih pravila u EU, implementacija fiskalnih pravila u EMU zavisi i od Evropske centralne banke (ESB), koja takođe priprema izvještaje, na temelju kojih Savjet donosi odluke u vezi prekomjernih deficita. Na taj se način u EMU cilj održavanja ekonomske stabilnosti dodatno sprovodi od strane ESB politikom održavanja monetarne stabilnosti, za koju je nužno postojanje fiskalne stabilnosti.
- Drugo, Mاستriht je stvorio svojevrsnu kulturu stabilnosti koju provode i lijevo orijentisane vlade (Velika Britanija, Njemačka i Francuska), čija usmjerenost na socijalnu politiku često utiče na rast javnih rashoda i deficita budžeta. Iz tog razloga, Pakt je bitan da se zadrži postojeća stabilnost, koju su dosad najviše ugrožavale upravo Njemačka i Francuska.²²¹
- I kao treće, ako bi se pojedine članice odlučile na promjenu politike prema Paktu i EMU, većina aspekata takve politike je već ozakonjena, a za njenu promjenu potrebna je jednoglasna odluka Savjeta EU.

Prema tome, ključni elementi politike fiskalne discipline u EU do detalja su definisani, a u slučaju potrebe postoji još Evropski sud pravde, na koji se Komisija može osloniti u slučaju pojave fiskalne nediscipline u EU.

Pakt o stabilnosti i rastu logičan je slijed događaja potreban radi očuvanja fiskalne discipline koja je postignuta mastriškim kriterijumima konvergencije, ali s druge strane dovoljno je fleksibilan pri ublažavanju cikličkih kretanja u članicama EMU. Smatra se da je specifično politoekonomsko okruženje u EU dovelo do razvoja institucionalnih zahtjeva koji kombinuju fiskalnu disciplinu i fleksibilnost, te da se ovakav recept teško može primijeniti na području drugih monetarnih unija u stvaranju, kao na primjer onih u Latinskoj Americi.

Osnovno svim zagovornicima Pakta je u tome što svi smatraju da isti ostavlja dovoljno prostora da se automatskim stabilizatorima zemalja članica djeluje na stabilizaciju cikličkih kretanja. Drugim riječima, smatra se da se referentna vrijednost deficita od 3% BDP-a odnosi na ciklički deficit koji nastaje pod uticajem automatskih stabilizatora. Strukturni deficit je taj koji mora biti uravnotežen, odnosno diskrecionim mjerama fiskalne politike se ne bi smjelo značajnije značajnije uticati na budžetsku ravnotežu²²². Implementacija takve fiskalne politike

²²⁰ Šimović, Hrvoje; **Fiskalna politika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3 (2005b), str. 82.

²²¹ Stability and Growth Pact (SGP), dostupno na: <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/s010440.htm>

²²² Ekspanzivnost i restriktivnost fiskalne politike ocjenjuje se samo prema učinku diskrecionih mera. S tim u skladu, samo je strukturni deficit primjeren za ocjenu karaktera fiskalne politike, odnosno u kojoj je mjeri ona bila ekspanzivna ili restriktivna. Strukturnim deficitom se utiče na smanjivanje razlike između stvarnog i potencijalnog outputa. Razliku između ukupnog i strukturnog deficita predstavlja ciklički deficit koji nastaje zbog stabilizacije ekonomije. predstavlja ciklički deficit koji nastaje zbog stabilizacije ekonomije.

ne bi uticala na izvršenje osnovnog cilja fiskalnih pravila, a to je postizanje uravnoteženosti budžeta zemalja članica u dužem roku.

4.2. Kritike i nedostaci fiskalnih pravila u EU

Kako postoje mnoge prednosti fiskalnih pravila, tako postoje i mnogi nedostaci i kritike koje se upućuju fiskalnim pravilima u EU.

Jedna od primjedaba u sprovođenju mastriških kriterijuma jeste mogućnost manipulisanja ekonomskim indikatorima konvergencije preko kratkoročnih instrumenata fiskalne politike. Tako se, na primjer²²³, navodi primjer Grčke koja je 2000. godine privremeno smanjila indirektno poreze kako bi zadovoljila mastriški kriterij koji se odnosi na inflaciju, te na taj način zadovoljila zadate kriterijume pristupanja EMU i lažno prikazala svoj kredibilitet.

Kao što je prethodno napomenuto, nakon što se zadovolje mastriški kriteriji konvergencije, odnosno zadovolje uslovi za pristupanje EMU, brigu o očuvanju fiskalne discipline preuzima Pakt o stabilnosti i rastu. Upravo je Pakt taj koji je mnogo više kritikovan nego mastriški kriterijumi konvergencije, jer direktno utiče na djelovanje automatskih stabilizatora i u potpunosti formuliše stabilizacijsku fiskalnu politiku u EU.

Pri sprovođenju Pakta o stabilnosti i rastu Savjet i Komisija nadziru sprovođenje stabilizacijskog programa predloženog od zemlje članice, a prihvaćenog od strane Komisije i Savjeta. Ako ciljevi koji se odnose na budžetske pozicije nisu postavljeni, niti mogu biti postavljani u skladu sa stvarnim strukturnim i cikličkim kretanjima, u slučaju negativnih ekonomskih kretanja može doći do iskakanja zemalja članica iz granica zacrtanih Paktom. U takvim okolnostima Savjet i Komisija reaguju i zahtijevaju od članice da dodatno "stegne" svoj fiskalni položaj u cilju izvršenja programom određenih ciljeva. U obrnutoj situaciji, kada je članica u boljem ekonomskom položaju, tada članice opet mogu odstupiti od planiranog programa tako da "olakšaju" svoj fiskalni položaj i dalje ostvarenje zacrtanih ciljeva. U oba slučaja, fokusiranjem na krive ciljeve, stabilizacijskim programom se mogu izazvati prociklička kretanja, a posebno u recesiji, dodatno otežati položaj pojedine zemlje članice EU.

Problem je posebno naglašen u prvom primjeru, kada u pojedinoj članici dođe do usporavanja rasta, a takva slična ekonomska kretanja nisu prisutna u cijeloj eurozoni. Naime, monetarna politika, a time i kamatne stope, određene su na centralnom nivou, što znači da se njome ne može uticati na stabilizaciju. Članica je prisiljena djelovanjem automatskih stabilizatora i diskrecionih mjera fiskalne politike podsticati ekonomski rast, što za krajnju posljedicu ima rast deficita i javnog duga.

Osnova mnogih kritika Pakta nalazi se upravo kod ovakvih situacija. Mnogi se pitaju šta će se dogoditi ako pojedina članica uoči da joj slijedi recesija i nastoji ekspanzivnom fiskalnom politikom uticati na diferencijalne šokove? Smatra se da će u slučaju takve krize, pošto se iscrpe sva dozvoljena sredstva borbe, određena članica trpiti posljedice takve politike zbog načela solidarnosti kao jednog od osnovnih načela EU.²²⁴ Zahvaljujući toj solidarnosti i poštovanju fiskalnih restrikcija uprkos krizi u zemlji, članica može očekivati korist preko

²²³ Rotte, R: **The political economy of EMU and the EU Stability Pact**, U.M. Baimbridge & Whyman, P. Fiscal Federalism and European Economic Integration, London, Routledge, 2004., str.56.

²²⁴ Na primjer, centralna banka monetarne unije može kupovati (javni) dug od privatnih investitora kako bi održala kredibilitet i cijenu duga dotične članice. Time utiče na stabilnost bankarskog sektora i tržišta kapitala. No, postoji granica do koje će centralna banka sprovesti ovakvu politiku.

finansijske pomoći uključujući čak i monetizaciju duga. Bez obzira na eventualnu pomoć koju članica može dobiti da prevlada krizu, postoje oštra protivljenja ovakvom načinu vođenja politike javnog duga i deficita. Postoje primjeri mnogih monetarnih unija gdje ograničenje zaduživanja i fiskalna disciplina nisu nužne za stabilnost zajedničke valute.²²⁵ Isto su tako Eichengreen i von Hagen²²⁶ na uzorku od 16 federacija ukazali kako ne postoji značajnija veza između monetarne unije i zaduživanja nižih nivoa vlasti, ali su također dokazali da postoji povezanost između zaduživanja i jačine kontrole lokalnih vlasti nad (lokalnom) poreskom osnovicom. Naime, smanjenom kontrolom nad poreskom osnovicom niži nivo vlasti ne može značajnije uticati na rast poreskih prihoda u kojima može naći potencijalno utočište kod eventualne dužničke krize. Nadalje, naglašavaju kako se ograničenjem zaduživanja neće moći eliminirati potražnja za javnim investicijama, stoga takva ograničenja mogu uticati na zahtjeve lokalnih vlasti da se zadužuju kod centralnih.

Kako bi zemlje članice bile u mogućnosti izbjeći numerička ograničenja Pakta koja po njima nikad neće biti učinkovita, Eichengreen predlaže reforme triju osnovnih fiskalnih institucija. To su:²²⁷

1. reforma sistema donošenja budžeta,
2. reforma penzijskog osiguranja, te
3. reforma osiguranja od nezaposlenosti i tržišta rada.

Naime, neučinkovitost tih institucija je danas glavni faktor visokih javnih rashoda i potrebe za dodatnim finansijskim sredstvima, koje se najčešće pribavljaju zaduživanjem. U tabeli broj 5. dato je poređenje institucionalnog pristupa vođenja fiskalne politike u EU nakon provedenih reformi, te Pakta o stabilnosti i rastu. Poređenje se odnosi na osnovna fiskalna pravila koja efikasni fiskalni sistem treba zadovoljiti.

<i>Idealna fiskalna pravila</i>	<i>Pakt o stabilnosti i rastu</i>	<i>Institucionalni pristup</i>
1. Određenost	++	++
2. Transparentnost	++	+
3. Jednostavnost	+++	+
4. Prilagodljivost	+	+++
5. Usmjerenost prema cilju	+	+++
6. Mogućnost provođenja	+	+
7. Dosljednost	+	+++
8. Pomaganje strukturnih reformi	+	+++
+++ dobro, ++ osrednje, + slabo		

Tabela 5:²²⁸ Ocjena Pakta o stabilnosti i rastu i institucionalnog pristupa

²²⁵ U monetarnoj uniji Belgije i Luksemburga (prije EMU) nije bilo ograničenja zaduživanja, dok u monetarnoj uniji zapadne i središnje Afrike i istočnokaripskom valutnom području ograničenje zaduživanja se odnosilo samo na zaduživanje od središnje banke. Takođe ni približno takva ograničenja i kontrole ne postoje u SAD-u (kao monetarnoj uniji) i mnogim drugim, bivšim i sadašnjim, monetarnim unijama.

²²⁶ Eichengreen, B. & von Hagen, J.: **Fiscal Policy and Monetary Union: Is there a Tradeoff Between Federalism and Budgetary Restrictions?** NBER Working Paper, WP/5517, 1996b.

²²⁷ Eichengreen, B.: **Institution for Fiscal Stability**, Working Paper PEIF-14, Berkeley: Institute of European Studies, 2003.

²²⁸ Eichengreen, B.: **Institution for Fiscal Stability**, Working Paper PEIF-14, Berkeley: Institute of European Studies, 2003., str. 40.

Ako su deficiti preveliki, a recesija nije tolika da bi određena članica prema Paktu izbjegla penalizacije i opravdala postojanje prekomjernih deficita, tada zbog pritiska na fiskalnu politiku ona može biti prociklička, odnosno podsticati i dalje negativna ekonomska kretanja. Jedino opravdanje Pakta vidi se u činjenici da mora postojati neka vrsta kontrole koja bi osigurala kompatibilnost fiskalnih politika zemalja članica s antiinflacijskim položajem Evropske centralne banke. Bez obzira na potrebu usklađivanja fiskalne i monetarne politike, smatra se da cilj uravnoteženosti i budžeta u srednjem roku nije prikladan oslonac (*benchmark*) za tako nešto. Predlaže se da se u sistem Pakta o stabilnosti i rastu unese određena doza fleksibilnosti. Drugim riječima, predlaže se da se isključe neki elementi javnih rashoda koji su dosad bili ograničavani, kao rashodi za javne investicije i drugi rashodi koji u dužem roku utiču na izgradnju takvog okruženja koje bi se lakše nosilo s nepredvidivim diferencijalnim šokovima.

Barry²²⁹, kao jedan od kritičara Pakta, upozorava da Pakt i pojava poreske konkurencije u EU utiče na smanjivanje javnih rashoda nacionalnih budžeta, a time i neizvršavanje osnovnih funkcija budžeta. On se pomalo ismijava zagovornicima Pakta koji smatraju kako ograničenjem deficita, a time i javne potrošnje, mogu očekivati ekspanzivne efekte fiskalne politike u EU. Naime, smanjenjem javnih rashoda nacionalnih budžeta, dolazi u pitanje finansiranje socijalnih funkcija nacionalnih budžeta (država blagostanja). Ako se nastavi voditi takva politika, smatra se nužnim jačanje uloge budžeta EU, i to u fiskalnom i funkcionalnom smislu. Kao otežavajuću okolnost sadašnjoj politici, navodi rastuću štetnu poresku konkurenciju u EU, koja takođe utiče na smanjivanje poreza, a time i javnih rashoda.

Bez obzira na mnoge pozitivne strane Pakta i stalnu namjeru da se on učini efikasnijim, još uvijek je upitno može li Pakt izdržati veće probleme, odnosno šta će se desiti ako se pojavi velik broj zemalja prekršitelja Pakta. Tu mogućnost dodatno naglašava činjenica kako za veća istupanja ne postoji neka krajnja kazna, kao što bi bilo izbacivanje iz EMU, odnosno EU.

Mogućnost pojave ovakve situacije povećava se s proširenjem EU, pogotovo jer je većina novih članica imala povećane deficite, a slično stanje je i sa sadašnjim zemljama kandidatima za članstvo u EU. U skladu s time, smatra se kako postojeća fiskalna pravila nisu prikladna ekonomskoj različitosti u EU, posebno nakon njenog proširenja. Proces pristizanja slabije razvijenih, uglavnom novih zemalja članica, sa sobom povlači i veće deficite koji sami po sebi ne moraju biti pretjerani ako su iznad 3% BDP-a.

Na osnovu prethodnih kritika i nedostataka Pakta, može se zaključiti da se ekspanzivna fiskalna politika u EU u slučaju recesije, može provesti na tri načina:²³⁰

- Prvo, i za svakoga najgore rješenje, značilo bi odstupanje od planiranih ciljeva zacrtanih Paktom.
- Drugo, dotična zemlja članica može zatražiti napuštanje zadatih ciljeva, odnosno djelimično "olakšanje" svog fiskalnog položaja.
- Treće rješenje, u kojem većina kritičara Pakta pri sadašnjem stanju vidi izlaz u nekom dužem roku, odnosi se na politiku u kojoj bi dotična članica smanjila svoj javni dug i deficit toliko ispod referentnih vrijednosti (60% i 3% BDP-a) i stvorila svojevrsnu «zalihu» za recesijska vremena. Opet, i u ovakvom scenariju bojaznost

²²⁹ Barry, F.: **Fiscal Policy in EMU**, U E. Pentecost & van Poeck, A. (ed.), *European Monetary Integration*, Aldershot: Edward Elgar, 2001.

²³⁰ Šimović, Hrvoje; **Fiskalna politika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3 (2005b), str. 85.

da bi određena članica nastupala pesimistično u pripremi izvještaja srednjoročnih projekcija budžetskih pozicija za implementaciju Pakta o stabilnosti i rastu. Na taj bi se način osigurala i od recesije, ali i od prigovora Savjeta i Komisije u slučaju nepredviđenih odstupanja od zacrtanih ciljeva.

4.3. Stabilizacijska fiskalna politika u EU

Model stabilizacijske fiskalne politike u EU je specifičan i drugačiji je nego za pojedinu nacionalnu državu. Razlog tome je konfederalno uređenje EU i decentralizovane fiskalne politike zemalja članica EU. Fiskalni položaj EU određen je zbirom fiskalnih položaja zemalja članica EU, a regulisan je preko, prije svega, Pakta o stabilnosti i rastu.²³¹ Takva fiskalna pravila imaju svoje prednosti, ali i nedostatke koji iziskuju mnoge kritike.

Zbog mogućih negativnih posljedica mnogi stručnjaci zagovaraju reformu Pakta i postojeće fiskalne politike u EU. Jedan od mogućih pravaca je odstupanje od zadatih pravila, za što je nužna reforma fiskalnih institucija zemalja članica, kao što su penzijsko osiguranje, osiguranje od nezaposlenosti itd., koje su uzrok povećane državne potrošnje i generatori prekomjernih deficita. Takva politika bi vodila daljnjoj decentralizaciji, ali i narušavanju evropske ekonomske integracije, što ju čini manje vjerovatnom. Druga opcija pretpostavlja veću centralizaciju fiskalne moći u EU i kretanje u pravcu formulisanja takve fiskalne politike koja bi najefikasnije djelovala na stabilizaciju cikličkih kretanja, a ujedno ne bi narušavala dostignuti stepen ekonomske integracije u EU.

Zanimljivo, kritičari i zagovornici trenutnog načina vođenja fiskalne politike u EU smatraju da je određena doza centralizacije fiskalnih moći nužna u pogledu vođenja efikasne fiskalne politike u budućnosti.²³² Zahtjev za većom fiskalnom centralizacijom paralelno prate drugi integracijski procesi u EU. Na temelju posljednjih događanja i rasprava oko Ustava i budžeta EU, može se zaključiti kako EU ide u smjeru manje federalističkog uređenja i u smjeru veće decentralizacije.

Isto tako, načelo supsidijarnosti je i dalje dominantno u formulisanju politike EU što omogućuje različite pristupe zemljama članicama u postizanju svojih ciljeva. Uz to, jedno od temeljnih pitanja stabilizacijske politike leži u mobilnosti radne snage unutar EU, što će takođe uticati na formulisanje fiskalne politike u EU u budućnosti.

U EU se generalno smatra kako ovakva fiskalna politika, uz data ograničenja i jedinstvenu monetarnu politiku, može funkcionisati. Naime, daljnjom integracijom EU, tržišta kapitala neće više biti tako segmentirana. Nastat će jedno veliko zajedničko tržište kapitala, gdje će se trgovati u jednoj valuti (euro) i gdje će svako prekomjerno zaduživanje biti brzo i drastično sankcionisano visokim troškom zaduživanja, odnosno visokom kamatnom stopom. Ipak, navedeni nedostaci postojeće fiskalne politike u EU ukazuju na moguće poteškoće zemalja članica u stabilizaciji svojih privreda, a time i ekonomskog sistema EU. Ovakav razvoj situacije navodi na to da će problematika Pakta i fiskalnih pravila dobiti sigurno jedan novi epilog s novim problemima, posebno u svjetlu daljeg proširenja EU.

²³¹ Šimović, Hrvoje; **Fiskalna politika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3 (2005b), str. 86.

²³² Šimović, Hrvoje; **Fiskalna politika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3 (2005b), str. 86.

III DIO: SAVREMENA KRETANJA NA PODRUČJU OPOREZIVANJA U REPUBLICI SRPSKOJ

1. PORESKA REFORMA

Vrlo značajan dio ukupne ekonomske reforme je poreska reforma. Poreske reforme zemalja u tranziciji znače raskid sa starim poreskim rješenjima i zaokret ka savremenim tržišnim poreskim strukturama.²³³ Manje problema se javlja kod indirektnih poreza (porez na dodatu vrijednost, akcize), dok je reforma direktnih poreza (porez na dohodak fizičkih lica, porez na dobit pravnih lica) znatno složenija.

Pozitivna studija o izvodljivosti je prvi korak ka pristupanju EU. U studiji za našu zemlju je, između ostalog, data ocjena o stanju u javnim finansijama. Istaknuto je da je došlo do postizanja veće fiskalne transparentnosti, poboljšanja kontrole javnih rashoda, uvođenja modernijih budžetskih pravila i ustanovljavanja boljeg opšteg okvira celokupne poreske politike. Nastavak pozitivnih reformi u oblasti poreskog sistema označen je kao dalji razvoj poreske administracije radi boljeg prikupljanja javnih prihoda i borba protiv različitih oblika poreske evazije.

Poreske reforme su imanentna pojava u svim tranzitornim ekonomijama, jer je bilo neophodno prilagoditi poreske sisteme novim ekonomskim prilikama i izvršiti usaglašavanje sa rješenjima iz najrazvijenijih zemalja. Međutim, pri koncipiranju novog poreskog sistema, pored konsultovanja propisa iz zemalja EU, neophodno je uzeti u obzir i specifičnosti svake zemlje. Ovdje se, prije svega, misli na makroekonomske, mikroekonomske i monetarne karakteristike svake zemlje, njene istorijske i kulturološke osobenosti, kao i mogućnosti za implementaciju poreskih propisa, u smislu kadrovskih i tehničkih potencijala poreske uprave.

Porezi predstavljaju vrlo kompleksnu ali i dinamičnu pojavu. Naime, jednom utvrđeni poreski sistem nije nepromjenljiva kategorija. Naprotiv, on je fleksibilan i stalno se prilagođava novonastalim uslovima u privrednom ambijentu, kako bi se ostvarili osnovni ciljevi oporezivanja (fiskalni i vanfiskalni ciljevi). U tom smislu, u periodu poslije II svjetskog rata mogu se u okvirima OECD uočiti tri velika talasa radikalnih poreskih reformi.²³⁴

- prvi je donio značajan rast doprinosa za socijalno osiguranje i dominantno je završen do 1965. godine;
- drugi se odvijao između 1967. i 1973. i obilježen je uvođenjem PDVa;
- treći je sproveden između 1984. i 1992. godine, a odlikuje ga drastično snižavanje poreskih stopa kod poreza na dohodak fizičkih i pravnih lica, uz značajno proširivanje poreske osnovice.

Poreske reforme uslovljavaju određeni razlozi, kao što su: smanjenje fiskalnog opterećenja, povećanje pravičnosti u raspodjeli fiskalnog tereta, usklađivanje poreskog sa ekonomskim sistemom, harmonizacija poreskih struktura u cilju jačanja međunarodnih ekonomskih integracija, itd.

²³³ Đurović-Todorović, Jadranka: **Poreska reforma kao preduslov pristupanja EU**, Časopis Ekonomske teme 1-2, Ekonomski fakultet, Niš, 2005., str.233-239

²³⁴ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.290.

Poreske reforme možemo podijeliti u dvije velike grupe.²³⁵

Prvi, a rjeđe primjenjivan oblik poreske reforme je radikalna poreska reforma. Nju karakteriše značajna promjena poreske strukture, promijenjen raspored poreskog tereta između pravnih i fizičkih lica, drugačiji raspored poreskih prihoda između različitih nivoa vlasti, kao i izmijenjen odnos između direktnih i indirektnih poreza. Stoga je ona povezana sa brojnim problemima: nov raspored poreskog tereta izaziva otpor one strane kojoj se teret povećava, u periodu reforme nastaju značajni gubici prihoda kao i potreba da se u relativno kratkom vremenu izvrši značajna promjena zakonske regulative. Ovaj oblik reforme koriste zemlje koje uz reformu poreskog sistema nastoje da uvedu i tržišne uslove privređivanja.

Drugi oblik je parcijalna poreska reforma koja se sastoji iz “finog” usklađivanja poreskog sa ekonomskim sistemom, tako da je odlikuju promjene parcijalne prirode. Faktički predstavlja nastavak radikalne reforme, jer se u poreskom sistemu stalno nešto mijenja, dopunjuje i prilagođava. Iz tih razloga je ova vrste reforme poreskog sistema stalno prisutna. Međutim, i ovdje se javljaju određene grupe ranije privilegovanih osoba koje nastoje da opstruišu implementaciju novih poreskih propisa. S druge strane, zbog stalnih promjena gubi se povjerenje u stabilnost poreskog sistema, što direktno destimuliše domaća i strana ulaganja.

Zemlje u tranziciji imaju zadatak da uspostave nov poreski sistem bez ikakvog kontinuiteta sa starim. Uz prisustvo budžetskog deficita, porasta javnih rashoda, deficita u bilansu plaćanja, nedostatka opšte poreske kulture i oskudnog iskustva poreske administracije bilo je gotovo nemoguće ostvariti ovaj cilj. Naime, mnoge zemlje u tranziciji su pokušavale da iskopiraju poreske zakone razvijenih zemalja, što se pokazalo kao greška zbog postojanja brojnih razlika između ovih zemalja. Iz tih razloga, promjene u poreskim zakonima su vršene često, što uslovljava neizvjesnost kod poreskih obveznika i pospješuje upotrebu poreske evazije.

Poreska evazija prisutna je u većoj ili manjoj mjeri u svim poreskim sistemima. Uspješno suprotstavljanje izbjegavanju plaćanja poreza pravi je izazov za poresku vlast i administraciju. U tom, kao i u svakom nadmetanju, dok jedan gubi drugi dobija. Ako se država uspješno suprotstavlja ovoj pojavi, koristi ima državni budžet, a time i svi građani, dok izvjesni pojedinci gube izvor brzog i lakog bogaćenja.

Izgradnja efektivnog i efikasnog poreskog sistema u zemljama u tranziciji podrazumijeva savlađivanje «naslijeđa» prethodnog sistema i to, najprije, u sljedećim tačkama:²³⁶

1. karakteristike naslijeđene strukture privrednog sistema koja ne dozvoljava, ili bar otežava, uvođenje ili ubiranje određenih poreza,
2. nerazvijena poreska administracija,
3. nekvalitetna i nepouzdana neophodna baza podataka i, nerijetko,
4. odsustvo faktičke političke podrške za sprovođenje poreske reforme.

Da bi se ostvario bazični cilj poreskog sistema, a to je efikasno i pravedno prikupljanje javnih prihoda neophodnih za alimentiranje predviđenih javnih rashoda, reformom poreskog sistema moraju se ispuniti sljedeći zahtjevi:²³⁷

²³⁵ Raičević, Božidar: **Poreski sistem i poreska politika u privrednoj reformi**, Institut društvenih nauka-Cenatar za ekonomska istraživanja, Beograd, 1993., str.275.

²³⁶ Vito, Tanzi; Howell, Zee: **Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries**, IMF Working Paper, No. 00/35 March 2000., str. 3.

- izdašnost (dovoljnost) poreskih prihoda, što će omogućiti nesmetano pokriće državnih rashoda, bez upotrebe dodatnih izvora finansiranja;
- efikasnost, što znači da poreski sistem treba da omogući minimiziranje distorzivnih efekata koje porezi izazivaju u proizvodnji, potrošnji i ostvarenim prihodima;
- transparentnost, koja znači jasnost poreskih zakona sa minimalnim korišćenjem diskrecionih ovlašćenja poreske vlasti i bez čestih promjena;
- pravednost, koja se postiže upotrebom progresivnog oporezivanja dohotka fizičkih lica i uvođenjem akciza na luksuzne proizvode, na prihodnoj strani, i putem transfera sa socijalnim namjenama na rashodnoj strani;
- umjerenost poreskog opterećenja, koja ima brojne prednosti u odnosu na visoko poresko opterećenje koje rezultira u poreskoj evaziji;
- usklađenost poreskih propisa sa međunarodnim poreskim pravilima, radi stvaranja ekonomskih integracija.

Reforma poreske strukture obuhvata reformu direktnih i reformu indirektnih poreza.

Reforma direktnih poreza obuhvata reformu poreza na dobit pravnih lica i reformu poreza na dohodak fizičkih lica. Reforma poreza na dohodak građana treba da rezultira u uvođenju sintetičkog tipa ovog poreza. Pri formulisanju i implementaciji ovog poreskog oblika treba biti pažljiv da ne dodje do inflatornih kretanja, kao i pri formulisanju poreskih olakšica. Kod reforme poreza na dobit preduzeća mora se voditi računa da u primjeni bude jednoobrazna poreska stopa, koja će biti dovoljno visoka da obezbjedi jednakost u oporezivanju društva lica i društva kapitala. Takođe, poreske olakšice i poreski podsticaji moraju biti precizno formulisani kako ne bi stvarali nedoumice i otvarali dodatni prostor za izbjegavanje plaćanja poreza.

Reforma indirektnih poreza odnosi se na porez na promet i akcize. Kod poreza na promet najprije treba riješiti dilemu da li koristiti jednofazni porez na promet u maloprodaji ili porez na dodatu vrijednost. Naime, ovdje je najbolja solucija da jednofazni porez na promet bude prelazno rešenje do stvaranja administrativnih i tehničkih uslova za uvođenja PDV-a. Najveći broj evropskih zemalja u tranziciji je prihvatio model EU. S druge strane, akcize se uvode na promet onih proizvoda čiju potrošnju treba obeshrabit (alkoholna pića i duvanske prerađevine), ili poreskim instrumentima povezati sa eksternalijama koje izazivaju (naftni derivati), ili ostvarivati socijalne ciljeve (luksuzni proizvodi).

Svakako treba naglasiti da reforma poreske administracije predstavlja ključnu tačku za uspjeh poreske reforme u cjelini. Izgradnja efikasne poreske administracije podrazumijeva, ne samo rad na unapređenju efikasnosti neposredne primjene poreskih propisa, već i:²³⁸

- obrazovanje i upućivanje poreskih obveznika u razloge zbog kojih plaćaju poreze i podizanje njihove poreske svijesti,
- pružanje profesionalne pomoći, posebno velikim poreskim obveznicima, ali i svima koji žele da plate porez, a imaju problema u razumijevanju propisa i

²³⁷ **Guidelines for Fiscal Adjustment**, International Monetary Fund, Washington, D.C., Reprinted March 2000., str. 29-32.

²³⁸ Raičević, Božidar; Nenadić, Jelena: **Srbija i Crna Gora i Studija o izvodljivosti-poreski aspekti**, tematski broj časopisa Ekonomist br. 1. Beograd, 2005., str.158.

- snižavanje administrativnih troškova naplate poreza, ali i troškova plaćanja poreza, koji terete poreske obveznike, putem pojednostavljenja administrativnih procedura.

Na kraju, službenici poreske administracije moraju biti profesionalno osposobljeni i obučeni za rad u poreskoj administraciji i dobro plaćeni, radi umanjavanja mogućnosti korupcije, sa jasno izgrađenim sistemom i politikom sankcija.²³⁹

Novokreirani poreski sistem treba maksimalno da ispoljava neutralna dejstva, kako bi poreski teret bio pravično raspoređen. Savremena fiskalna teorija smatra neutralnu poresku politiku superiornijom u odnosu na aktivnu politiku selektivnih poreskih olakšica i diferenciranih poreskih stopa, iz razloga koji su vezani za koncept tzv. Pareto optimalnosti u alokaciji ekonomskih resursa. Pareto optimum se definiše kao takva alokacija resursa pri kojoj nikakvo pomjeranje činilaca ne može poboljšati položaj jedne grupe lica, a da se pri tome ne pogorša položaj druge grupe lica u toj mjeri da je ukupan neto efekat negativan.

1.1. Karakteristike fiskalnog sistema u socijalističkom privrednom i društvenom ambijentu

Uloga poreskog sistema u socijalističkim državama i njegove karakteristike koje su iz toga proistekle značajno su se razlikovale u odnosu na poreski sistem koji se razvijao u državama sa sistemom tržišne privrede. Za razliku od klasičnih funkcija, alokativne, distributivne i stabilizacione, pripisanih poreskom sistemu u tržišnim privredama, osnovna uloga poreskog sistema u centralnoplanskoj ekonomiji bilo je ostvarivanje plana, a funkcije koje poreski sistem ima u tržišnoj ekonomiji mogle su biti povjerene drugim ekonomskim podsistemima, kao što je monetarno-kreditni i politika cijena i plata.²⁴⁰

U cijelom poreskom sistemu dominirala su, zapravo, dva poreska oblika: davanje iz dohotka preduzeća i porez na promet. Ta dva poreska oblika nisu bila samo glavni izvor budžetskih prihoda nego su po svom načinu konstituisanja davala pečat cijelom poreskom sistemu. I jedan i drugi poreski oblik bili su potpuno netransparentni u poređenju sa odgovarajućim poreskim oblicima u tržišnom poreskom sistemu. Davanja iz dohotka preduzeća javljala su se u različitim oblicima: kao porez na korišćene resurse (osnovna i obrtna sredstva), na rentu, na investicije, na amortizacioni fond, na lične dohotke iznad određenog planom utvrđenog nivoa, te na ostatak dohotka poslije podmirenja svih zakonskih i ugovornih obaveza i izdvajanja za fondove preduzeća. Karakteristično je da je vrlo mali iznos tih davanja zavisio o nekoj unaprijed određenoj proporciji u odnosu na veličinu dohotka, već su ta davanja, uglavnom, određivana u obliku svojevrtnih paušalnih poreza ili su pak dogovarana između preduzeća i nadležnih državnih organa.

Porez na promet roba i usluga, kao drugi glavni oblik oporezivanja u centralnoplanskim ekonomijama, po svojim je obilježjima bio nešto između poreza na profit i jednofaznog poreza na promet u proizvodnji ili maloprodaji. Plaćao se na osnovicu koju je najčešće činila razlika između cijene koštanja proizvođača i maloprodajne cijene, isključujući veletrgovačku i maloprodajnu maržu. Porez je imao, u osnovi, dva zadatka: da omogući centralizaciju akumulacije i osigura stabilnost planom utvrđenih relativnih cijena. Kako su

²³⁹ Đurović-Todorović, Jadranka: **Poreska reforma kao preduslov pristupanja EU**, Časopis Ekonomske teme 1-2, Ekonomski fakultet, Niš, 2005., str.233-239.

²⁴⁰ Stojanović, Aleksandar: **Poreski sistemi zemalja u tranziciji**, Revicon, Sarajevo, 2007, str. 42-45.

maloprodajne cijene bile prilično stabilne, svaka promjena proizvođačkih cijena mijenjala je stopu poreza na promet, multiplikovala je broj poreskih stopa, koji je ponekad znao iznositi i po nekoliko hiljada.

Iz opisane strukture poreskog sistema u centralnoplanskoj ekonomiji nedvosmisleno proizilaze neke njegove bitne osobine kao što su: arbitrarnost, netransparentnost, diskriminacija, nestabilnost i neizvjesnost, što ga je sve skupa činilo neefikasnim i nepravednim.

U monetarnom sistemu vršile su se dvije važne fiskalne funkcije²⁴¹. Naime, država je mogla putem otvorene ili prikrivene inflacije jednostavno da oporezuje stanovništvo. S druge strane, kada su cijene bile nestabilne (zbog realnih šokova koji se nisu mogli apsorbovati u okvirima planskog procesa, ili zbog nemogućnosti potiskivanja aktivnosti na sivom tržištu), prihodi su se prikupljali putem inflatornog poreza. Prikupljanje poreza u tom sistemu je bilo izuzetno efikasno. Porez na dohodak, porez na promet i doprinosi prikupljali su se putem bankarskog sistema, jer su se profiti automatski deponovali u državnim bankama koje su jednostavno mogle da izračunaju poresku obavezu i tako zaduže državni budžet. Slično tome, banke su jednostavno mogle ubrati doprinose na izvoru zato što su se troškovi rada podmirivali transferom gotovine iz državnih banaka. Naravno, prikazani sistem doživio je izvjesne reforme prije pada socijalizma, koje su međusobno bile različite u različitim državama.

Kada je u pitanju stanje fiskalnog sistema, grupa autora²⁴² je još 1989. godine, utvrđujući «Osnove koncepcije reforme fiskalnog sistema», navela nedostatke tadašnjeg fiskalnog sistema socijalističke države. Najveći njegovi problemi ogledali su se u fragmentizovanosti (podejlenost na podsistem finansiranja opštih društvenih potreba, podsistem finansiranja zajedničkih potreba u društvenim djelatnostima i podsistem finansiranja kolektivnih potreba u materijalnoj proizvodnji), kao i u njenoj disfunkcionalnosti. Situacija u kojoj je postojao znatan broj nosilaca fiskalnog suvereniteta, a iz koje je proizilazila velika decentralizovanost sistema i brojni sukobi finansijskih nadležnosti, onesposobljavao je upotrebu fiskalne politike u ostvarivanju parafiskalnih ciljeva, takođe veoma važnih za funkcionisanje države.

Ista grupa autora opisala je principe, ali i konkretne etape koncepcije fiskalne reforme. Prilikom koncipiranja funkcija fiskalne politike ukazali su na potrebu da se pođe od stavova fiskalne teorije i prakse u pogledu odnosa prema alokativnoj, redistributivnoj i stabilizacionoj funkciji. Naglasak bi u reformi bio stavljen na sledeće elemente:²⁴³

- na što veću komparabilnost fiskalnog sistema sa fiskalnim sistemima razvijenog dijela evropskog okruženja,
- na uvažavanju pluralizma svojinskih oblika i jednakom tretmanu svih privrednih subjekata,
- na optimalnom dimenzionisanju javnog sektora (ukupne društvene potrošnje i fiskalne presije),
- na maksimalnom stimulanju štednje, akumulacije, investicija i zaposlenosti,
- na podsticanju strukturnog prilagođavanja i tehnološkog modernizovanja privrede,

²⁴¹ Birman, I, **The Budget Jap, Excess Money and Reform**, Communist Economies 1/1990, No.2; стр. 25 - 45

²⁴² Dr Ksente Bogoev, prof. dr Pero Jurković, prof. dr Miroslav Petrović, prof. dr Dejan Popović, dr Božidar Raičević i prof. dr Mile Vranješ sačinili su ovu analizu za potrebe tadašnjeg Saveznog izvršnog veća, a objavljena je i u časopisu Finansije, br 7-8/1989, str. 423-430, Privredni pregled, Beograd.

²⁴³ Isto, str.425.

- na stimulisanju razvoja male privrede.

Ukazano je na potrebu izgradnje modernog fiskalnog sistema i politike za šta je neophodno obezbjediti reintegraciju fiskalnog sistema, modernizaciju poreske strukture, adekvatniju podjelu nadležnosti i prihoda društveno-političkih zajednica, racionalniji pristup planiranju, evaluaciju i kontrolu javnih rashoda na svim nivoima društveno-političkih zajednica, kao i jedinstveni informacioni sistem na području fiskalnih tokova. Kao dio reforme podrazumijevalo se i jasno razgraničenje monetarne i fiskalne sfere i obezbjeđivanje odgovarajuće koordinacije među njima, kao i supstitucija raznih oblika poreskih rashoda politikom javnih transfera ekonomskog i socijalnog karaktera.

Kreatori ove koncepcije reforme ukazali su na potrebu dužeg vremenskog perioda, kao i promjene odgovarajućih pravnih akata da bi se reforma sprovela. Dinamika njene realizacije obuhvatala bi tri faze:²⁴⁴ prvu, u kojoj bi bili ujednačeni svi elementi poreza koji su od značaja za zemlju u cjelini-porez na promet proizvoda i usluga - smanjenjem broja poreskih stopa i oslobođenja, zatim porez na dobit preduzeća - postavljanjem jedinstvene osnove nezavisno od oblika vlasništva, kao i porez na lični dohodak radnika; drugu, u kojoj bi se sprovela reintegracija svih vidova javne potrošnje i bio uveden sintetički porez na dohodak fizičkih lica i izgradila efikasna služba društvenih prihoda; i treću, u kojoj bi PDV zamijenio dotadašnji jednofazni porez na promet u maloprodaji.

1.2. Reforme fiskalnog sistema

Fiskalni sistem, kao dio bogatog mozaika intenzivnih promjena, doživljava svoje transformacije na putu traganja za takvim njegovim oblikovanjem koje bi na što uspješniji način ispunilo očekivanja koje u vezi sa njegovim funkcionisanjem imaju država, privreda, građana. Razvijajući svoju ekonomsku realnost nakon završetka Drugog svjetskog rata u ambijentu socijalnog dijaloga i težnje za izgrađivanjem države blagostanja, zemlje, prije svega, Zapadne Evrope, kreirale su u skladu sa takvim načelima i svoje fiskalne sisteme. Od 1965. do 2003. godine udio poreza u domaćem bruto proizvodu porastao je, na primjer, u Švedskoj sa 36% na više od 50%, u Francuskoj sa 35% na 45%, a u Italiji sa 28% na 43,4%.²⁴⁵ Dakle, prava inflacija poreza. To još jednom potvrđuje da poreski sistem u svakoj zemlji pokazuje dva lica: jedno je lice socijalne politike, a drugo je lice privredno-razvojne politike.

Posmatrajući situaciju u razvijenim zemljama može se primijetiti da što su veće stope poreza i što se te poreske stope više razlikuju, negativne posljedice sve su veće. To je, uz rast fiskalnog opterećenja, jedan od uzroka poreskih reformi koje idu u smjeru širenja poreskih osnovica i snižavanja poreskih stopa.

Osim toga, međuzavisnost globalizacije i oporezivanja višestruka je i značajna. Sama egzistencija nacionalnih poreskih sistema (kreiranih prema zahtjevima nacionalnih ekonomija) u okruženju vrlo razuđenih i isprepletenih međunarodnih trgovačkih i finansijskih transakcija govori o tome da efekti poreske politike daleko prelaze granice pojedine zemlje i da neophodno dolazi do njihove interferencije. Globalizacija je jako povećala mobilnost faktora proizvodnje, posebno kapitala, ali i mobilnost međunarodnih kompanija. I upravo iz te konfliktnosti interesa iz ubrzanog procesa globalizacije i još uvek nacionalno određenih

²⁴⁴ Bogoev, Ksentec; Jurković, Pero; Petrović, Miroslav; Popović, Dejan; Raičević, Božidar i Vranješ, Mile: **Osnove koncepcije reforme fiskalnog sistema**, Finansije, br 7-8, Beograd., 1989, str. 423-430,

²⁴⁵ Stojanović, Aleksandar: **Poreski sistemi zemalja u tranziciji**, Revicon, Sarajevo, 2007, str. 56.

poreskih politika proizilaze svi najvažniji problemi oporezivanja na međunarodnom planu, kao što su: poreska konkurencija, dvostruko oporezivanje i poreska evazija.

U takvom ambijentu odigravaju se reforme fiskalnog sistema, a prije svega poreske reforme u razvijenim zemljama. Finansijske, naročito poreske reforme u državama OECD-a u proteklih 10 godina bile su veoma intenzivne. U nekim savremenim državama došlo je do kompleksne reforme poreskog sistema i poreske politike, kao, na primer, u Australiji, Danskoj, Japanu, Kanadi i SAD, a u drugim do određenih pomaka prema uvođenju novih rješenja u oblasti budžetiranja i oporezivanja proizvoda i usluga (V. Britanija, Portugalija, Španija, Francuska, Grčka, Turska i dr.), a u trećim, do veće integracije oporezivanja fizičkih i pravnih lica.

Kada su tranzicione zemlje u pitanju, poreske reforme u njima nisu samo dio najnovijih trendova poreskih reformi u svijetu, već su i dio cjelokupnog sadržaja procesa tranzicije. Tranzicija je kao svojevrsan prelaz sa centralno-planskog na tržišno privređivanje ujedno i svojevrsno redefinisane uloge u alokaciji resursa.

S obzirom na to njeno suštinsko svojstvo, poreske reforme u centru su tranzicije. Bez uspješnih reformi poreskog sistema, nema i ne može biti ni uspješnih tranzicionih tokova. Osim toga, težnja velikog broja tranzicionih zemalja da postanu punopravni članovi Evropske unije, u velikoj mjeri utiče na oblikovanje njihovog poreskog sistema. Jedan od osnovnih uslova pristupanja članstvu u EU jeste harmonizacija poreskih sistema sa poreskim sistemima zemalja članica EU, i taj proces se naziva tiha harmonizacija²⁴⁶.

2. USPOSTAVLJANJE PORESKOG SISTEMA RS NAKON POTPISIVANJA DEJTONSKOG SPORAZUMA

Dejtonskim mirovnim sporazumom BiH je uspostavljena kao nezavisna država sa dva ravnopravna entiteta. Iz definicije entiteta i odgovornosti dodijeljenih zajedničkim institucijama slijedila je mnogo jača pozicija entiteta u odnosu na državne (zajedničke) institucije vlasti. Odgovornost za vođenje fiskalne politike nije spominjana u Ustavu BiH, niti je državnim organima (Vijeću ministara BiH) dodijeljena bilo kakva uloga u prikupljanju javnih prihoda.

Ustavima i zakonima entiteta, izvedenih iz dodijeljene im pozicije, određena je struktura fiskalnih prihoda. Kako državni nivo nije imao nikakvih ingerencija u kontroli i prikupljanju fiskalnih prihoda, entiteti su zakonima o pripadnosti javnih prihoda, u saglasnosti sa MMF, odredili carine kao vlastite prihode, za čije su prikupljanje, raspodjelu i kontrolu nadležne entitetske vlade. Članom 8. Dejtonskog mirovnog sporazuma dato je pravo entitetima da regulišu fiskalni sistem primarno u skladu sa interesima entiteta. Jedina odredba kojom je uspostavljena veza između entiteta i državnog nivoa vlasti sastojala se u tome da će entiteti iz vlastitih prihoda učestvovati u finansiranju Budžeta BiH u iznosu FBiH dvije trećine i RS jednu trećinu (za finansiranje zajedničkih institucija i servisiranja spoljnog duga koji je alociran po entitetima u skladu sa predratnim zaduženjima). Jedini izvorni prihod Budžeta BiH predstavljaju administrativne takse po propisima državnih organa.²⁴⁷

Devedesete godine prošloga vijeka osim tranzicije, donijele su i ratna dešavanja, ekonomsku izolaciju zemlje i procvat sive ekonomije. Paralelno sa fiskalnom reformom od

²⁴⁶ Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje: **Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije**, Pravni fakultet, Zagreb, 2006, str. 94.

²⁴⁷ Usvajanjem Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja 29.12.2003. godine, došlo je do prenosa nadležnosti u naplati indirektnih poreza sa Republike Srpske na nivo Bosne i Hercegovine.

strane federacije, u bivšoj Jugoslaviji 1990. godine su usvojeni dokumenti o koncepciji fiskalne reforme, a krajem 1991., i prvi reformski zakoni. Tada su doneseni:²⁴⁸ Zakon o javnim prihodima i rashodima, Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga, Zakon o taksama, Zakon o porezu na imovinu, Zakon o porezu na dobit korporacija, Zakon o porezu na dohodak građana, Zakon o doprinosima za socijalno osiguranje, Zakon o službi za platni promet i finansijski nadzor i Zakon o kontroli, utvrđivanju i naplati javnih prihoda. Uz određena zakonska prilagođavanja, Republika Srpska je preuzela navedene zakone.

Osnovna karakteristika politike javnih prihoda i javnih rashoda u Republici Srpskoj u periodu neposredno nakon potpisivanja Dejtonskog sporazuma (1996 – 1997. godina) je kontinuiran nesrazmjer potreba koje se moraju finansirati iz javnih prihoda, sa jedne strane, te istovremena nemogućnost da se ti proizvodi obezbjeđe u potrebnom obimu iz realnih izvora, s druge strane. Zbog toga se formira i značajan obim fiskalnog deficita u vidu neizmirenih brojnih obaveza (plate, penzije i slično). Nemogućnost vođenja vlastite monetarno-kreditne politike istovremeno onemogućava korišćenje primarne emisije za finansiranje naznačenih deficita. Zbog toga se deficiti pokrivaju finansiranjem od strane samih korisnika budžetskih sredstava. Javna potrošnja u Republici Srpskoj je veoma rigidna. Pored redovnih potreba finansiranja javne potrošnje, tu je i teret finansiranja značajnog dijela zajedničke potrošnje i posebno socijalne funkcije države, koja je u poslijeratnim uslovima izuzetno uvećana. Zbog toga je bilo teško očekivati od države da na sebe preuzme neke druge funkcije osim isključivo fiskalne i, u nedovoljnoj mjeri, socijalne funkcije. S obzirom na vrlo nizak nivo privredne aktivnosti, te ogromno prisustvo sive ekonomije, javna potrošnja je, prirodno, vrlo visoka. Istina, to se nije moglo tačno procijeniti, zbog neadekvatnog iskazivanja društvenog proizvoda, kao i zbog nepotpunog iskazivanja svih rashoda. Procjene su govorile da u javnu potrošnju ide preko 50% društvenog proizvoda, a neke manje optimističke procjene su govorile da je to dostizalo čak i nivo od 90% društvenog proizvoda.²⁴⁹

Kod javnih rashoda nije postojala adekvatna kontrola realizacije budžeta. Prisutni su značajni tokovi javnih sredstava koji se odvijaju izvan budžeta. Budžet se, u pravilu, projektovao na znatno višem nivou od onoga koji se u praksi zaista i može realizovati. Zbog toga je realizacija javnih rashoda, u određenoj mjeri, bila spontana, odnosno zavisna od dinamike priticanja prihoda, pa su se određene namjene finansirale u skladu sa tekućim prioritetima. To znači da struktura budžetskih rashoda nije bila unaprijed čvrsto formirana, već se formirala tokom izvršenja budžeta.

Problemi ostvarivanja javnih prihoda dovoljnih za podsticanje privrednog rasta, kvalitetnog obrazovanja i minimalnog nivoa socijalne zaštite proističu u RS iz strukture fiskalnog sistema. Prema takvom fiskalnom sistemu fiskalni kapaciteti ovog entiteta primarno zavise od poreza na potrošnju (carine, akcize i porezi na promet), pa efektivna kupovna moć determiniše potencijalne budžetske prihode područja. Sa druge strane, efektivna kupovna moć ne korespondira broju stanovnika već broju i koncentraciji administrativnih, obrazovnih i kulturnih institucija, te što je posebno značajno za poslijeratnu BiH, kupovna moć zavisi od koncentracije stranaca. Pošto je koncentracija stranaca (inostrane organizacije, poslovna predstavništva, vojne efektivne) mnogo veća u entitetskim centrima, kupovna moć je, logično, veća pa su mnogo veći i prihodi ostvareni po osnovu naplaćenog poreza na promet, akciza i carina.

²⁴⁸ Hrustić, Hasiba: **Fiskalni federalizam u svetu i naša iskustva**, Privredni pregled, Beograd, 2002., str. 116.

²⁴⁹ Dragović, Vaso; Đerić, Branko; Kancir, Rade; Maksimović, Slobodan; Miljanović, Mitar; Plakalović, Dragan; Šarčević, Marko: **Tranzicija i strategija ekonomske politike**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Institut Ekonomskog fakulteta, Srpsko Sarajevo, 1998. str. 76.

Zbog ratnih uslova i minimalizovanja opšteg nivoa proizvodnje, uspostavljena je veoma neprikladna i deformisana struktura javnih prihoda, odnosno državnog budžeta. Ključni izvori prihoda (pored već pomenutih carina, poreza na promet i akciza) su vanredni poreski oblici: porez za vojsku, porez za obnovu i razvoj, kao paušalni oblik oporezivanja naših građana na privremenom radu u inostranstvu. Prihodi od poreza koji imaju značajno učešće u razvijenim zemljama (porez na dohodak građana, porez na imovinu, porez na dobit korporacija) u Republici Srpskoj su, iz razumljivih razloga, bili zanemarljivi. Prihodi za finansiranje zajedničkih potreba uglavnom su se obezbjeđivali na osnovu naplate doprinosa na plate. Obim bruto plata u odnosu na neto isplaćene zarade govori o njihovom izuzetno visokom opterećenju. Najveći obim svih javnih prihoda se ostvarivao upravo na osnovu poreza i doprinosa na zarade. Imajući uz to u vidu i opterećenost određenim poreskim davanjima, kao i uvedenim posebnim prihodima, koji su iznudeći potrebama povećane javne potrošnje, sa paralelnom stagnacijom već ionako minimalizovanih privrednih tokova, jasno je da se radilo o veoma visokom opštem fiskalnom opterećenju onih koji izmiruju poreske obaveze.

U strukturi javnih prihoda dominirali su posredni porezi, odnosno porez na promet, koji je u ukupno ostvarenim prihodima učestvovao sa 37,7%. Sljedeći prihod po značaju su bile carine, koje su činile 17,9% ukupno ostvarenih javnih prihoda. Poseban porez na vojsku činio je oko 16% ukupnih prihoda. Direktni porezi imali su nisko učešće u ukupnim izvorima prihoda. Ukupni prihodi su rasli, pa je tako u 1997. godini u odnosu na 1996. godinu obim poreza od poljoprivrede povećan 2,5 puta, porez na imovinu preko 10 puta. Carine su povećane 4 puta, a poseban porez za bezbjednost željezničkog saobraćaja skoro 6 puta.²⁵⁰

Sistem javnih prihoda Republike Srpske ispoljavao je obilježja karakteristična za zemlje sa nerazvijenim ekonomskim i finansijskim strukturama. Na to ukazuje, prije svega, sistem sa dominantnim učešćem posrednih poreza, a vrlo malim učešćem direktnih poreza. Dominacija direktnih poreza (poreza na dohodak, imovinu, rente) karakteristična je za razvijene i razuđene ekonomske sisteme. Većina direktnih poreza u Republici Srpskoj bila je podložna različitim olakšicama, izuzecima, odbicima i slično. Carine u našem finansijskom sistemu nisu imale zaštitni karakter, kao što je to slučaj u razvijenim zemljama, već pretežno fiskalni karakter, odnosno primarno su služile kao instrument namicanja neophodnih finansijskih sredstava za budžetsku potrošnju.

Ratni uslovi i neregularnosti u poslijeratnim uslovima privređivanja pogodovali su visokom stepenu poreske evazije, odnosno izbjegavanja plaćanja poreskih obaveza. Prema izvještaju finansijske policije Republike Srpske, u prvom polugodištu 1997. godine izvršene su 1482 kontrole, pri čemu su u 95% slučajeva utvrđene nepravilnosti. Ukupni neplaćeni javni prihodi za prvih 6 mjeseci 1997. godine, po nalazima ovih kontrola, iznose 37% od ukupno naplaćenih javnih prihoda u cijeloj 1997. godini. Istina, finansijska policija je do kraja prvog polugodišta uspjela da naplati i, po osnovu kompenzacije poreskih obaveza sa potraživanjima iz budžeta, ostvari procenat naplativosti javnih prihoda sa 51,5%.²⁵¹

Uzrok slabe naplativosti utvrđenih poreskih obaveza, sama finansijska policija tumači kroz sljedeće: neefikasan i neprimjenjiv mehanizam i postupak prinudne naplate javnih prihoda, negativan uticaj mogućnosti kompenzacije poreskih obaveza sa budžetom, potpuno nesprovođenje sankcija za neplaćanje poreskih obaveza državi, zbog čega ih privredni

²⁵⁰ Dragović, Vaso, Đerić, Branko; Kancir, Rade; Maksimović, Slobodan; Miljanović, Mitar; Plakalović, Dragan; Šarčević, Marko: **Republika Srpska: stanje u privredi i socio-ekonomskoj sferi**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Institut Ekonomskog fakulteta, Srpsko Sarajevo, 1998. str. 43.

²⁵¹ Informacija o radu Finansijske policije RS za prvo polugodište 1997., Finansijska policija, Srpsko Sarajevo, juli 1997.

subjekti smatraju neobavezujućim, jer se i nevođenje poslovnih knjiga i nesačinjavanje knjigovodstvenog bilansa nije smatralo krivičnim djelom.

Kako se prelazi sa jednostavnih poreza, kojima se oporezuje promet, na sofisticiranije oblike obuhvatnog poreza na dohodak, kako je primijećeno od strane Međunarodnog monetarnog fonda, fiskalni kapacitet zemalja je sve veći. Fond generalno savjetuje potpuno integrisane globalizovane poreze na dohodak, unifikaciju carinskih tarifa sa eliminisanjem izuzetaka, zatim šire, jedinstvene stope poreza na promet. Posebno se ohrabrialo usmjeravanje na jako oporezivanje alkohola, duvana, automobila, nafte i automobilskih dijelova. U vezi rashoda, savjeti su, uglavnom, orijentisani na smanjivanje javnih nabavki prije nego li povećanje poreza, jer je to pod direktnijom kontrolom vlade i lakši je nadzor. To pretpostavlja povećanje budžetske kontrole, čemu je MMF posvećivao posebnu pažnju.

Najveći dio rashoda odnosi se na plate u javnom sektoru i najbolji način da se unaprijedi ekonomska efikasnost je da se poveća efikasnost javnih službi. To znači manje zaposlenih (smanjen obim i povećanje efikasnosti) i plate konkurentne privatnom sektoru, što je bolja varijanta nego više zaposlenih, a niže plate.

U sektoru usluga zdravstva (bolničko liječenje), visokog obrazovanja i drugih javnih usluga (električna energija, voda, gradski prevoz), predlaže se iz više razloga uvođenje različitih participacija i snošenja punih troškova. To, na primjer, treba da spriječi subvencionisanje bogatih slojeva, koji su i najveći korisnici najskupljih javnih usluga. Subvencije bi se odnosile samo na najsiromašnije slojeve.

U osnovi, zemljama u razvoju se sugerise pet osnovnih, opštih načina, na osnovu kojih se mogu unaprijediti fiskalne performanse i, uopšte, reformisati sistem javnih finansija. Radi se o:²⁵²

- prihvatanju oprezne budžetske politike,
- smanjenju troškova povećanja javnih prihoda,
- povećanju efikasnosti i efekata javnih rashoda,
- jačanje autonomije i obračuna kod decentralizovanih javnih tijela i
- uspostavljanje konzistentnosti između politike javnih finansija i ciljeva smanjenja siromaštva.

Te mjere su dale pozitivne efekte u većem broju zemalja u razvoju.

U domenu tekuće fiskalne politike na području Republike Srpske postoji mogućnost primjene određenih mjera koje bi u kratkom roku mogle donekle popraviti stanje u domenu finansiranja javnih prihoda i rashoda. Mjere se mogu svrstati u četiri kategorije. To su:²⁵³

- poboljšanje osnovne funkcije pojedinih oblika javnih prihoda,
- jačanje finansijske discipline u domenu fiskalne politike,
- smanjenje javne potrošnje i
- pitanja vezana za poresku reformu.

Neposredno nakon potpisivanja Dejtonskog sporazuma nisu postojale mogućnosti da bi se postigli značajniji efekti na osnovu poreza na dobit preduzeća. Ovaj oblik će dobiti

²⁵² Dragović, Vaso; Đerić, Branko; Kancir, Rade; Maksimović, Slobodan; Miljanović, Mitar; Plakalović, Dragan; Šarčević, Marko: **Tranzicija i strategija ekonomske politike**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Institut Ekonomskog fakulteta, Srpsko Sarajevo, 1998. str. 80.

²⁵³ Isto, str.81.

značja nakon privatizacije preduzeća, čime dobija ciljnu funkciju maksimizacije dobiti. Preporučivalo se da se sa sindikatima mora ugovarati iznos bruto plate, kako bi se promjene nivoa poreza i doprinosa na plate odrazile samo na neto platu, a ne i na troškove poslodavca. Takođe se preporučivalo preispitivanje skale poreskih olakšica, koje je trebalo vremenski i granski svesti na proizvodno orjentisane djelatnosti.

Preporučivao se sintetički izraz poreza na dohodak građana sa progresivnom skalom oporezivanja.²⁵⁴

Dalje se predlagalo da se porez na promet proizvoda poveća, posebno na proizvode koji po svojoj prirodi nisu egzistencijalni. To bi se postiglo vraćanjem značajnijeg dijela prometa u legalne tokove, odnosno realizacijom programa legalizacije sive ekonomije. U porezu na promet usluga bi trebalo preispitati listu oslobođenja (poreski tretman osiguranja, renti, kamata, bankarskih provizija, usluga koje pružaju ustanove, i slično).

U krug javnih prihoda trebalo je uključiti prihode od brojnih parafiskaliteta i nefiskalnih prihoda (prihode od davanja u zakup i prodaje državne imovine, transformacija društvene svojine, participacije, naknade, itd).

U domenu fiskalne discipline, bilo je nužno sprovesti striktnu kontrolu naplate poreza i doprinosa na plate, kao bi se istovremeno isplaćivale plate i porezi i doprinosi.

Trebalo je sprovesti kontrolu uplata naplaćenog poreza na promet prilikom prodaje proizvoda u zakonom tačno propisanim rokovima. Takođe je trebalo adekvatnije nagrađivati zaposlene na poslovima kontrole javnih prihoda, odnosno stimulativnije. Takođe je bilo neophodno podizati nivo stručnih i profesionalnih znanja zaposlenih u tadašnjim: Republičkoj upravi javnih prihoda, Finansijskoj policiji i Republičkoj upravi carina.

Da bi se postigli određeni rezultati, preporučivalo se proširivanje poreskih izvora, ali uz istovremeno osavremenjivanje i efikasnije organizovanje poreske administracije, kao jednog od ključnih uslova da se postignu određeni rezultati na porastu državnih prihoda.

U domenu smanjivanja javne potrošnje imala se u vidu činjenica da je najveći dio javne potrošnje veoma rigidan, odnosno vrlo se teško može smanjiti, pošto tu dominiraju lični rashodi (plate i druge vrste ličnih primanja) i da je vezan za vitalne i osjetljive funkcije države. U apsolutnom iznosu javna potrošnja nije bila velika, ali su bile vrlo slabe ekonomske mogućnosti države (društveni proizvod). Do smanjivanja javne potrošnje moglo se doći njenim držanjem na istom nivou, uz istovremeno povećanje društvenog proizvoda.

Zaokruživanje poreske reforme značilo bi istrajavanje na primjeni sintetičkog oporezivanja dohotka građana i uvođenja poreza na dodatu vrijednost.²⁵⁵

²⁵⁴ Dragović, Vaso; Đerić, Branko; Kancir, Rade; Maksimović, Slobodan; Miljanović, Mitar; Plakalović, Dragan; Šarčević, Marko: **Tranzicija i strategija ekonomske politike**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Institut Ekonomskog fakulteta, Srpsko Sarajevo, 1998. str. 82.

²⁵⁵ Dragović, Vaso; Đerić, Branko; Kancir, Rade; Maksimović, Slobodan; Miljanović, Mitar; Plakalović, Dragan; Šarčević, Marko: **Republika Srpska: stanje u privredi i socio-ekonomskoj sferi**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Institut Ekonomskog fakulteta, Srpsko Sarajevo, 1998. str. 45.

3. FORMIRANJE PORESKE UPRAVE RS – REFORMA IZ 2002. GODINE

Iako bi na prvi pogled moglo djelovati kao periferno pitanje u reformi fiskalnog sistema, nakon dublje i temeljnije analize, pitanje reforme poreske administracije postaje od izuzetnog značaja za sam proces sprovođenja reformi. Efikasnost poreskog sistema ne zavisi samo od odgovarajućih poreskih zakona nego i od efikasnosti i integralnosti poreske uprave.²⁵⁶ Koliko god poreski zakoni bili dobro kreirani, ne mogu ukloniti jaz između poreske uprave i poreskih obveznika, tako da je poreska uprava, koju čine stručni i odgovorni ljudi, najvažniji uslov za ostvarivanje «poreskog potencijala» zemlje.

3.1. Reforma poreske administracije

Poznato je da su poreski zakoni ili poreska politika toliko dobri koliko je dobra poreska uprava. Poreske reforme koje su se odnosile prema poreskoj politici i poreskoj upravi kao odvojenim pojavama postigle su slabe rezultate. Drugim riječima, ne postoji dobra poreska politika bez dobre poreske uprave. Jedan od najvećih problema u tranzicionim zemljama, a kao primjer može poslužiti i naša zemlja, nije nedostatak odgovarajuće zakonske regulative, jer se taj nedostatak protokom vremena ispravlja, već nepostojanje implementacije upravo te donesene regulative. Da bi se ovakav nedostatak eliminisao na nivou reformi fiskalnog sistema, prije svega njegove prihodne strane, od koje cijeli proces u osnovi i počinje, suštinski je ključna uloga poreske administracije.

Tokom poslednjih dvadesetak godina reforme poreskih sistema nastaju u gotovo svim zemljama svijeta i kao svoj dio sadrže i reforme poreskih uprava. Osnovni cilj reformi poreskih uprava je ubiranje što veće količine prihoda. A da bi se taj cilj postigao, potrebno je dodatno ulaganje sredstava u poresku upravu i oštrije suzbijanje poreske evazije.

U skladu sa iznesenim ciljevima reforme poreske administracije ka ubiranju povećane količine prihoda, ova analiza upravo počinje sagledavanjem faktora poboljšanja efikasnosti naplate, u smislu kontrolisanja četiri moguća gubitka poreskih prihoda, koje treba uraditi sa što manje sredstava. To podrazumijeva sljedeće:²⁵⁷

- obuhvatiti neregistrovane (razliku potencijalnih i registrovanih poreskih obveznika),
- obuhvatiti one koji nisu prijavili (razliku između registrovanih i onih koji ispunjavaju prijavu),
- obuhvatiti one koji ne plaćaju (razlika između prijavljenog i plaćenog poreza),
- spriječiti evaziju (razlika između potpune poreske obaveze koju bi obveznik trebalo da plati i stvarno prijavljenog poreza).

Prilikom promišljanja o funkcionisanju pouzdane poreske uprave treba imati u vidu da su uopšteno govoreći, efikasnost, odgovornost i motivacija tri osnovna načela koja ona mora da ispunjava. Ova načela se u praksi realizuju pomoću osam zahtjeva:

1. Zakon. Pouzdana i efikasna uprava može postojati samo ako se njene aktivnosti zasnivaju na konzistentnim i stručno sastavljenim propisima.

²⁵⁶ Hrustić, Hasiba: **Nove tendencije u radu poreske administracije**, Računovodstvena praksa, Računovodstvo 9/2002, str. 67-77.

²⁵⁷ Stojanović, Aleksandar: **Poreski sistemi zemalja u tranziciji**, Revicon, Sarajevo, 2007, str. 187.

2. Implementacija. Nijedan porez se u praksi ne ubira sam, pa treba izgraditi prihvatljiv sistem ubiranja poreza.
3. Službenici. Sposobni, obrazovani službenici moraju poresku politiku zapisanu u zakonu pretvoriti u prikupljene poreze.
4. Jednostavnost. Jednostavnost zakona je često žrtvovana kako bi se ostvarila veća pravednost u raspodjeli poreskog tereta. Treba naći pravo razgraničenje između jednostavnosti i pravednosti.
5. Informatička tehnologija. Ona umnogome pomaže da se efikasnost poreske uprave podigne na viši nivo.
6. Javna prihvatljivost. Pravednije poreske zakone javnost mnogo lakše prihvata, što olakšava njihovo prikupljanje.
7. Ispravan nastup. Uljudan i stručan postupak službenika poreske uprave prema poreskim obveznicima povećava prihvatljivost poreskog sistema.
8. Zloupotreba službe. Iako zloupotreba službe uvek postoji, ona mora da bude svedena na najmanju meru.²⁵⁸

Posebno osjetljivo pitanje u vezi sa poreskom upravom jesu administrativni troškovi koji njenim poslovanjem nastaju, a koji su bitan preduslov za ocjenu uspešnosti rada poreske uprave. S tim u vezi javlja se princip minimizacije administrativnih troškova. Nesumnjivo je da ovi troškovi zavise od broja zaposlenih u poreskoj administraciji, što je u direktnoj zavisnosti od broja obveznika, modela organizacije poreske administracije, tehničkih mogućnosti opreme, ali i od određene strukture samog poreskog oblika. Naime, sasvim sigurno je da manji broj stopa, ograničenja primjena oslobođanja sa pravom na poreski odbitak i izuzeće, pregledni i jasni propisi, zahtjevaju manje vremena i jednostavnije administriranje čime se utiče i na ostvarenje nižih troškova.

Broj zaposlenih može se dovesti u vezu sa brojem poreskih obveznika. Međutim, komparacija samo na osnovu odnosa broja zaposlenih i broja poreskih obveznika nije dovoljna, pa se u literaturi za poređenje troškovne efikasnosti kao pokazatelj često koristi i odnos utrošenih sredstava i prikupljenih prihoda. Treba imati u vidu i to da pojedini momenti u reformi fiskalnog sistema, kao što je uvođenje poreza na dodatu vrednost, značajno povećavaju troškove administracije.

S druge strane, ne treba zaboraviti da bi znatno smanjenje troškova, prije svega na račun plata zaposlenih, imalo negativne efekte na funkcionisanje poreske uprave. Naime, kadrovi su jedan od osnovnih elemenata za njeno uspješno funkcionisanje. Za dobro motivisane poreske službenike potrebna je i odgovarajuća plata i obezbjeđen odgovarajući položaj u društvu, mogućnosti profesionalnog napredovanja i sl. Stoga je potrebno motivisati službenike sistemom dodatnih nagrada, daljim obrazovanjem, napredovanjem u službi i nepristrasnošću u poslu.²⁵⁹ Sve ovo naročito kada se ima u vidu da ovaj posao može biti i vrlo nebezbedan, što često zalazi i u područje sagledavanja tradicije i poreskog morala u različitim državama.

Tako, dok u Japanu vlada visoki poreski moral poreskih obveznika: djelovanje budističke vjere i uvjerenje da se čovjek mora sporazumijevati sa okolinom i praviti kompromise, dovode do toga da su pravni sporovi pred sudovima prava rijetkost jer prema

²⁵⁸ Stojanović, Aleksandar: **Poreski sistemi zemalja u tranziciji**, Revicon, Sarajevo, 2007, str. 189.

²⁵⁹ Hrustić, Hasiba: **Nove tendencije u radu poreske administracije**, Računovodstvena praksa, Računovodstvo 9/2002, str. 67-77.

ovom religijskom uvjerenju, ići na sud predstavlja sramotu, pa čak i u svojstvu tužitelja, u nekim drugim krajevima svijeta raditi kao poreski službenik može biti jako opasno. Primjera radi, agencija Hina prenijela je 29. januara 1996. godine vijest da je u Rusiji najopasnije zanimanje poreski inspektor. Prema službenim podacima ruskih zvaničnika, koje je objavila agencija Itar-Tas, u 1996. godini ubijeno je 26 poreskih inspektora, njih 74 je ranjeno, a još su 164 poreska inspektora doživjela razne oblike fizičkih pretnji. Tokom iste godine zabilježeno je šest slučajeva otmice inspektora, zatim 41 podmetanje požara ili dizanja u vazduh njihove imovine, te 18 incidenata pucnjave ili eksplozija u poreskim kancelarijama širom zemlje. Ruski preduzetnici se žale na visinu poreza, a izbegavanje plaćanja poreza učestala je pojava u zemlji. Ruska se vlada očajnički trudi da unaprijedi sistem prikupljanja poreza kako bi se mogao popuniti budžetski deficit.²⁶⁰

Od zaposlenih u poreskoj upravi već sada se zahtijeva, a u budućnosti će se još više zahtijevati izuzetno velika stručnost, osposobljenost i raspolaganje interdisciplinarnim znanjima. U osposobljavanju zaposlenih potrebno je posvetiti pažnju i podsticanju njihove samodiscipline, vještine i uspostavljanju dobrih odnosa sa poreskim obveznicima. Perspektiva uspješne poreske uprave je u kadrovima koji su apolitični, visoko iskazanog ličnog integriteta, fleksibilni na promjene u zakonskim rješenjima i predusretljivi prema poreskim obveznicima.²⁶¹

Poseban element uspješne poreske uprave koji je sastavni dio rada zaposlenih jeste poreski informacioni sistem, koji obuhvata računarsku-informatičku opremu (hardver, softver, komunikaciona oprema) i odgovarajuće metode, koji se zajednički koriste u cilju prikupljanja, obrade, čuvanja i korišćenja informacija radi kontrole u izvršavanju poreskih obaveza i upravljanja poreskim sistemom u cjelini. Informacioni sistem je funkcionalan ukoliko uspijeva da ispunji zahtjeve i ciljeve poreskog sistema i procesa upravljanja. Korišćenje poreskog informacionog sistema pruža mogućnost da se poreski postupak u praktičnoj primjeni standardizuje i jedinstveno primjenjuje u praksi na teritoriji cijele zemlje i da se poreske evidencije vode ažurnije i tačnije. Donošenje odluka u procesu upravljanja je kvalitetnije dobijanjem blagovremenih podataka o izvorima prihoda po djelatnostima, lokalitetima i kategorijama poreskih obveznika.

U zemljama u tranziciji postoje posebni poreski poremećaji koji utiču na slabo prikupljanje prihoda i usložnjavanje poreske uprave:

- poreske stope često su vrlo visoke, pa podstiču na poresku evaziju i sivu ekonomiju;
- preveliko je oslanjanje na doprinose za finansiranje socijalnih izdataka;
- brojna poreska izuzeća i različite poreske stope za različite djelatnosti.

Pored toga, stoji konstatacija da mnoge od tranzicionih zemalja nemaju dovoljan broj zaposlenih u poreskoj upravi, neke, opet, imaju, ali nezadovoljavajućeg nivoa stručnosti i osposobljenosti. Ne treba zaboraviti da su implicitno oporezivanje i poreska uloga monetarnog sistema u centralno-planskim ekonomijama učinili plaćanje poreza «nevidljivijim». Stoga se ne može ni očekivati tradicija plaćanja poreza na postulatima na kojim funkcionišu poreski sistemi tržišno orijentisanih zemalja. Ako je korupcija široko rasprostranjena u zemlji, nemoguće je smatrati da je poreska uprava usamljeno ostrvo

²⁶⁰ Stojanović, Aleksandar: **Poreski sistemi zemalja u tranziciji**, Revicon, Sarajevo, 2007, str. 191.

²⁶¹ Hrustić, Hasiba: **Nove tendencije u radu poreske administracije**, Računovodstvena praksa, Računovodstvo 9/2002, str. 67-77.

poštenja. To je još jedan u nizu specifičnih problema u radu poreske uprave kada su tranzicione zemlje u pitanju.

3.2. Poreska uprava Republike Srpske

Poreska uprava Republike Srpske osnovana je krajem 2001. godine Zakonom o poreskoj upravi.²⁶² Poreska uprava nalazi se u sastavu Ministarstva finansija Republike Srpske.

Zakonom o poreskoj upravi uređen je jedinstven postupak u primjeni materijalnih poreskih zakona, a Poreskoj upravi Republike Srpske je data nadležnost za sprovođenje svih poreskih zakona.

Suština novog pristupa koju je u poreski sistem Republike Srpske donio Zakon o poreskoj upravi jeste princip samoprijavlivanja. To znači da je zakonska obaveza poreskih obveznika da sami prijave svoje obaveze na način i u rokovima propisanim Zakonom o poreskoj upravi ili materijalnim poreskim zakonom. Dužnost Uprave je da formalno ispravnu poresku prijavu prihvati kao istinitu sve dok različitim metodama kontrole ne utvrdi suprotno. U tom slučaju poreski obveznik je u obavezi da dokaže da netačna poreska prijava nije činjenje krivičnog djela izbjegavanja plaćanja poreza.

Novi pristup diktirao je i samu organizaciju Uprave.²⁶³

- Prvo, uspostavljene su posebne organizacione cjeline Uprave koje se isključivo bave pitanjima obrazovanja, informisanja i pomoći poreskim obveznicima.
- Drugo, uspostavljeno je posebno odjeljenje za kontrolu velikih poreskih obveznika, a ustanovljen je i novi oblik kontrole – kancelarijska kontrola.
- Treće, uspostavljeno je posebno odjeljenje za istrage i obavješćavanja čiji je osnovni zadatak da korišćenjem klasičnih postupaka kriminalističke istrage sakupi podatke i valjano dokumentuje počinjena krivična djela iz nadležnosti Uprave.
- Četvrto, organizaciono je razdvajena kontrola od naplate – u momentu kada rješenje inspektora o utvrđenim a nenaplaćenim poreskim obavezama postane izvršno, predmet prelazi u nadležnost tima za prinudnu naplatu.
- Peto, zakonom je uređena mogućnost za plaćanje poreskog duga u ratama.
- Šesto, uspostavljen je kolektivni drugostepeni organ – Odbor za rješavanje poreskih žalbi čije članove iz Ministarstva finansija i Uprave imenuje ministar finansija.
- Sedmo, uspostavljena je unutrašnja kontrola čiji je osnovni zadatak da provjerava rad samih poreskih službenika.

Osnovni zadatak Poreske uprave jeste da dosljedno, nepristrasno i efikasno prikuplja javne prihode i tako služi Republici Srpskoj i njenim građanima.

U ostvarivanju ovog svog zadatka Poreska uprava mora se rukovoditi sljedećim principima u radu:

- integritet,
- zakonitost,

²⁶² Službeni glasnik RS, broj:51/01

²⁶³ www.poreskaupravar.org

- nepristrasnost,
- pouzdanost.²⁶⁴

U Republici Srpskoj je, nakon promjena od 2001. godine, donošenjem novog Zakona o poreskoj upravi uveden radikalno nov pristup u administriranje porezima. Ovim zakonom, koji je stupio na snagu od 1.1.2002. godine, cjelokupan postupak naplate i kontrole javnih prihoda integrisan je pod okrilje Poreske uprave. Poslodavci i druga lica dobili su obavezu da podnose poresku prijavu Poreskoj upravi, a svaki poreski obveznik dobio je jedinstveni identifikacioni broj (JIB). Poreska uprava je dobila ovlaštenje da sprovodi naplatu dospjelih, a neplaćenih poreza iz cjelokupne imovine obveznika (uključujući i nepokretnosti), dok se ranije prvenstveno oslanjala na blokadu njegovog računa.

Međutim, namjera autora je da u ovom dijelu iznese svoja iskustva kao službenika u Poreskoj upravi RS, a koja se ne vide u analizi samih zakona, ali puno govore o onim principima rada poreske uprave, o kojima je već bilo riječi. Ocjena koja se može izvesti je da suštinska reforma u radu nije izvršena.

Država je, naime, uspjela da putem različitih mehanizama motiviše poreske obveznike da porez plaćaju uvodeći potvrde o izmirenim poreskim obavezama. Takve potvrde potrebne su ne samo da bi se završio neki posao sa nekim drugim državnim organom, već potvrde o redovnom izmirenju poreza često zahtijevaju i banke pri odobravanju kredita, strane ambasade, firme pri raspisivanju tendera i slično. Međutim, upravo je ovakvo administriranje radnicima Poreske uprave izuzetno puno povećalo obim posla. To često podrazumijeva i prekovremeni rad, nekada i subotom, uz plate koje nisu pretjerano motivišuće. To takođe podrazumijeva dugotrajno bavljenje poslovima koji nisu od suštinske važnosti za rad zaposlenih, uz istovremeno smanjenje raspoloživog vremena da se posveti pažnja temeljnoj analizi poreske osnovice koju poreski obveznik prijavljuje. Često se, dakle, praksa svodi na to da zaposleni «zatran» zahtjevima da izdaje potvrde o redovnom izmirenju poreza, takvu potvrdu izdaje i onim obveznicima, koji sa velikom vjerovatnoćom, umanjuju svoju realnu poresku osnovicu, ali ne postoji dovoljno vremena, ni kadrova, da se takve provjere temeljno urade. Rješenje bi se možda moglo naći u automatskom pristupu podacima o urednosti plaćanja poreza od strane zainteresovanih strana, po modelu koji bi bio sličan modelu utvrđivanja obaveza fizičkih i pravnih lica u kreditnom birou.

Treba, takođe, navesti da se obim poslova Poreske uprave od njenog formiranja značajno povećao, a broj izvršilaca je ostao isti.

Tako je, uvođenjem prava na povrat poreza na dohodak građana po osnovu umanjenja poreske osnovice za izdržavane članove i plaćenu kamatu na stambeni kredit, Poreska uprava preopterećena rješavanjem ovih zahtjeva. Ova, socijalno zanemarljiva karakteristika oporezivanja, ima veoma negativan uticaj na efikasnost u naplati poreza. Prevazilaženje ovog problema potražilo se u novom Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, koji je uveo poresku karticu kao jedini osnov za poresko oslobođenje.

U svrhu smanjenja sive ekonomije i utaje poreza, Poreska uprava RS je uspješno u 2008. godini sprovela proces fiskalizacije. Obaveza uvođenja fiskalnih kasa propisana je Zakonom o fiskalnim kasama.²⁶⁵ Zakonom su lica koja se bave prometom roba i usluga obavezna da za prodane robe i usluge izdaju fiskalni račun, koji mora biti izdat sa terminala fiskalne kase. Fiskalna kasa mora biti uvezana putem telekomunikacija na računarski server

²⁶⁴ www.poreskaupravar.org

²⁶⁵ Službeni glasnik RS broj 69/07

Poreske uprave RS, čime PU obezbjeđuje trenutno ažurne podatke o ostvarenom prometu kod poreskog obveznika.

Još jedan krupan projekat, koji je Poreska uprava RS od početka 2010. godine, u sklopu reforme penzijskog sistema RS, preuzela na sebe je implementacija Jedinственог sistema za registraciju, kontrolu i naplatu doprinosa, čija je suština da Poreska uprava preuzima postupke registracije uplatilaca i obveznika doprinosa, kontrolu prijavljenih i izvršenih uplata doprinosa i nastavlja naplatu dugovanja po tom osnovu. Uz prvobitne poteškoće, početak primjene ovog sistema je uspješan. Sistem omogućava zaposlenim radnicima da na godišnjem nivou imaju informaciju o svim uplaćenim doprinosima u predhodnoj godini, poslodavci ažurnije izvršavaju svoju obavezu uplate doprinosa, pojednostavljena je procedura registracije i poslodavaca i zaposlenih. Kada se radi o Poreskoj upravi, ovaj projekat omogućava bolju naplatu doprinosa za socijalno osiguranje i daje dodatne informacije za bolju kontrolu naplate doprinosa, a pravi efekti tog novog sistema mogu se očekivati u narednom periodu.

Značajno povećanje obima posla u Poreskoj upravi RS izaziva i implementacija Zakona o porezu na promet nepokretnosti, koji bi trebalo od 1.1.2012. da zamijeni aktuelni porez na imovinu.

4. REFORME NA PODRUČJU INDIREKTOG OPOREZIVANJA

Ključnu ulogu u razvoju jedinstvenog poreskog tržišta u BiH tj. prvi potez imala je međunarodna zajednica, te je još 2000. godine Vijeće za implementaciju mira, u Deklaraciji donesenoj u Briselu, u kontekstu naglašavanja kritičnih ekonomskih reformi, zahtijevalo stvaranje jedinstvenog ekonomskog prostora i omogućavanje rasta privatnog sektora, te pozvalo organe vlasti BiH da nastave sa sveobuhvatnim reformama sistema oporezivanja i carina. U Komunique Upravnog odbora Vijeća za implementaciju mira na nivou političkih direktora, 2002. godine, BiH se poziva da hitno donese ekonomske reforme, uključujući «ujedinjenje carinskog sistema, kako bi zaustavilo dupliciranje poslova i pronevjere i uvođenje PDV-a na državnom nivou kako bi se pojednostavio i učinio efikasnim sistem oporezivanja, te pomoglo u smanjenju cjelokupnih poreskih obaveza».²⁶⁶

Postupajući po navednim prijedlozima, visoki predstavnik u BiH donosi Odluku o uspostavi Komisije za indirektnu poresku politiku sa jasnim zadacima (principima) za reformu u oblasti carina i uvođenju poreza na dodatu vrijednost.

U skladu sa Ustavom BiH, Republika Srpska i Federacija BiH su se u 2003. godini složile da nadležnost u oblasti indirektnog oporezivanja povjere na državni nivo, nakon čega je, krajem 2003. godine, na nivou BiH usvojen Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja.²⁶⁷ Tim zakonom, odgovornosti koje se tiču razvoja politike i primjene indirektnih poreza (akciza, carina, poreza na promet, PDV-a) povjerene su Upravi za indirektno oporezivanje (UIO) kao nezavisnoj instituciji na državnom nivou.

²⁶⁶ Komunique Upravnog odbora Vijeća za implementaciju mira (dostupno na: www.ohr.int)

²⁶⁷ Službeni glasnik BiH 44/03

4.1. Uvođenje poreza na dodatu vrijednost

Porez na dodatu vrijednost predstavlja najnoviju varijantu poreza na promet koja je našla svoju primjenu tek 1954. godine u Francuskoj. Za njeno praktično provođenje u djelo posebno se zalagao njen idejni tvorac M. Laure.²⁶⁸

Poresko opterećenje se potpuno ravnomijerno raspoređuje duž cijelog procesa proizvodnje i razmjene, sve do onog stadija, koji je zakonodavac izabrao kao stadij, kada je potrebno izvršiti zahvatanje poreza (npr. krajnja potrošnja).

U Evropi, prve među zemljama koje su uvele porez na dodatu vrijednost bile su članice EEZ-a – Francuska i Njemačka 1968. godine, a zatim i ostale članice: Holandija 1969. godine, Luksemburg 1970. godine, Belgija 1971. godine i Italija 1973. godine. Jačanjem evropskih integracija pojavio se problem harmonizacije oporezivanja i nadležni organi EU su u vezi s tim donijeli veliki broj dokumenata, među kojima je najznačajnija Šesta direktiva iz 1977. godine, kojom je propisana jedinstvena poreska osnovica.

Porez na dodatu vrijednost koji je uveden u Bosni i Hercegovini je :

- potrošnog oblika,
- poreska osnovica se određuje prema načelu odredišta,
- sa kreditnom metodom prikupljanja poreza,
- sa jednom poreskom stopom od 17% i povratom poreza za izvoznike.

Zakon o PDV-u slijedi određene pretpostavke.²⁶⁹

- Jedinstveni sistem PDV-a na državnom nivou zamjenjuje porez na promet na entitetskom nivou.
- Uprava za indirektno oporezivanje kontroliše obračun i naplatu PDV-a na državnom nivou.
- PDV se uplaćuje na jedinstveni račun.
- Zakon o PDV-u BiH je u skladu sa Šestom direktivom Evropske unije o PDV-u.

Privredni subjekti registrovani za PDV naplaćuju od svojih klijenata PDV za dobra i usluge koje prodaju. Ovo se zove izlazni PDV. Privredni subjekti odbijaju PDV koji je od njih naplatio dobavljač. Ovo se zove ulazni PDV. To znači da privredni subjekti plaćaju PDV samo na vrijednost koju oni dodaju svojim dobrima ili uslugama.

Slijedeći primjer razjašnjava kako se PDV prikuplja u svakoj fazi proizvodnje:

FAZE	Subjekt prometa	Nabavka	Dodata vrijednost	Prodajna vrijednost bez PDV-a	Ulazni PDV	Izlazni PDV	PDV na dodatu vrijednost	Iznos PDV-a za uplatu
1	2	3	4	$5=3+4$	$6=3*17\%$	$7=5*17\%$	$8=4*17\%$	$9=7-6$
I faza	Proizvođač		200	200	0	34	34	34
II faza	Prerađivač	200	400	600	34	102	68	$/102-34/ = 68$
III faza	Trgovina na veliko	600	200	800	102	136	34	$/136-102/ = 34$
IV faza	Trgovina na malo	800	200	1.000	136	170	34	$/170-136/ = 34$
Ukupno		1.600	1.000	2.600	272	442	170	$442-272=170$

²⁶⁸ http://bs.wikipedia.org/wiki/Porez_na_dodatu_vrijednost

²⁶⁹ preuzeto sa službene stranice Uprave za indirektno oporezivanje BiH

Generalno, PDV nije trošak poslovanja, jer privredni subjekti odbijaju PDV koji su platili prilikom kupovine od PDV-a, koji naplaćuju pri isporuci svojih dobara i usluga. Subjekti tako plaćaju samo razliku između PDV-a koji oni naplate u svom prometu i PDV-a koji plaćaju prilikom kupovine. Ukupan iznos PDV-a snosi krajnji potrošač u lancu.

U oporezivanju potrošnje, PDV u BiH je zamijenio postojeći porez na promet proizvoda i usluga. PDV je, kao i porez na promet, indirektni porez na potrošnju, ali koji se za razliku od poreza na promet, obračunava i plaća na isporuke dobara i pružanje usluga u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara.

Potrošni oblik PDV-a ogleda se u tome da je on, pored toga što je predmet oporezivanja dodata vrijednost u pojedinim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, u stvari, porez na potrošnju, jer se i PDV uvijek prevlađuje na krajnjeg potrošača. Iako se poreskom obveznicima u sistemu PDV-a, formalno, smatraju preduzetnici - učesnici u prometu dobara i usluga, stvarni poreski teret uvijek snosi krajnji potrošač tih dobara i usluga. Naime, poreski teret se postepeno prenosi u svaku narednu fazu proizvodnje i prometa, i konačno na krajnjeg potrošača koji kroz cijenu dobra ili usluge koju kupuje, plaća i pun iznos PDV-a na to dobro i uslugu.

Drugo osnovno obilježje PDV-a je vezano za načelo odredišta, koje nalaže da od poreza u cjelini mogu biti oslobođena samo ona dobra i usluge čija se potrošnja odvija u drugoj poreskoj jurisdikciji.²⁷⁰ To znači da potrošnja dobara i usluga koji su isporučeni na teritoriju u nadležnosti druge poreske administracije nije predmet oporezivanja, a preduzetnici koji su izvršili takve isporuke imaju pravo na povrat cjelokupnog poreza plaćenog u prethodnim fazama proizvodnje i prometa.

Kreditna metoda prikupljana poreza vrši se tako da poreski obveznik pri svakoj nabavci plaća zaračunati PDV. PDV koji je platio na svoje nabavke oduzima od PDV-a kojeg obračuna na svoje prodaje, tako da mu za uplatu ostaje samo razlika između poreza koji je on obračunao na svoje prodaje i poreza kojeg je platio dobavljačima za izvršene nabavke, pri čemu se može javiti i pretplata poreza, ukoliko je izlazni porez manji od ulaznog u određenom obračunskom periodu.

Kod kreditnog metoda obračunati PDV mora uvijek biti naznačen u ispostavljenim fakturama i samo tako naznačeni porez služi kao dokumentovani dokaz za odbitak ulaznog poreza, zbog čega se ovaj metod naziva još i fakturni, odnosno metod računa.

U sistemu PDV-a postoje dva tipa poreskih oslobođanja i to: sa pravom na odbitak ulaznog poreza i bez prava na odbitak ulaznog poreza.²⁷¹

Poresko oslobođanje sa pravom na odbitak ulaznog poreza (u slučajevima tkzv. nulte stope PDV-a koji važi samo za izvoz) i same isporuke dobara i njihovi izvršioci - obveznici ostaju u sistemu PDV-a, ali su potrošači tih dobara i usluga izvan dometa PDV-a, odnosno u drugoj poreskoj jurisdikciji. To znači da poreski obveznici na svojim računima neće obračunavati PDV, odnosno iskazat će stopu od 0%, a imat će pravo na odbitak cjelokupnog poreza koji su platili svojim dobavljačima prilikom nabavke dobara i usluga.

Poreska oslobođanja bez prava na odbitak ulaznog poreza (kada se isporuke određenih dobara ili usluga unutar date poreske jurisdikcije oslobođaju obaveze obračunavanja PDV-a) odnosi se na ona dobra ili usluge, odnosno obveznike koji su ih isporučili a koji se, u osnovi, isključuju iz sistema PDV-a.

²⁷⁰ PDV – primjena po novom pravilniku, grupa autora, FEB, 2006.

²⁷¹ PDV – primjena po novom pravilniku, grupa autora, FEB, 2006.

U poreskom smislu, lica koja obavljaju javne djelatnosti (javne poštanske usluge, medicinske usluge, usluge socijalnog osiguranja, usluge obrazovanja, usluge iz oblasti sporta, usluge koje obavljaju vjerske, političke, humanitarne, sindikalne organizacije, usluge iz oblasti kulture, usluge iz oblasti radio i televizijskih servisa) smatraju se krajnjim potrošačima, i ako obavljaju samo djelatnosti kod kojih ne predstavljaju konkurenciju tržišno orijentisanim privredama, ostaju van sistema PDV, bez obaveze da obračunavaju PDV, ali i bez mogućnosti da realizuju poreski odbitak i iskazuju ulazni porez. To praktično, znači da su navedene djelatnosti od javnog interesa oslobođene samo obaveze zaračunavanja i plaćanja PDV na svoje usluge (outpute), ali to nipošto ne znači da te usluge i te djelatnosti nisu opterećene PDV. Naprotiv, upravo zato što se radi o poreskim oslobođenjima bez prava na odbitak ulaznog PDV, upravo su te usluge i te djelatnosti opterećene PDV, jer nemaju mogućnost da PDV koji im je prethodno zaračunat na inpute kompenziraju kroz institut odbitka ulaznog PDV. Pošto su izričito «oslobođene» obaveze obračunavanja PDV na usluge koje vrše (što praktično znači da im je to zabranjeno), njihov ulazni PDV nije potraživanje koje bi se moglo kompenzirati sa izlaznim PDV, nego trošak koji direktno tereti njihovo poslovanje i koji se može nadoknaditi samo kroz cijenu koju plaćaju korisnici njihovih usluga.

Pošto kod ovakvih poreskih oslobođenja nema prava na odbitak ulaznog poreza, u cijeni koju za ova dobra ili usluge plaća krajnji potrošač sadržan je i ulazni PDV zaračunat u svim prethodnim fazama prometa. U ovakvim slučajevima ukupno poresko opterećenje je manje, ali sama potrošnja nije u potpunosti oslobođena PDV-a, jer je oslobođena samo ona zadnja faza pri prometu dobara tj. «posljednja dodata vrijednost».

Bosanskohercegovački zakon o PDV rađen je po uzoru na VI direktivu o PDV iz 1977. godine (i njene kasnije izmjene i dopune), koja je krajem 2006. godine zamijenjena Direktivom 2006/112/EZ, u koju su te izmjene i dopune integrisane. Načelno gledano, Direktiva 2006/112/EZ sadrži odredbe kojima se:²⁷²

1. obezbjeđuje harmonizacija nacionalnih propisa u pogledu definisanja zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja (predmet oporezivanja, poreski obveznik, poreski dužnik, mjesto i vrijeme oporezive transakcije, nastanak poreske obaveze, poreska osnovica, poreske stope, poreska oslobođenja, prethodni porez, posebni režimi oporezivanja, obaveze poreskog obveznika i povraćaj i refakcija PDV);
2. uređuje oporezivanje intrakomunitarnih transakcija u prelaznom periodu, dok se ne ustanovi konačan sistem PDV, u kojem će se isporuka dobara ili pružanje usluga iz jedne zemlje-članice u drugu zemlju-članicu tretirati na potpuno isti način kao i isporuka dobara ili pružanje usluga unutar iste države (porez se plaća u zemlji porijekla, a primalac ostvaruje pravo na odbitak prethodnog poreza u zemlji odredišta).

Prema preporuci Šeste direktive EU, jedan od uslova za oslobođenje od plaćanja PDV unutar područja jedne zemlje je da takva oslobođenja moraju biti u javnom interesu. Polazeći od toga, Zakon o porezu na dodatu vrijednost²⁷³ je utvrdio koje se djelatnosti od javnog interesa u BiH oslobađaju od plaćanja PDV. U BiH je prihvaćen funkcionalni princip pri oslobađanju, po kojem se od plaćanja PDV oslobađaju samo tačno određene usluge i dobra, a ne institucije i druga lica kao vršioci isporuka dobara ili usluga.

Apsolutno oslobađanje izvoza jedan je od osnovnih principa na kojim počiva sistem PDV; to je odavno usvojena praksa svih evropskih zemalja. Šesta direktiva EU predviđa

²⁷² Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives, IBFD, Amsterdam 1995.

²⁷³ Član 24.

upravo ovakav pristup za određivanje mjesta oporezivanja, odnosno usvajanje principa odredišta. Sve članice EU su obavezne da se pridržavaju ovih smjernica i da ih ugrade u svoje zakonodavstvo. Primjena ovog principa obezbjeđuje da izvozna dobra budu u potpunosti «neopterećena» domaćim porezom.

4.2. Rezultati rada Uprave za indirektno oporezivanje

Usvajanjem Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja 29.12.2003. godine Parlament Bosne i Hercegovine stvorio je pravni osnov za uspostavljanje Uprave za indirektno oporezivanje, najveće institucije na državnom nivou. Tokom 2004. godine izvršeno je spajanje bivših carinskih uprava entiteta i Distrikta Brčko. 2004. godinu obilježilo je spajanje carinskih administracija i prenos ovlaštenja a Uprava je kao jedinstvena cjelina stvarno počela funkcionisati na cijeloj teritoriji BiH od 01.01.2005. godine. Takode, došlo je do prenosa nadležnosti u naplati indirektnih poreza sa Republike Srpske na nivo Bosne i Hercegovine.

U najkraćem mogućem roku Uprava za indirektno oporezivanje (UIO) je izvršila vrlo uspješno uvođenje novog poreskog sistema, što je od strane relevantnih međunarodnih institucija ocijenjeno kao jedan od ključnih koraka za uspostavljanje jedinstvenog ekonomskog prostora, smanjenje sive ekonomije, podsticanje stranih ulaganja i smanjenje spoljnotrgovinskog deficita.

Uprava za indirektno oporezivanje BiH je jedini organ nadležan za prikupljanje indirektnih poreza:

- carina,
- porez na dodatu vrijednost;
- poseban porez – akciza;
- putarina.

U proteklim godinama bilježi se konstantan rast prihoda od indirektnih poreza, s tim da od 2005. godine kada je uspostavljena UIO, a naročito od 2006. godine, kada je uveden PDV, dolazi do zaista značajnog rasta prikupljenih prihoda.²⁷⁴ Određeni pad prikupljenih prihoda zabilježen je u 2009. godini, što je posljedica primjene trgovinskog dijela Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju BiH sa Evropskom unijom, kada je u potpunosti ukinuta, ili znatno snižena naplata carina na uvoz proizvoda sa porijeklom iz zemalja članica EU. Drugi razlog je svjetska ekonomska kriza, koja je uslovlila i smanjenje uvoza roba u BiH u 2009. godini.

Upoređujući 2003. godinu, prije uspostave UIO i 2009. godinu, prihodi od indirektnih poreza su porasli za milijardu i 563 miliona KM na godišnjem nivou, uprkos ukidanju carina na uvoz proizvoda sa porijeklom iz zemalja EU, te sa još osam zemalja sa kojima BiH ima bescarinski režim trgovine (Hrvatska, Srbija, Makedonija, Crna Gora, UNMIK Kosovo, Albanija, Moldavija i Turska).

Ukupno naplaćeni prihodi od indirektnih poreza u 2009-oj godini u odnosu na 2003. (prije uspostave UIO) prikazani su u sljedećoj tabeli.²⁷⁵

²⁷⁴ Uprava za indirektno oporezivanje BiH – Šest godina postojanja (dostupno na: www.uino.gov.ba)

²⁷⁵ www.uino.gov.ba

	2003. god (mld KM)	2009. god (mld KM)	%
porez na promet/porez na dodatu vrijednost	1,396	2,827	102,5
carina	0,659	0,360	-45,4
poseban porez - akciza	0,823	1,247	51,5
UKUPNO	2,878	4,434	54,1

Tabela 5: Ukupno naplaćeni prihodi od indirektnih poreza

Uprava za indirektno oporezivanje BiH u 2010. godini bilježi rast prihoda od indirektnih poreza, gdje spadaju PDV, carina, akciza i putarina. U devet mjeseci 2010. godine UIO je korisnicima prihoda indirektnih poreza rasporedila 3 milijarde i 528 miliona KM, što je za 257 miliona KM, ili 8% više u odnosu na period 2009. godine.²⁷⁶

U zemljama članicama Evropske unije prihodi od carine su prihodi Evropske unije. Početak primjene trgovinskog dijela Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju BiH sa Evropskom unijom, 1. jula 2008. godine, obilježilo je ukidanje carinskih stopa na gotovo 11.000 proizvoda obuhvaćenih carinskom tarifom, koja je identična u cijelom svijetu. Tako su u potpunosti ukinute carinske stope na uvoz proizvoda porijeklom iz zemalja članica EU, koje su iznosile 5, 10 i 15%. To se značajno odrazilo na prikupljenje prihoda od carine i udio istih u ukupnim indirektnim porezima i bruto društvenom proizvodu. Iz tabele 1. je vidljivo da su prihodi od carine 2003. godine iznosili 23% ukupnih indirektnih poreza, dok su u 2009. godini učestvovali sa svega 8% u ukupno prikupljenim indirektnim porezima.

Ovi pokazatelji govore da je jako dobro što budžeti u BiH sve manje zavise od prihoda od carina, jer ulaskom u Evropsku uniju carina će biti prihod budžeta Evropske unije, a ne domaćih budžeta.

Porez na dodatu vrijednost vrlo je uspješno zamijenio neefikasni sistem poreza na promet. U trenutku uvođenja PDV-a u Bosni i Hercegovini, već su sve države Evrope imale uveden sistem poreza na dodatu vrijednost. Uvođenje PDV-a u BiH ocijenjeno je od strane mnogih evropskih i svjetskih stručnjaka kao najbolje urađena refoma u našoj zemlji, te najbolje prelaženje sa sistema poreza na promet na porez na dodatu vrijednost. To potvrđuju i prikupljeni prihodi od PDV-a, naročito kada se uporede sa prihodima prikupljenim po osnovu poreza na promet koji je ranije egzistirao.

	2003. god (mld KM)	2009. god (mld KM)	%
porez na promet/porez na dodatu vrijednost	1,396	2,827	102,5
ukupni indirektni porezi	2,878	4,434	54,1
BDP	14,8	23,9 ²⁷⁷	61,5

Tabela 6: Indirektni porezi u odnosu na BDP

²⁷⁶ www.uino.gov.ba

²⁷⁷ Preliminaran podatak (Izvor CB BiH)

Iz Tabele 6. vidljivo je da su prihodi od poreza na promet 2003. godine iznosili 48,5% ukupnih indirektnih poreza, dok su 2009. godine prihodi od PDV-a iznosili 63,8% ukupnih indirektnih poreza.

Takođe, prihodi od poreza na promet 2003. godine iznosili su 9,4% bruto društvenog proizvoda u Bosni i Hercegovini, a 2009. godine prihodi od PDV-a su iznosili 11,8% BDP-a, što je najbolji dokaz smanjenja neformalne ekonomije, jer se povećava učešće. To znači da se od uvođenja PDV-a u budžete transferiše onaj porez koji je i ranije (u sistemu poreza na promet) naplaćivan, ali ga poreski obveznici nisu transferisali državi zbog manjkavosti poreza na promet (prvenstveno njegove jednofaznosti – odnosno obračuna samo pri krajnjoj prodaji), te zbog neuvezanosti carinskih i poreskih uprava entiteta i Distrikta Brčko.

Zbog pomenute neuvezanosti evindencija ranije razdvojenih carinskih i poreskih uprava u entitetima i Distriktu dolazilo do značajne poreske evazije. Uspostavom UIO i ujedinjenjem carinskog sistema i sistema PDV-a, u značajnoj mjeri su suzbijene negativnosti na području indirektnih poreza.

PDV je stimulisao izvoz iz Bosne i Hercegovine, jer je Zakonom o PDV-u definisana nulta stopa na izvoz. Isti zakon je uticao na destimulaciju uvoza, budući da se uvozne dažbine, pa i porez na dodatu vrijednost, plaćaju u roku od 10 dana od dana uvoza dobara. U sistemu poreza na promet nije postojala obaveza plaćanja istog u roku od 10 dana od dana uvoza, što je uzrokovalo značajnu evaziju poreza. Sistem PDV-a takođe je uveo u red poslovanje privrednih subjekata, kao i fer tržišnu utakmicu među privrednicima.

Porez na dodatu vrijednost je donio značajne fiskalne efekte, koji su omogućili formiranje brojnih novih institucija na nivou Bosne i Hercegovine.

U skladu sa Zakonom o akcizma²⁷⁸, poseban porez ili akciza se naplaćuje na sljedeće proizvode: naftni derivati, duvanske prerađevine, bezalkoholna pića, alkohol, alkoholna pića i prirodna voćna rakija, pivo, vino i kafa.

Za naftne derivate akciza se plaća po litru, i to na: ²⁷⁹

- dizel gorivo i ostala plinska ulja 0,30 KM;
- petrolej (kerozin) 0,30 KM;
- motorni benzin – bezolovni 0,35 KM;
- motorni benzin 0,40 KM;
- lož-ulje ekstra lako i lako specijalno (EL i LS) 0,30 KM.

Na cigarete se akciza plaća proporcionalno, i to po stopi od 42% na maloprodajnu cijenu i posebna akciza u iznosu od 15 KM na 1000 cigareta, odnosno 0,30 KM za pakovanje cigareta od 20 komada. Od 1.1.2011. godine posebna akciza iznosi 22,50 KM na 1000 cigareta ili 0,45 KM za pakovanje cigareta od 20 komada. Ovo je samo jedno od povećanja akciza od 15 feninga po paklici svake godine, definisano Zakonom o akcizama BiH, koje je počelo 2010., a biće nastavljeno sve do 2014. kako bi akciza u BiH bila izjednačena s evropskom.

Za sljedeće akcizne proizvode akciza se plaća po litru, i to:

- bezalkoholna pića 0,10 KM;
- pivo 0,20 KM;

²⁷⁸ Službeni glasnik BiH 62/04, 48/05, 49/09

²⁷⁹ Zakon o akcizama u BiH (Službeni glasnik BiH 62/04, 48/05, 49/09)

- vino 0,25 KM.

Za alkohol, alkoholna pića i voćnu prirodnu rakiju, akciza se plaća po litru apsolutnog alkohola, i to:

- alkohol 15,00 KM;
- alkoholna pića 15,00 KM;
- voćna prirodna rakija 8,00 KM.

Za kafu, akciza se plaća prilikom uvoza po kilogramu, i to za:

- sirovu kafu 1,50 KM;
- prženu kafu (u zrnu ili mljevena) 3,00 KM;
- ljuske i opne pržene kafe i ostale proizvode od kafe 3,50 KM.

Prihodi od akcize bilježe konstantan rast od osnivanja Uprave za indirektno oporezivanje.

Oporezivanje akcizom određenih proizvoda u Bosni i Hercegovini trebalo je uskladiti sa propisima koji su na snazi u Evropskoj uniji. Ranije su postojali različiti entitetski propisi oporezivanja akcizom. Od 1.1.2005. godine unificirao se način oporezivanja akciznih proizvoda na cijeloj teritoriji Bosne i Hercegovine. Osim toga, novi Zakon o akcizama u BiH, čiju primjenu vrši UIO, usklađuje oporezivanje duvanskih prerađevina u BiH sa oporezivanjem istih u EU.

Uprava za indirektno oporezivanje će do 2014. godine vršiti usklađivanje sa minimalnom akcizom na cigarete, koja je na snazi u zemljama članicama Evropske unije. Novim Zakonom o akcizama utvrđeno je da se akciza na kafu plaća isključivo prilikom uvoza kafe i to na sirovu kafu 1,5 KM po kilogramu, a na prženu kafu 3,00 KM po kilogramu. Na ovaj se način izašlo u susret i privrednicima u BiH, koji sada ne moraju plaćati akcizu dva puta, što je bio slučaj ranije: prvi put prilikom uvoza kafe u BiH i drugi put prilikom prerade sirove kafe u prženu.

Od 1.7.2009. godine Uprava za indirektno oporezivanje BiH je, u skladu sa novim Zakonom o akcizama, prikuplja i posebnu putarinu za izgradnju modernih autoputeva u Bosni i Hercegovini.²⁸⁰ U 15 mjeseci primjene Zakona o akcizama, tačnije od 1.7.2009. godine, pa do 30.9.2010. godine UIO je po osnovu posebne putarine ukupno prikupila 157 miliona KM. U skladu sa privremenom Odlukom o raspodjeli posebne putarine koju je donio Upravni odbor UIO, 10% ili 15,7 miliona KM odvojeno je za rezerve, odakle će se vršiti poravnanje kad Upravni odbor usvoji konačan akt o raspodjeli. Ostatak sredstava, tačnije 141,3 miliona KM, raspoređeni su:²⁸¹

- Federacija BiH: 83,4 miliona KM;
- Republika Srpska: 55,1 miliona KM;
- Distrikt Brčko: 2,8 miliona KM.

Od posebne putarine koju prikupi UIO, već je započelo finansiranje izgradnje modernih saobraćajnica u Bosni i Hercegovini.

Prije uspostave Uprave za indirektno oporezivanje BiH, indirektni porezi je prikupljalo šest razjedinjenih carinskih i poreskih administracija u Bosni i Hercegovini.

²⁸⁰ Službeni glasnik BiH 49/09

²⁸¹ www.uino.gov.ba

Ukupno prikupljeni prihodi od indirektnih poreza, koje je u 2003. godini prikupilo šest razjedinjenih carinskih i poreskih administracija, iznosili su 2 milijarde i 878 miliona KM.

INSTITUCIJA	2003. GODINA
Bivša CU FBiH	1,233 mld KM
Bivša CU RS	0,527 mld KM
Bivša CU BD	0,121 mld KM
UKUPNO	1,881 mld KM
PU FBiH	0,646 mld KM
PU RS	0,331 mld KM
PU BD	0,020 mld KM
UKUPNO	0,997 mld KM
UKUPNO	2,878 mld KM

Tabela 7: Prihodi od indirektnih poreza u 2003. godini po institucijama²⁸²

Važnost indirektnih poreza najbolje se vidi iz omjera prikupljenih direktnih i indirektnih poreza. U 2009. godini u Bosni i Hercegovini je ukupno prikupljeno 5.303 miliona KM poreza. Od toga indirektni porezi čine 83,7%, a direktni porezi 16,3%, iako je uobičajeno da omjer indirektnih i direktnih poreza iznosi 50% : 50%.

INSTITUCIJA	PRIKUPLJENI PRIHODI
UIO BiH	4.437 mil KM
PU FBiH	505 mil KM
PU RS	361 mil KM

Tabela 8: Prikupljeni indirektni i direktni porezi²⁸³

Uprava za indirektno oporezivanje BiH u 2009. godini je prikupila 4 milijarde i 437 miliona KM neto indirektnih poreza, dok su entitetske poreske uprave u istoj godini prikupile direktne poreze (u šta nisu uračunati doprinosi na plate), u iznosu od 866 milona KM.

Pokrivenost uvoza izvozom u Bosni i Hercegovini u devet mjeseci 2010. godine iznosi 55,5%. Rezultat je to ukupno ostvarenog izvoza u iznosu od 5 milijardi i 382 miliona KM i ukupno ostvarenog uvoza roba u vrijednosti od 9 milijardi i 704 miliona KM.

²⁸² Uprava za indirektno oporezivanje BiH – Šest godina postojanja (dostupno na: www.uino.gov.ba)

²⁸³ Izvor: Godišnji izvještaj o radu UIO, Godišnji izvještaj o radu PU FBiH i Godišnji izvještaj o radu PU RS,

	Uvoz	Izvoz	Saldo	Stopa pokrivenosti	Očekivani deficit 2010.	Procijenjeni BDP 2010.	Učešće vanjsko trgovinskog deficita u BDP-u
I –IX 2010	9.704	5.382	- 4.322	55,5%	5.762	24.600	23%

Tabela 9: Pokrivenost uvoza izvozom 2010.²⁸⁴

Pokrivenost uvoza izvozom 2003. godine iznosila je svega 29%. Bilo je to prije uspostave UIO i uvođenja PDV-a, koji je destimulisao uvoz zbog obaveznog plaćanja 17% na granici BiH i koji je stimulisao izvoz zbog prava na povrat ulaznog pretporeza, tj. nulte stope PDV-a na izvoz.

	Uvoz	Izvoz	Saldo	Stopa pokrivenosti	BDP	Učešće vanjsko trgovinskog deficita u BDP-u
2003.	8.365	2.428	- 5.937	29%	14.800	40%

Tabela 10: Pokrivenost uvoza izvozom 2003.²⁸⁵

Očigledno je značajno povećanje izvoza u periodu 2003 – 2010., blago povećanje uvoza, a pogotovo značajno smanjenje vanjskotrgovinskog deficita u bruto društvenom proizvodu (sa 40% na 29%).

Nominalni bruto društveni proizvod u Bosni i Hercegovini porastao je od 2003. do 2008. godine za 67%.

Godina	BDP	BDP po stanovniku
2003.	14,8 mld KM	4.428 KM
2008.	24,7 mld KM	6.435 KM

Tabela 11: Nominalni društveni proizvod²⁸⁶

U 2010. godini broj zaposlenih je porastao za 8,3% u odnosu na period prije uvođenja PDV-a, dok je prosječna plata porasla za 65% (sa 483 KM na 799 KM).

Raspodjela indirektnih poreza se vrši u skladu sa Zakonom o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda i u skladu sa Odlukama Upravnog odbora UIO o koeficijentima za raspodjelu prihoda. Tako su neto prihodi od indirektnih poreza u iznosu od 23 milijarde i 712

²⁸⁴ Izvor: Agencija za statistiku BiH

²⁸⁵ Izvor: Agencija za statistiku BiH

²⁸⁶ Izvor: Agencija za statistiku BiH

miliona KM, počevši od 2005. godine, kada je u punom kapacitetu počela sa radom UIO, pa do kraja septembra 2010 godine, raspoređeni korisnicima na sljedeći način:

KORISNICI	IZNOS
Budžet BiH	3.373 mil KM
Federacija BiH	13.169 mil KM
Republika Srpska	6.447 mil KM
Distrikt Brčko	723 mil KM
UKUPNO:	23.712 mil KM

Tabela 12: Raspored prihoda od indirektnih poreza po korisnicima²⁸⁷

U periodu 1.1.2005 – 30.9.2010. godine, a u skladu sa usvojenim budžetima BiH za svaku godinu, institucije Bosne i Hercegovine su dobile ukupno 3 milijarde i 373 miliona KM indirektnih poreza. 2003. godine, kada nije postojala UIO, na državnom nivou je bilo ukupno 35 institucija sa svega 4.903 zaposlena službenika. Institucije BiH ranije su se finansirale na način da je 1/3 budžeta pokrivala Republika Srpska, a 2/3 Federacija BiH, dok Distrikt Brčko nije učestvovao u finansiranju državnih institucija. Budžet institucija BiH za 2004. godinu iznosio je 212 miliona KM (bez vanjskog duga, koji su vraćali entiteti).

Zbog rasta prihoda od indirektnih poreza, koje je u proteklim godinama prikupila UIO, bilo je moguće formirati brojne državne institucije. Tako je u budžetu za 2010. godinu predviđeno finansiranje 71 državne institucije, sa ukupno 22.378 zaposlenih službenika. Budžet institucija BiH za 2010. godinu iznosi milijardu i 24 miliona KM (bez vanjskog duga – vraćaju ga entiteti i Distrikt Brčko).

U posmatranom periodu (1.1.2005 – 30.9.2010. godine) Federacija BiH je sa jedinstvenog računa UIO ukupno dobila 13 milijardi i 169 miliona KM indirektnih poreza. U skladu sa važećom zakonskom legislativom, prihodi u Federaciji BiH dijele se na sljedeći način: Budžet Federacije BiH 36,2%, Kantoni 51,48%, Opštine 8,42% i Direkcija za ceste FBiH 3,9%.

U periodu 1.1.2005 – 30.9.2010. godine, Republika Srpska je sa jedinstvenog računa UIO ukupno inkasirala 6 milijardi i 447 miliona indirektnih poreza. U skladu sa važećom zakonskom legislativom, prihodi u Republici Srpskoj se raspoređuju na sljedeći način: Budžet Republike Srpske 72%, Opštine 24% i Direkcije za puteve RS 4%.

Distrikt Brčko je u prethodnom periodu ukupno dobio 723 miliona KM sa Jedinstvenog računa Uprave za indirektno oporezivanje BiH. Dok FBiH i RS dobivaju onoliko sredstava sa Jedinstvenog računa koliko je njihov udio u krajnjoj potrošnji po PDV prijavama, Distrikt Brčko dobiva 3,55%, što je više od iskazane krajnje potrošnje u PDV prijavama. To je utvrđeno odlukom OHR-a, kojom se donosi Zakon o izmjenama i dopunama zakona o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda.²⁸⁸

²⁸⁷ Izvor: Jedinstveni račun UIO

²⁸⁸ Službeni glasnik BiH, broj 34/07

5. REFORME NA PODRUČJU DIREKTOG OPOREZIVANJA

U okviru reformi direktnog oporezivanja biće prikazani reformski zahvati u domenu poreza na dohodak, poreza na dobit preduzeća, kao i reforme oporezivanja imovine.

5.1. Reforme poreza na dohodak

Porez na dohodak je neposredni porez koji se ubira iz dohotka građana. S obzirom na tu činjenicu, on se na odgovarajući način i prilagođava sposobnostima njegovog plaćanja čime se postiže i pravednija raspodjela dohotka nakon oporezivanja. Sa tog stanovišta, porez na dohodak je superioran u odnosu na druge poreze, posebno u domenu prevazilaženja regresivnog delovanja karakterističnog za indirektno poreze, kao npr. PDV. Osim toga, od svih poreza koji se susreću u savremenim poreskim sistemima, porez na dohodak najznačajniji je, s obzirom na izdašnost, ali istovremeno i najsloženiji poreski oblik. Kada su manje razvijene države u pitanju, treba istaći da porez na dohodak fizičkih lica predstavlja oblik direktnog poreza koji, iako u ovakvim državama ima skromniji značaj od indirektnih poreza, predstavlja jedan od osnovnih kriterijuma prosuđivanja o poreskom teretu i poslovnoj klimi u određenoj državi.²⁸⁹

Teorija javnih finansija poznaje tri sistema oporezivanja dohotka fizičkih lica: cedula, sintetički i mješoviti sistem. S obzirom na to da je mješoviti sistem bio u primjeni u malom broju zemalja, odnosno da su prva dva sistema oporezivanja dohotka apsolutno dominantna, akcenat kod reformi u zemljama u tranziciji je upravo na njima: cedularnom i sintetičkom oporezivanju dohotka građana. Cedularni (analitički ili parcijalni) sistem oporezivanja polazi od koncepta da se svaka vrsta obveznikovih prihoda, bez obzira na to po kom je osnovu stečena, oporezuje posebnim porezom čija je stopa proporcionalna. S druge strane, sintetički (globalni) sistem oporezivanja zasnovan je na pretpostavci po kojoj sve prihode koje poreski obveznik ostvari u određenom periodu (najčešće kalendarska godina) treba oporezovati jednim porezom, čija je stopa, po pravilu, progresivna.²⁹⁰

Za razliku od cedularnog, koji je objektni, sintetički porez na dohodak je subjektivni porez. Globalni porez na dohodak je u većem skladu sa socijalno-političkim principima oporezivanja i kao takav postao je dominantni oblik oporezivanja dohotka građana u savremenim poreskim sistemima. U zemljama u tranziciji treba voditi računa o tome da se uvođenjem sintetičkog poreza na dohodak broj poreskih obveznika značajno mijenja, da se liberalizacijom cijena i uklanjanjem proizvodnih kvota smanjuje broj informacija dostupnih poreskoj upravi, te da se podsticanjem usluga i malog biznisa povećava dio ukupnog dohotka koji nastaje u dijelu privrede koji je najteže oporezivati. I dok veliki broj država, prateći ovakav pristup, primjenjuje globalni porez na dohodak, u Republici Srpskoj se krenulo od mješovitog sistema, do cedularnog, koji je sada dominantan. U osnovi mješovitog modela, poreza na dohodak nalazi se kombinacija cedularnog i komplementarnog (godišnjeg) oporezivanja dohotka fizičkih lica. U okviru cedularne komponente oporezivanja, koja je u sistemu poreza na dohodak građana u RS dominantna, prihodi iz različitih izvora se oporezuju u trenutku nastanka – po odbitku ili akontativno po prijavi. Svi prihodi fizičkog lica su u tom smislu razvrstani u pet kategorija, pri čemu se svaka vrsta prihoda oporezuje odvojeno (po posebno utvrđenim pravilima). Pored oporezivanja u trenutku nastanka prihoda, fizička lica –

²⁸⁹ Raičević B., Randelović S.: *Da li su porezi u Srbiji Visoki?* (dostupno na <http://homer.ekof.bg.ac.yu/savetovanje/index.php>)

²⁹⁰ Osnovni razlog koji opravdava primjenu poreske u oporezivanju dohotka u ekonomskoj teoriji je preraspodjela koja vodi maksimizaciji društvenog blagostanja i ujednačavanju (u mogućoj mjeri) granične korisnosti dohotka svih pojedinaca.

rezidenti RS, u obavezi su da na kraju fiskalne godine saberu ukupan godišnji prihod i, ukoliko nisu akontativno, plate tzv. godišnji porez na dohodak građana.

Jedno od pitanja oko koga se dugo vodi polemika u teoriji javnih finansija, a kada je u pitanju porez na dohodak, jeste da li za poreskog obveznika uzeti pojedinca ili porodicu.²⁹¹ Pitanje je važno s aspekta ostvarivanja ravnomjernosti u oporezivanju, ali i iz fiskalnih razloga. Osim dileme oporezovati porodicu ili pojedinca, kod utvrđivanja definisanja poreskog obveznika, bitno je određivanje rasprostiranja poreske obaveze. Kod određivanja rasprostiranja poreske obaveze, kao odlučujuća činjenica za određivanje obveznika poreza na dohodak uzima se rezidenstvo, što je slučaj i u Republici Srpskoj. Druge dvije mogućnosti za definisanje obveznika poreza na dohodak mogu da budu: državljanstvo (primjenjuje se samo u SAD) i izvor dohotka koji određuje teritoriju na kojoj je dohodak ostvaren.

Kada je u pitanju određivanje poreske osnovice, treba imati u vidu da teorijska koncepcija «ekonomskog dohotka» jeste novčana vrijednost neto povećanja moguće potrošnje građana u određenom vremenu.²⁹² Ovakva definicija dohotka uobičajeno obuhvata: plate, profite, najamnine, dohotke od imovinskih prava, dividende i kamate. Pored toga, ovdje se uračunavaju i doprinosi za penzijsko i zdravstveno osiguranje, kao i druge vrste osiguranja zaposlenih i razne vrste transfera zaposlenima. Konačno, u izvore dohotka je potrebno obuhvatiti i razne oblike dodatnih primanja u novcu, naturi ili činjenjem, kao i imputiranu vrednost dohotka - dohotka koji se «pripisuju» na osnovu vlastitog rada, na primjer, u kući. Odmah je potrebno napomenuti da ovako široko definisan sintetički dohodak nije moguće obuhvatiti u praksi, te se značajan dio izuzima iz praktičnih, kao i iz ekonomsko-razvojnih i socijalno-političkih razloga. Iskazivanje i uvažavanje ličnih i porodičnih prilika obveznika u sistemu oporezivanja dohotka fizičkih lica zahtijeva ugradnju standardnih i nestandardnih odbitaka.

Kada je porez na dohodak u Republici Srpskoj u pitanju, nakon 2000. godine, došlo je do donošenja novog Zakona i određenih promjena u odnosu na raniji sistem. Osnovica je proširena i uključila je ranije neoporezovane topli obrok, regres za godišnji odmor i slično. U RS su prihodi socijalnopolitičke prirode široko postavljeni, brojni su i ekstenzivni. Tako, u RS, da bi se obezbjedila pravičnost oporezivanja i realizacija socijalnih ciljeva, ne podliježu oporezivanju penzije, prihodi po pravima ratnih vojnih invalida, organizovana socijalna i humanitarna pomoć, stipendije do određenog iznosa i tako dalje.

Reformom iz 2002. godine u Republici Srpskoj, kada je i formirana Poreska uprava, donesen je Zakon o porezu na dohodak građana²⁹³, koji je imao sve karakteristike mješovitog načina oporezivanja. Porez na dohodak građana plaćao se na neto prihode iz sljedećih izvora: ličnih primanja, prihoda od poljoprivrede i šumarstva, samostalne djelatnosti, autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, kapitala i kapitalnih dobitaka. Stopa poreza na prihode iz ovih izvora iznosila je 10%. Na kraju godine plaćao se porez na sintetički godišnji prihod građana. Obveznik godišnjeg poreza na dohodak građana bio je rezident RS za dohodak veći od 4 prosječne godišnje neto plate u Republici Srpskoj u godini za koju se utvrđuje porez, a prema podacima nadležnog organa za statistiku. Godišnji dohodak činio je zbir neto prihoda od: ličnih primanja, samostalne djelatnosti, autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, kao i kapitala. Osnovica se umanjivala za 10%, pa se na istu plaćao porez od 10%. Poreski obveznik je imao prava na umanjenje poreske osnovice za izdržavane članove porodice, čiji iznos nije mogao biti veći od 50% poreske osnovice.

²⁹¹ Popović, Dejan: **Poresko pravo**, Cekos in, Beograd, 2006, str. 282-290.

²⁹² Stojanović, Aleksandar: **Poreski sistemi zemalja u tranziciji**, Revicon, Sarajevo, 2007, str. 91.

²⁹³ Službeni glasnik RS, broj 51/01

Od 1. januara 2007. godine nove reforme u oblasti oporezivanja: primjenjivao se novi Zakon o porezu na dohodak²⁹⁴. Poreska stopa je progresivna i iznosi:

- 0% za godišnji dohodak manji od 12 najnižih plata u RS utvrđenih kolektivnim ugovorom;
- 10% na iznos preko 12 najnižih plata;
- 15% na iznos iznad 4 prosječne godišnje plate u RS.

U sistem oporezivanja dohotka građana se uvodi i povrat poreza po osnovu izdržanih članova i rješavanja stambenog pitanja (odnosno plaćene kamate na stambeni kredit). Za poresku 2007. godinu granični iznos između dohotka oporezivog višom i nižom poreskom stopom je bio 25.008 KM. Ovaj iznos je promjenljiv i kreće se u skladu sa promjenom prosječnih zarada u RS²⁹⁵. Neoporezivi iznos (iznos na koji se primjenjuje nulta poreska stopa) takođe je podložan promjenama i mijenja se u skladu sa odlukom o visini najniže plate koji dogovaraju Vlada RS i Savez sindikata RS. Za poresku 2007. godinu ovaj iznos bio je 2.460 KM ili 205 KM mjesečno, a za 2008. godinu 3000 KM, odnosno 250 KM mjesečno. Zbirna stopa doprinosa na neto platu iznosila je 42%.

Ovakav sistem oporezivanja u RS (sistem oporezivanja neto plata po stopi 10% i 15%) bio je aktuelan u periodu: 1.januar 2007 – 31. decembar. 2008. godine, a nakon toga se prešlo na obračun dohotka po bruto principu i oporezivanje po jedinstvenoj stopi od 8% i neoporezivim dijelom dohotka od 300 KM na mjesečnom, odnosno 3600 KM na godišnjem nivou.²⁹⁶ Prilikom prelaska na bruto model obračuna dohotka, budžet Republike Srpske odrekao se prihoda od poreza na dohodak u korist prihoda fondova, kako bi opterećenje za privredu bilo na istom nivou. Prelaskom na bruto princip obračuna plata i stope doprinosa su postale uporedive sa zemljama okruženja, što predstavlja još jedan korak ka usklađivanju sa evropskim standardima. Ukoliko se upoređi stopa poreza na dohodak sa stopama ostalih zemalja u regionu, pa i u Evropi, može se istaći da je Republika Srpska imala najmanju stopu poreza na dohodak.

	RS	FBiH	Srbija	Hrvatska	Crna Gora	Makedonija
Stopa poreza na dohodak	8,0%	10,0%	12,0%	15,0%-45,0%	9,0%	10,0%
Neoporezivi dio dohotka (u KM)	250,0	300,0	110,0	488,0	0,0	223,0
Stopa poreza na dobit	10,0%	10,0%	10,0%	20,0%	9,0%	15,0%
Stopa PDV-a	17,0%	17,0%	18,0% i 8,0%	23,0%, 10,0% i 0,0%	17,0% i 7,0%	18,% i 5,0%
Zbirna stopa doprinosa na bruto platu	30,6%	41,5%	35,8%	37,2%	30,0%	

Tabela 13: Uporedni prikaz stopa poreza i doprinosa u Republici Srpskoj i zemljama okruženja²⁹⁷

²⁹⁴ Službeni glasnik RS, broj 91/06

²⁹⁵ Za poresku 2008. godinu iznosio je 28.080 KM, a od 1.1.2009. godine ukida se progresivno oporezivanje

²⁹⁶ Ovaj iznos je od 1.8.2010. godine smanjen na 250 KM, a od 01.02.2011. je ukinut

²⁹⁷ Izvor: Ministarstvo finansija Republike Srpske

Iz prethodne tabele vidljivo je da su stope poreza i doprinosa na plate u RS bile jedne od najnižih. Usljed toga, kao i zbog opravdanih zahtjeva za povećanje stopa doprinosa u cilju održavanja socijalne politike i statusa socijalno ugroženih kategorija stanovništva, izvršena je izmjena i dopuna Zakona o porezu na dohodak i doprinosima. Tako je, od 1.2.2011. godine u Republici Srpskoj na snazi povećana stopa doprinosa na bruto platu u iznosu od 33,0%, ukinut je neoporezivi dio plate od 250 KM, povećana je stopa poreza na dohodak sa 8,0% na 10,0%, a uvedeno je i oporezivanje dividende.

Česte reforme u oblasti oporezivanja dohotka pokazuju da se traga za odgovarajućim rješenjem, koje, očito, još nije pronađeno. Izbor modela oporezivanja zavisi od toga kojim kriterijumima se pridaje veći značaj, recimo: da li je važnija ekonomska efikasnost i međunarodna konkurentnost ili pravednost. Može se zaključiti da je prethodni sistem bio konkurentniji, dok novi sistem obezbjeđuje veću ekonomsku efikasnost, koja je, u datom trenutku u Republici Srpskoj, neophodna.

Vrednovanje sistema oporezivanja dohotka građana može se vršiti na osnovu sledećih kriterijuma:²⁹⁸

- horizontalna (i vertikalna) pravičnost,
- ekonomska efikasnost,
- troškovi primjene,
- međunarodna konkurentnost,
- uticaj na tražnju za radnom snagom,
- bilansna izdašnost.

Važna posljedica značajnog broja kriterijuma na osnovu kojih se vrednuje porez na dohodak građana jeste to što ne postoji jedan oblik poreza koji je «superioran» u odnosu na ostale prema svim kriterijumima (tj. ne postoji oblik koji je optimalan, u smislu Pareta – da je bolji po bar jednom kriterijumu od svih ostalih, a da nije gori ni po jednom kriterijumu).²⁹⁹ Nepostojanje «superiornog» oblika oporezivanja dohotka građana ima za posledicu relativno visoku raznolikost načina oporezivanja dohotka građana, posmatrano po zemljama. Osim toga, porezi na dohodak koji se primjenjuju u razvijenim zemljama predmet su stalnog osporavanja i preispitivanja, što dovodi do povremenih, manje ili više suštinskih promjena načina oporezivanja dohotka građana. Vrednovanje poželjnosti različitih oblika poreza na dohodak građana nalazi se pod snažnim uticajem političkih (ideoloških) uvjerenja, kao što je uvjerenje o opravdanosti preraspodjele dohotka putem oporezivanja (progresivno oporezivanje, opravdanost olakšica, različit tretman raznih oblika dohotka).

²⁹⁸ Arsić M., Randelović S., Altiparmakov N.: *Mogući pravci reforme poreza na dohodak građana u Srbiji*, Kvartalni monitor broj 17., Beograd, 2009, str. 99.

²⁹⁹ Arsić M., Randelović S., Altiparmakov N.: *Mogući pravci reforme poreza na dohodak građana u Srbiji*, Kvartalni monitor broj 17., Beograd, 2009, str. 96-108.

Horizontalna pravičnost implicira da svi građani koji ostvare isti nivo dohotka u toku godine, bez obzira iz kojih izvora potiče taj dohodak, plaćaju (apsolutno i relativno) isti iznos poreza na dohodak građana. Horizontalna pravičnost je ostvarena kada su efektivne poreske stope na sve oblike dohotka jednake. Pod vertikalnom pravičnošću podrazumijeva se to da građani koji ostvaruju veći dohodak izdvajaju veći procenat dohotka za plaćanje poreza. Vertikalna pravičnost se ostvaruje primjenom progresivnih stopa pri oporezivanju dohotka građana. Dok postoji relativno visoka saglasnost o tome da poreski sistem treba da obezbjedi horizontalnu ravnopravnost, saglasnost o ekonomskoj i socijalnoj opravdanosti vertikalne ravnopravnosti je znatno manja. Za sistem oporezivanja dohotka građana u Republici Srpskoj može se reći da je sada horizontalno pravičan, dok je karakteristiku vertikalne pravičnosti izgubio 2009. godine, ukidanjem progresivnih poreskih stopa.³⁰⁰

Za porez na dohodak građana u Republici Srpskoj može se reći da je ekonomski efikasan. Porez ispunjava uslov ekonomske efikasnosti ukoliko ne mijenja relativne cijene u privredi. Ukoliko porez menja relativne cijene on utiče na rentabilnost pojedinih aktivnosti, a time i na alokaciju resursa. Konkretno, u slučaju poreza na dohodak građana postojanje različitih efektivnih poreskih stopa za različite vrste dohodaka znači da porezi utiču na isplativost različitih aktivnosti usmjerenih na sticanje dohotka. Različito oporezivanje pojedinih vrsta dohodaka podstiče obveznike i na lažnu klasifikaciju ostvarenih dohodaka. Takođe, progresivno oporezivanje utiče na ponudu i tražnju za radnom snagom, a time i na alokaciju resursa. Među ekonomistima se zastupa stav o tome da porezi treba da budu što je moguće više alokativno neutralni, tj. da ne mijenjaju relativne cijene i da ne utiču na alokaciju resursa.

Primjena bilo kojeg poreza ima za posljedicu pojavu određenih troškova kako za poresku administraciju (troškovi naplate i kontrole) – tako i za poreske obveznike (vođenje evidencije, podnošenje poreske prijave i prateće dokumentacije). Opšte je pravilo da su troškovi primjene poreza veći što je poreski oblik komplikovaniji. Poreski oblik je komplikovaniji ukoliko se u okviru njega primjenjuje veći broj poreskih stopa i ako postoje brojnija oslobađanja i olakšice. U slučaju poreza na dohodak građana u Republici Srpskoj troškovi primjene poreza su se povećali od 2007. godine, uvođenjem oslobađanja i olakšica za izdržavane članove i plaćenu kamatu za stambeni kredit, a u primjeni je bilo i progresivno oporezivanje. Komplikovanost primjene, kao i troškovi poreske administracije trebalo bi da budu smanjeni najnovijim Izmenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak građana³⁰¹ uvođenjem poreske kartice kao jedinog instrumenta za ostvarenje prava na olakšice, kao i ukidanjem neoporezivog minimuma, odnosno ličnog odbitka od poreske osnovice.

Oporezivanjem prihoda od rada u okviru poreza na dohodak direktno se utiče na cijenu rada, a time i na ponudu i tražnju za radnom snagom. Dok se u razvijenim zemljama koje imaju nisku stopu nezaposlenosti detaljno analizira kako oporezivanje utiče na spremnost ljudi da rade, u Republici Srpskoj koja ima vrlo visoku stopu nezaposlenosti relevantno je prvenstveno to kako oporezivanje utiče na tražnju za radom. Uzimajući u obzir da je tržište rada izrazito heterogeno, od posebne je važnosti kako oporezivanje dohotka utiče na one segmente tržišta koji se karakterišu visokom nezaposlenošću. Pri analizi uticaja oporezivanja na tražnju za radnom snagom neophodno je uzeti u obzir i doprinose za socijalno osiguranje, koji se takođe primenjuju na dohodak od rada i čiji nivo često značajno premašuje poreze.

Od 1.2.2011. godine stopa poreza na dohodak građana u Republici Srpskoj povećana je sa 8% na 10% (uz to je ukinut neoporezivi dio dohotka u iznosu od 250,00 KM), a zbirna stopa doprinosa na bruto platu sa 30,6% na 33%. Ova povećanja su došla u nepovoljno

³⁰⁰ Od 1.1.2009. ukinuta je poreska stopa od 15% na dohodak veći od 4 godišnje prosječne plate

³⁰¹ Službeni glasnik RS, broj 1/11

vrijeme za privredu pogođenu svjetskom ekonomskom krizom, pa se može očekivati da će ovo povećanje stopa poreza i doprinosa imati negativne posljedice na zaposlenost. Međutim, kao što se i vidi iz Tabele 14. stope poreza i doprinosa u RS još uvijek su među najnižim u regionu.

	RS	FBiH	Srbija	Hrvatska	Crna Gora
Stopa poreza na dohodak	10,0%	10,0%	12,0%	15,0%-45,0%	9,0%
Neoporezivi dio dohotka (u KM)	0,0	300,0	110,0	488,0	0,0
Zbirna stopa doprinosa na bruto platu	33,0%	41,5%	35,8%	37,2%	30,0%

Tabela 14: Uporedni prikaz stopa poreza i doprinosa u Republici Srpskoj i zemljama okruženjanakon 1.2.2011.³⁰²

Zanimljivo je napomenuti da su, prema podacima Agencije za posredničke, informatičke i finansijske usluge Republike Srpske, krajem 2009. godine, poslodavci iz Republike Srpske dugovali radnicima za plate i druge naknade gotovo 480 miliona maraka.³⁰³ Pri tome, 2009. godine stopa poreza na lična primanja bila je 8%, neoporezivi dio dohotka 300,00 KM, a zbirna stopa doprinosa 30,6%, što je bilo najniže fiskalno opterećenje u regionu.

Porezom na dohodak građana oporezuju se prihodi od faktora proizvodnje, rada i kapitala, čime se direktno utiče na troškove i rentabilnost proizvodnje. Stoga u uslovima visoke međunarodne mobilnosti kapitala – visina poreza na dohodak predstavlja jedan od faktora međunarodne konkurentnosti određene zemlje. Pri tome je za investitora bitno ukupno fiskalno opterećenje određenog faktora proizvodnje, a ne samo opterećenje porezom na dohodak. Ipak, neophodno je imati u vidu da na međunarodnu konkurentnost neke privrede, osim poreza na dohodak, utiču i brojni drugi faktori. Kompenzacija slabosti u drugim elementima privrednog ambijenta smanjivanjem poreza na dohodak je relativno skupo, pri čemu je domet ovakvih mjera ograničen.

Bilansna izdašnost poreza, mjerena kao odnos naplaćenog poreza prema BDP-u, naročito je značajna u slučaju kad se radi o makroekonomski važnim porezima kao što je porez na dohodak građana. U slučaju poreza na dohodak građana bilansna izdašnost zavisi od makroekonomskih faktora, osnovnih parametara poreza i stepena naplate poreza. Najvažniji makroekonomski faktor koji utiče na izdašnost poreza na dohodak građana jeste stopa zaposlenosti, dok je uticaj vrijednosti imovine koja generiše oporezivi dohodak (vrijednost kapitala i imovine, nivo štednje, kretanja cijena kapitala i imovine i dr.) na bilansnu izdašnost manja. Bilansna izdašnost poreza na dohodak građana ključno zavisi od poreskih parametara kao što su: visine poreskih stopa, nivo od kog počinje progresija i intenzitet progresije (ako postoji), visine neoporezivog dijela dohotka, brojnost i razmjere poreskih oslobođanja i drugo.

³⁰² Izvor: Ministarstvo finansija Republike Srpske

³⁰³ www.apif.net

Bilansna izdašnost zavisi i od stepena naplate poreza, koja ključno zavisi od performansi poreske administracije i nivoa poreskog morala.

Bilansna izdašnost poreza na dohodak građana u Republici Srpskoj u posljednjih pet godina vidi se iz sljedeće tabele:

Godina	Naplata poreza na dohodak građana	BDP	%
2006.	184.298.911	6.543.726.000	2,8
2007.	154.232.011	7.350.985.000	2,1
2008.	194.002.609	8.489.287.000	2,3
2009.	148.030.338	8.222.974.000	1,8
2010.	149.900.239	8.445.000.000*	1,8

*BDP za 2010 je procenjen

Tabela 15: Porez na dohodak građana kao dio BDP u RS (2006-2010)³⁰⁴

Bilansna izdašnost poreza na dohodak građana u Republici Srpskoj je niska i snižavala se iz godine u godinu, prvenstveno zbog snižavanja poreskih stopa i povećanja poreskih olakšica.

Fiskalna izdašnost poreza na dohodak građana u zemljama članicama OECD mnogo je značajnija³⁰⁵. U periodu '60-ih godina XX vijeka, porez na dohodak činio je samo 7% BDP-a zemalja OECD-a. Međutim, sa rastom relativnog učešća ovog poreskog oblika u ukupnim poreskim prihodima, poraslo je i njegovo učešće u BDP-u. Tako, npr. '90-ih godina, ono se kretalo između 5,3% u Češkoj i 27,8% u Danskoj. Nakon ovog perioda rasta učešća poreza na dohodak fizičkih lica u bruto domaćem proizvodu, nastupa period njegovog smanjenja i to pod uticajem novog talasa reformi karakterističnih za ovaj period. U periodu '90-ih prosjek ovog učešća iznosio je 10,4%, dok je u pojedinim zemljama, koje spadaju u najrazvijenije zemlje OECD grupacije, on bio mnogo manji (Francuska, Japan, Grčka, Koreja i dr). Najveće učešće poreza na dohodak fizičkih lica u BDP-u zabilježila je Danska u iznosu blizu 28%. Deset godina kasnije procenat učešća poreza na dohodak u BDP-u je porastao i kretao se od 5,5 do 30%. U 2006. godini prosječno učešće poreza na dohodak fizičkih lica u zemljama OECD-a iznosilo je 13,83%, ali je i dalje postojala velika razlika između zemalja. Tako, npr. u Velikoj Britaniji njegovo učešće je bilo 5,5%, dok je u Danskoj bilo, već pomenutih 30% BDP-a.

O iznimnom značenju finansijske uloge poreza na dohodak građana u savremenim državama može se sa mnogo više argumenata govoriti kada se dobije uvid u visoko sudjelovanje prihoda od poreza na dohodak u ukupnim poreskim prihodima. Iz sljedeće tabele

³⁰⁴ Izvor: Ministarstvo finansija (www.vladars.net) i Republički zavod za statistiku (www.rzs.rs.ba)

³⁰⁵ **Revenue Statistics** 1965-2006 (www.oecd.org)

vidi se učešće poreza na dohodak građana u ukupnim javnim prihodima koji su u nadležnosti Poreske uprave RS u posljednjih pet godina:

Vrsta prihoda	2010	%	2009	%	2008	%	2007	%	2006	%
Porez na dohodak građana	149.900.239	8,36	148.030.338	8,14	194.002.609	11,05	154.232.011	11,01	184.298.911	13,81
Porez na dobit	119.207.236	6,65	137.674.249	7,57	118.366.644	6,74	68.258.301	4,87	31.165.268	2,33
Porezi na imovinu	31.873.746	1,78	30.840.071	1,70	51.060.151	2,90	45.087.667	3,22	43.726.736	3,27
Doprinosi	1.178.028.765	65,71	1.175.173.382	64,62	1.019.167.748	58,03	785.341.799	56,05	709.513.581	53,15
Takse i naknade	249.384.720	13,91	248.027.341	13,64	274.676.008	15,63	245.455.237	17,52	209.164.143	15,67
Kazne	21.764.009	1,21	22.547.677	1,24	20.826.933	1,19	15.893.223	1,13	8.860.840	0,66
Ostali porezi i prihodi	34.445.408	1,92	44.194.546	2,43	55.096.662	3,14	63.221.146	4,52	76.978.207	5,77
Zaostali indirektni porezi	8.286.198	0,46	11.957.382	0,66	23.127.394	1,32	23.520.012	1,68	71.362.678	5,34
UKUPNO:	1.792.890.321	100,00	1.818.444.988	100,00	1.756.324.149	100,00	1.401.011.219	100,00	1.334.860.931	100,00

Tabela 16: Porez na dohodak građana kao dio ukupnih javnih prihoda u nadležnosti PURS (2006-2010)³⁰⁶

Iz Tabele 16. vidi se da se učešće poreza na dohodak građana u ukupnim javnim prihodima u nadležnosti Republike Srpske smanjilo poreskim reformama iz 2007. godine sa 13,81% na 11,01% (koje su i imale za cilj smanjenje fiskalnog opterećenja). Udio poreza na dohodak građana dodatno je smanjen (sa 11,05% na 8,14%) 2009. godine prelaskom na bruto model oporezivanja dohotka i smanjenjem poreske stope na 8%. Ipak, udio poreza na dohodak građana u ukupnim javnim prihodima koje prikuplja Poreska uprava RS i dalje je veoma značajan. Naime, očigledno je da ovaj porez ima najznačajniju ulogu od pojedinačnih direktnih poreza u poreskom sistemu Republike Srpske, a očekuje se da će ta uloga jačati kao rezultat najnovijih izmjena Zakona.

U drugim tranzicionim zemljama po pitanju reforme sistema poreza na dohodak (Na primjer: Mađarska, Češka i Poljska)³⁰⁷, početni uslovi i pređeni put tranzicije veoma su slični našim. Naime, ove zemlje ušle su u proces tranzicije gotovo istovremeno i u sličnim političkim i privrednim uslovima. Sistemi oporezivanja dohotka u ovim zemljama, zatečeni tranzicijom, bili su u mnogim elementima slični (cedularnost, progresivne poreske stope, veliki broj razreda u koje su podijeljene poreske osnovice) i na kraju reforma tih sistema usmjeravana je na temelju iskustava i rješenja razvijenih industrijskih zemalja s jasnom

³⁰⁶ Izvor: www.poreskaupravar.org

³⁰⁷ Stojanović, Aleksandar.: **Poreski sistemi zemalja u tranziciji**, Revicon, Sarajevo, 2007, str. 95.

težnjom ka transparentnosti i uporedivosti. Tako su se sve posmatrane zemlje opredjelile za zamjenu celudarnog sistema oporezivanja sintetičkim porezom na dohodak.

5.2. Reforme poreza na dobit preduzeća

Porez na dobit nastaje početkom prošlog vijeka sa razvojem društva kapitala, koja omogućavaju velikom broju investitora da kupovinom dionica investiraju svoj kapital kako u postojeće tako i u nove projekte. Razvojem masovne proizvodnje za društva kapitala otvara se mogućnost da ostvari visoku dobit, pa država uvodi novi poreski mehanizam - porez na dobit. Prvi put se porez na dobit uvodi 1909. u SAD, a zatim 1920. u Njemačkoj, 1934. u Austriji, 1937. u Velikoj Britaniji. U ranim svojim fazama nalikovao je porezu na dohodak, ali se vremenom porez na dobit sve više odvajao od poreza na dohodak, kao poseban poreski mehanizam. Danas je ovaj porez opšte prihvaćen i postoji u svim poreskim sistemima savremenih država. Porez na dobit preduzeća se u javnosti često smatra pokazateljem stepena restriktivnosti ili atraktivnosti određenog poreskog sistema, jer je riječ o porezu koji direktno utiče na raspoloživu dobit preduzeća, odnosno riječ je o porezu čiji je efekat lako mjerljiv i uporediv. Iako nema bilansnu izdašnost poput poreza na dohodak građana ili opšteg poreza na promet, posjeduje vrlo izraženu razvojnu i stabilizacionu funkciju i rado je korišćen za ostvarenje brojnih ekstrasfiskalnih ciljeva oporezivanja, posebno mikro i makroekonomskih ciljeva oporezivanja.³⁰⁸

Porez na dobit preduzeća je neposredni porez koji se ubira iz dobiti privrednog društva. Dobit nastaje kada se od ukupnih prihoda oduzmu ukupni rashodi poslovanja. Subjekti oporezivanja su privredna društva, odnosno registrovana društva kapitala. Dva su sistema oporezivanja dobiti. U klasičnom sistemu oporezivanja dobiti preduzeća, oporezuje se prvo dobit preduzeća u cjelini, zatim se oporezuju dividende kao dio dohotka akcionara. Ovakva pojava predstavlja u stvari dvostruko ekonomsko oporezivanje.³⁰⁹ Ovaj sistem, iako jednostavniji i fiskalno izdašniji, koristi se u malom broju zemalja (u SAD i Irskoj). Dvostruko ekonomsko oporezivanje je od većine teoretičara i praktičara međunarodnog poreskog prava ocijenjeno kao neopravdano, kako sa stanovišta sprovođenja načela pravednosti, tako i kao nepoželjno sredstvo poreskog destimulisanja ulaganja, domaćeg i inostranog, u dionice.

Za savremene poreske sisteme, s druge strane, uobičajenija je primjena koncepta poreske integracije koji podrazumeva određene mere kako bi se smanjilo ili otklonilo dvostruko ekonomsko oporezivanje. Stoga su razvijeni različiti sistemi (sistem odbijanja dividendi i sistem dvojnih stopa) njegovog uklanjanja ili ublažavanja.

Osnovicu poreza na dobit predstavlja oporeziva dobit poreskog obveznika. Osnovica poreza na dobit, bez sumnje, predstavlja najkompleksniji element poreza na dobit. Iako je definisanje poreske osnovice u različitim poreskim sistemima načelno vrlo slično, detaljnijom analizom uočava se da je, zapravo, definisanje poreske osnovice realno vrlo različito, prije svega, zbog drugačijeg definisanja ključnih pojmova pri utvrđivanju veličine osnovice, a to su

³⁰⁸ Radičić, Marko, Raičević, Božidar: **Javne finansije: teorija i praksa**, Data status, Beograd, 2008, str. 131.

³⁰⁹ Popović, Dejan: **Poresko pravo**, Cekos in, Beograd, 2006, str. 316.

prihodi i rashodi iz tzv. redovnog poslovanja poreskog obveznika. Radi se o većem broju različitih metoda obračuna troškova materijala i zaliha koji se poreskim propisima obveznicima dozvoljavaju za izbor.

S tim u vezi zapaža se različit tretman tuđeg kapitala na koja preduzeća plaćaju kamate, koje se zatim priznaju kao odbitna stavka pri računanju osnovice poreza na dobit preduzeća, i sopstvenog kapitala, na osnovu koga se u standardnom slučaju, isplaćuju dividende akcionarima, pri čemu se isplaćuju iz preostalih sredstava nakon plaćenog poreza na dobit. Ovakvo stanje može poslužiti kao podsticaj za izbjegavanje plaćanja poreza. Situacija kada preduzeće, sa ciljem da izbegne plaćanje poreza na dobit, namjerno posluje sa pozajmljenim sredstvima, a sopstvena pozajmljuje naziva se utanjena kapitalizacija.³¹⁰

Poreske stope kod ovog poreza su po definiciji jednoobrazne i proporcionalne. Sama visina poreske stope koja je određena zakonom ne govori mnogo o stvarnom, tj. efektivnom opterećenju kod plaćanja poreza na dobit. Zbog toga je nužno razmotriti odgovarajuće elemente i njihov uticaj kod definisanja oporezive dobiti. Kao najbolja mjera efektivnog poreskog opterećenja navodi se marginalna poreska stopa. Jedan od najjednostavnijih načina ostvarivanja poreske konkurentnosti je diferenciranje poreskih stopa u odnosu prema drugim poreskim sistemima. Konstantan pad visine poreskih stopa, zapravo, je, uz sve ostalo, pokazatelj pokušaja tih poreskih sistema da ostvare konkurentne prednosti u poreskom smislu.

Oporezivanje dobiti pravnih lica u RS i stranih pravnih lica koja ostvaruju prihod u RS vrši se po stopi od deset odsto već od 1.1.2002. godine. Kod utvrđivanja poreske osnovice poreza na dobit, pored ostalog, u prihode se ne uključuju prihodi od dividende i učešće u dobiti koje primi pravno lice RS, zatim prihodi u obliku kamate od hartija od vrijednosti koje izda ili garantuje BiH, RS, FBiH, Brčko distrikt, jedinice lokalne samouprave i tako dalje i prihod od kamata na depozite u banci.

U Republici Srpskoj od 1. januara 2007. godine reformisan je Zakon o porezu na dobit. Ključna novost u zakonu je što prvi put imamo plaćanje poreza po odbitku, što znači da strano pravno lice, koje nema stalno mjesto poslovanja u Republici Srpskoj, na ostvareni prihod morati da plati porez po odbitku po stopi od 10%. Taj porez će se stranom licu u njegovoj zemlji priznati kao poreski kredit.

Primjenom novog Zakona o porezu na dobit od 1. januara 2007. godine dozvoljeno je umanjeње osnovice za obračun poreza na dobit ukoliko proizvodno preduzeće ulaže u nabavku opreme i mašina, s tim da je to mogao koristiti do kraja 2008. godine. Na ovaj način je zakonodavac stimulusao ulaganja u proizvodnju, za razliku od prethodnog zakona, prema kojem se osnovica umanjivala za svu opremu svim pravnim licima, bez obzira na to kojom se djelatnošću bave. Podsticanje proizvodnje ima ključnu ulogu u razvoju privrede.

Reformom poreza na dobit omogućeno je malim poreskim obveznicima da odaberu mogućnost obračuna poreza na dobit po stopi od 2% na ukupan godišnji prihod malog preduzeća. Važno je pomenuti da je omogućena ubrzana amortizacija na period od tri godine: prve godine 40% i naredne dvije godine po 30%. Pored toga, ne postoje ograničenja pri iznosu dobiti i dividende iz zemlje. Razvoju tržišta kapitala pogodovala je nulta stopa na prihode od ulaganja u hartije od vrijednosti.³¹¹

³¹⁰ Radičić, Marko; Raičević, Božidar: **Javne finansije: teorija i praksa**, Data status, Beograd, 2008, str.138.

³¹¹ Aktuelnim Izmenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Sl. Gl. I/2011), u Republici Srpskoj se od 01. februara ove godine uvodi oporezivanje dohotka od dividende, prihoda od udjela u dobiti, te prihoda od kapitala na tržištu hartija od vrijednosti.

U skladu sa ovim zakonom osnovica se utvrđuje tako što se od oporezivog prihoda oduzmu rashodi, koji su uticali na ostvarivanje tog prihoda. Ta razlika predstavlja osnovicu za obračun poreza na dobit.

Donošenjem ovog Zakona Republika Srpska je napravila značajan iskorak ka usklađivanju oporezivanja dobiti sa evropskim principima i standardima.

Na kraju, potrebno je istaći da je stopa poreza na dobit od 10% jako stimulativna za privlačenje stranih investitora jer je jedna od najnižih u regionu³¹², no, na dugi rok biće potrebno povećavati stopu poreza na dobit, budući da je značajno ispod prosjeka stope poreza na dobit deset novih članica EU.³¹³ BiH u procesu priprema za pristupanje treba da ispuni uslove iz *Acquis*, poglavlje oporezivanje, što podrazumijeva primjenu Kodeksa ponašanja kod oporezivanja kompanija³¹⁴ i eliminaciju svih mjera, olakšica i podsticaja iz sfere oporezivanja kompanija koji mogu dovesti do štetne poreske konkurencije.

5.3. Reforme oporezovanja imovine

Zajedničko za razne vrste poreza na imovinu je to što svi oni imaju za osnovu imovinu, ali se ona kao poreski objekat pojavljuje u različitim pozicijama. Postoji tako slučaj kada imovina, u svojoj statici, služi kao osnov za utvrđivanje visine redovnog oporezivanja (tzv. nominalni porez na imovinu) ili kao izvor vanrednog fiskalizma (tzv. realni porez na imovinu). Dalje, kada imovina prelazi iz jednih ruku u druge i usljed prometa postaje predmet oporezivanja, govorimo o porezu na imovinu u dinamici. Najzad, porast vrijednosti same imovine u određenom periodu, bez akcije njenog vlasnika, stvara osnov da se poreski tretira.

U socijalističkim sistemima, u kome se radom i rezultatima rada određuje društveni i ekonomski položaj čoveka, imovina i prihodi od imovine su se, po pravilu, više i teže opterećivali. Prema tome, zemlje u tranziciji, prije svega, treba da se orijentišu ka rješenjima tržišnih privreda, u kojima se niskim nominalnim porezima na imovinu želi u velikoj meri zaštititi imovina (kako supstanca, tako i prihod koji ona obezbeđuje vlasniku). Kod preuređenja nominalnog poreza na imovinu, zemlje u tranziciji bi morale više da se usmjere prema njegovoj socijalno-političkoj funkciji. U savremenim tržišnim ekonomijama razlozi pravičnosti, kako horizontalne tako i vertikalne, su osnovni razlozi zbog čega se oporezuje imovina. Takođe, pri prekompoziciji ovog poreza u zemljama u tranziciji, ne smiju se zaboraviti ni ekonomski efekti ovog poreza u smislu smanjenja štednje, akumulacije i privrednog rasta. Stoga bi nosioci ekonomske politike mogli da pokušaju izuzimanjem pojedinih produktivnih sredstava kod oporezivanja imovine, ublažiti negativne efekte ovog poreza.

Kada je u pitanju porez na prenos imovine, koji je prevaljiv i indirektan, može se zaključiti da ovaj porez zemljama u tranziciji može donijeti značajne prihode u vrijeme kada se privatizuju zemlja i stanovi, s tim da se u vreme inflacije može zasnivati na vrijednostima koje se ispravno indeksiraju. Porez na imovinu može biti posebno važan izvor prihoda lokalnih nivoa vlasti, čime one dobijaju određeni stepen fiskalne samostalnosti.

U Republici Srpskoj je od 1.1.2002. godine oporezivanje regulisano Zakonom o porezima na imovinu, koji obuhvata porez na imovinu, porez na nasleđe i poklon i porez na

³¹² Daničić, Duško: **Komparativni prikaz zakonskih rješenja oporezivanja dobiti u BiH i zemljama okruženja**, „Finansije, računovodstvo i revizija“ br. 3/2006, FINRAR, Banjaluka, str. 19-37

³¹³ prosječna stopa poreza na dobit ove grupacije zemalja kreće se oko 20%

³¹⁴ Code of Conduct for Business Taxation, OJ C 2, 6.1.1998.

prenos apsolutnih prava. Aktuelni porez na imovinu plaća se na površinu nepokretnosti i plaća se u apsolutnom iznosu po metru kvadratnom ili po jednom prodajnom mjestu.

Sadašnji zakon (Zakon o porezu na imovinu) ima čisti fiskalni karakter i ne omogućava vođenje ozbiljnije politike u ovoj oblasti, čime nepokretnosti, kao jedan od značajnih dijelova ukupnog društvenog bogatstva RS, ostaju izvan poželjne ekonomske regulacije.

Porez na imovinu je do sada imao minorno učešće u ukupnim poreskim prihodima, kao i u vlastitim prihodima lokalnih zajednica. Nivo obuhvatnosti nepokretnosti porezom bio je veoma nizak (tek oko 9 % objekata, odnosno 1,3% ukupnog broja nepokretnosti)³¹⁵, što je proizvelo niz loših posljedica po alokaciju resursa i regionalni razvoj. Takođe je bio nizak nivo naplate poreza na nepokretnosti (u 2008. godini svega 5,4 miliona KM u čitavoj RS, a na promet nepokretnosti naplaćeno 24 miliona KM)³¹⁶ Ispostavilo se da je stimulatивно ne plaćati porez, jer nije bilo sankcija ili su bile minimalne.

Po procjenama broja nepokretnosti TARA projekta u Republici Srpskoj postoji 675.275 objekata na 3.971.751 parcela, odnosno katastarskih čestica, a u 2008. godini je podnesemo svega 61.999 prijava, što se vidi iz sljedeće tabele:

Područni centri PURS	PP-PNI - POREZ NA IMOVINU	
	Broj prijava	Iznos obaveza
Ukupno PC Banja Luka	17.839	1.855.453
Ukupno PC Prijedor	7.346	512.173
Ukupno PC Doboј	9.241	884.927
Ukupno PC Bijeljina	6.335	800.761
Ukupno PC Zvornik	7.003	449.182
Ukupno PC S.Sarajevo	6.986	540.235
Ukupno PC Trebinje	7.249	381.080
Sveukupno PURS	61.999	5.423.811

Izvor: Podaci Poreske uprave RS, 12. mart 2009

Tabela 17: Porez na imovinu po opštinama u RS za 2008.

³¹⁵ www.poreskaupravar.org

³¹⁶ www.poreskaupravar.org

Ovako nizak nivo oporezovanih nepokretnosti doveo je i do simboličnog učešća vlastitih prihoda u budžetima lokalnih zajednica Republike Srpske u odnosu na razvijene zemlje, što se vidi iz sljedeće tabele:

Australija	83 %	Austrija	90%
Brazil	28 %	Danska	57 %
Kanada	53 %	Francuska	64 %
Njemačka	75 %	Holandija	26 %
Španija	74 %	Švedska	76 %
SAD	66 %	V. Britanija	45 %

Izvor: USAID, 2009.

FBiH	15 %
RS	7 %
Brčko	0.4 %

Izvor: Poreska uprava RS, 2009.

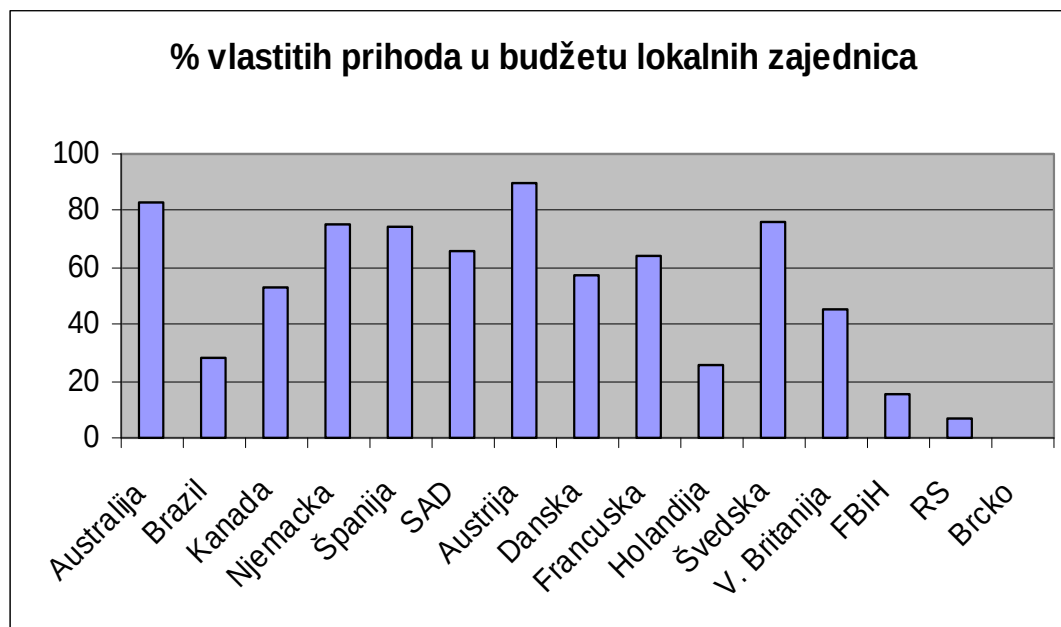


Tabela 18: % vlastitih prihoda u budžetima lokalnih zajednica³¹⁷

Novi zakon o porezu na nepokretnosti³¹⁸ trebalo bi da stupi na snagu od 01.01.2012. godine. Poresku osnovicu za obračun poreza na nepokretnosti predstavljaće tržišna vrijednost nepokretnosti utvrđena u skladu sa ovim zakonom. Poreska stopa poreza na nepokretnosti ne može biti manja od 0,05 % od procijenjene vrijednosti nepokretnosti, niti veća od 0,50 % od procijenjene vrijednosti nepokretnosti. Zakonom je omogućeno umanjeње poreske osnovice za sve nepokretnosti koje predstavljaju prebivalište domaćinstva poreskog obveznika, što je dodatno rasterećenje u odnosu na sadašnji zakon o porezima na imovinu. Značajna su i oslobođanja koja stimulišu vlastitu poljoprivrednu proizvodnju i obradu poljoprivrednog zemljišta. Lokalne zajednice će moći voditi vlastitu politiku oporezivanja nepokretnosti i razvojnu politiku, jer imaju mogućnost oslobođanja poreza za deficitarne proizvodno-zanatske djelatnosti. Od januara 2012. godine ukida se porez na prenos nepokretnosti.

Tretman poreza na nekretnine u RS do sada je bio drugačiji nego u razvijenim zapadnim zemljama.³¹⁹ Reforma poreza na nekretnine doprinijeće i realnijem iskazivanju cijena, kao i usklađivanju pravne osnove oporezivanja imovine sa dostignutim nivoom poreskih reformi u drugim sektorima. Reformom poreza na imovinu postiže se sinhronizacija oporezivanja imovine sa drugim reformskim poduhvatima u oblasti poreza (PDV, porez na dohodak i porez na dobit).

³¹⁷ www.poreskaupravar.org

³¹⁸ Službeni glasnik RS 110/08

³¹⁹ USAID TARA projekat (Tax Reform Activity) – Materijal sa obuke službenika Poreske uprave RS, Banja Luka, april, 2009;

IV DIO: PORESKI SISTEM REPUBLIKE SRPSKE

1. FISKALNA POLITIKA REPUBLIKE SRPSKE

Fiskalni sistem svake zemlje odraz je ekonomskih potreba, ali i brojnih neekonomskih uticaja. Za fiskalnu politiku Republike Srpske se može reći da su je upravo ti neekonomski uticaji stavili u žižu interesovanja. Naime, u ratom razorenoj i osiromašenoj privredi Bosne i Hercegovine, a time i Republike Srpske, neminovno se javlja potreba za intervencijom države, pred koju se stavlja širok dijapazon zadataka: od pomoći pri uspostavljanju saobraćajne, telekomunikacione i druge infrastrukture, do organizacije i finansiranja zdravstva, obrazovanja itd.

Kako je dejstvo monetarno-kreditne politike suženo postojanjem Valutnog odbora, poseban naglasak se stavlja na fiskalnu politiku.³²⁰ Osim toga, postojanje složene i u mnogome specifične državne zajednice, kao i činjenica da se Bosna i Hercegovina nalazi u periodu tranzicije, takođe zahtijevaju poseban napor u vođenju fiskalne politike.

Republika Srpska, kao dio BiH, koja je kandidat za punopravno članstvo u EU, mora činiti značajne napore u usklađivanju svoga zakonodavstva sa pravnim propisima EU. Poseban značaj u svemu tome ima poreski sistem i njegovo prilagođavanje direktivama i drugim pravnim aktima iz Evropske unije.

Poreska reformska stremljenja koja su prisutna među članicama EU su u velikoj meri inkorporirana u poreski sistem Republike Srpske. Republika Srpska je od 2001. godine pokrenula značajne reforme u oblasti poreskog sistema koje su obezbijedile smanjenje poreskog opterećenja, koje je jedno od najnižih u regionu.

Budžetska sredstva u Republici Srpskoj se koriste za finansiranje funkcija budžetskih korisnika, za izvršavanje njihovih zadataka i ostale namjene koje su u skladu sa Ustavom Republike, te zakonskim aktima i propisima lokalnih organa vlasti (opštine i gradovi).

1.1. Struktura javnih prihoda u Republici Srpskoj

Prihodi koji pripadaju budžetu Republike su:³²¹

³²⁰ Plakalović, Novo: **Monetarna politika Republike Srpske u periodu poslije ratne obnove**, Finansije broj 11-12, Beograd, 1998., str. 864-878.

³²¹ Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 96/03; 14/04; 67/05; 34/06; 128/06 i 117/07)

1. prihodi od indirektnih poreza uplaćeni u budžet Republike Srpske sa Jedinstvenog računa Uprave za indirektno oporezivanje, a u skladu sa Zakonom o uplatama na jedinstveni račun i raspodjelu prihoda;
2. porez na dobit;
3. porez na dohodak:
 - porez na prihode od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja,
 - porez na prihode od kapitala i
 - porez na prihode od kapitalnih dobitaka;
4. porezi na upotrebu, držanje i nošenje dobara:
 - porez na upotrebu motornih vozila,
 - porez na upotrebu čamaca, plovećih postrojenja i jahti,
 - porez na upotrebu vazduhoplova i letjelica i
 - porez na držanje i nošenje oružja;
5. porez na priređivanje igara na sreću i zabavnih igara;
6. takse:
 - republičke administrativne takse,
 - republičke sudske takse,
 - posebna republička taksa i
 - ostale republičke takse;
7. naknade:
 - koncesione naknade za korišćenje prirodnih i drugih dobara od opšteg interesa,
 - izuzev koncesionih naknada po Zakonu o rudarstvu,
 - naknade, odnosno sredstva za zaštitu okoline i
 - naknade za korišćenje prirodnih i drugih dobara od opšteg interesa;
8. novčane kazne;
9. prihodi od nezakonito stečene imovine i imovinske koristi;
10. ostali prihodi:
 - prihodi od donacija i prihodi koje budžetski korisnici ostvare vršenjem redovne i dopunske djelatnosti, koja nije u suprotnosti sa zakonom kojim se uređuje njihova djelatnost, u procentu utvrđenom Zakonom o izvršenju budžeta i
 - ostali prihodi budžeta Republike.

Prihodi koji se dijele između budžeta Republike, budžeta opština i gradova i drugih korisnika su:³²²

1. prihodi od indirektnih poreza, uplaćeni u budžet Republike Srpske sa Jedinstvenog računa Uprave za indirektno oporezivanje, koji se nakon izdvajanja

³²² Član 8. Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 96/03; 14/04; 67/05; 34/06; 128/06 i 117/07)

dijela sredstava za servisiranje spoljnog duga Republike Srpske dijele na sljedeći način:

- budžet Republike Srpske 72,0%,
- budžeti opština i gradova 24,0% i
- JP "Putevi Republike Srpske" 4,0%.

2. porez na dohodak:

- porez na prihode od samostalne djelatnosti i
- porez na lična primanja, koji se nakon izdvajanja dijela sredstava za rezerve u visini 10% na ime povrata po osnovu umanjenja poreske osnovice dijele između budžeta Republike i budžeta opština i grada u razmjeri 75:25;

3. naknada za promjenu namjene poljoprivrednog zemljišta koja se dijeli između budžeta Republike i budžeta opština i grada u razmjeri 30:70;

4. koncesiona naknada za korišćenje mineralnih sirovina koja se dijeli između budžeta Republike i budžeta opština i grada u razmjeri 30:70;

5. posebne vodne naknade:

- naknade za zahvatanje površinskih i podzemnih voda,
- naknade za proizvodnju električne energije dobijene korišćenjem hidroenergije,
- naknade za vađenje materijala iz vodotoka, koje se dijele između budžeta Republike i budžeta opština i grada u razmjeri 70:30 i
- naknade za zaštitu voda koje se dijele između budžeta Republike, budžeta opština i grada i Fonda za zaštitu životne sredine Republike Srpske u razmjeri 55:30:15;

6. oduzeta imovinska korist i sredstva dobijena od prodaje oduzetih predmeta iz nadležnosti Republičke uprave za inspekcijske poslove, koja se dijeli između budžeta Republike i budžeta opština i grada u razmjeri 70:30.

Prihodi koji pripadaju budžetu opštine su.³²³

1. porez na imovinu,
2. novčane kazne izrečene u prekršajnom postupku za prekršaje utvrđene odlukama opština,
3. opštinske administrativne takse,
4. komunalne takse,
5. posebne vodne naknade – naknada za zaštitu od voda,
6. opštinske naknade za korišćenje prirodnih i drugih dobara od opšteg interesa,
7. porez na dobitke od igara na sreću,
8. ostali prihodi:

³²³ Član 9. Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 96/03; 14/04; 67/05; 34/06; 128/06 i 117/07)

- prihodi od donacija i prihodi koje budžetski korisnici ostvare vršenjem redovne i dopunske djelatnosti, koja nije u suprotnosti sa zakonom kojim se uređuje njihova djelatnost, u procentu utvrđenom odlukom o izvršenju budžeta i
- ostali opštinski prihodi.

Prihodi fondova su:³²⁴

1. doprinosi,
2. pomoći i
3. ostali prihodi.

Donošenjem Zakona o Poreskoj upravi 2001³²⁵. godine, koji predstavlja sastavni dio paketa poreskih zakona, započet je proces poreske reforme i izgradnja jednog novog poreskog sistema i poreske politike u Republici Srpskoj. Uspostavljen je cjelovit i međusobno usklađen način regulisanja poreskog zakonodavstva. U nadležnosti Republike Srpske su direktni porezi, od uvođenja poreza na dodatu vrijednost na nivou BiH.

Zakon o Poreskoj upravi RS, sa izmjenama i dopunama Zakona, predstavlja pravni okvir koji određuje djelokrug rada, organizaciju, način rada i rukovođenje Poreskom upravom RS, kao i ovlaštenja i odgovornosti kod prikupljanja i evidentiranja poreza, te sigurnost i povjerljivost informacija dobijenih tokom rada. U tom smislu, Poreska uprava RS sprovodi poresku politiku i vrši naplatu poreza i drugih javnih prihoda za koje je nadležna, u skladu sa zakonom i međunarodnim dogovorima u poreskoj oblasti, pruža pomoć poreskim obveznicima u ispunjavanju njihovih poreskih obaveza, prati i analizira funkcionisanje poreskog sistema i daje prijedloge za usavršavanje fiskalnog sistema u RS, sarađuje sa drugim državnim organima, institucijama i organizacijama, obezbjeđuje izvještaje eksternim korisnicima, te pruža međunarodnu pravnu pomoć inostranim organima u rješavanju određenih poreskih predmeta.

Zakonom o Poreskoj upravi RS reguliše se poreska politika i upravni postupak, postupak utvrđivanja poreza, postupak kontrole, postupak naplate javnih prihoda, prava i obaveze poreskih obveznika, postupak prinudne naplate, postupanje po žalbama poreskih obveznika i prekršajnim postupcima. Za dosljednu primjenu pomenutog Zakona donesen je veći broj podzakonskih akata i pravilnika.

1.2. Naplata javnih prihoda

Na račun javnih prihoda Republike Srpske, u 2010. godini, uplaćeno je jednu milijardu 808 miliona i 394 hiljade KM javnih prihoda.³²⁶ Od ukupno naplaćenih javnih prihoda na direktne poreze odnosi se jedna milijarda 795 miliona i 321 hiljada KM ili 99,28%. Od ovog iznosa putem obveznica unutrašnjeg duga RS naplaćeno je 15,50 miliona KM. Plan naplate javnih prihoda za 2010. godinu realizovan je 96%, dok je u odnosu na 2009. godinu naplaćeno više 3,55 miliona KM javnih prihoda.

³²⁴ Član 10. Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 96/03; 14/04; 67/05; 34/06; 128/06 i 117/07)

³²⁵ Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 51/01

³²⁶ www.poreskaupravar.org

Rast naplaćenih direktnih poreza u odnosu na isti period prošle godine ostvaren je po osnovu naknada za priređivanje igara na sreću (za 35%) što je djelimično rezultat novog Zakona o igrama na sreću³²⁷ i intenzivnijih kontrola priređivača igara na sreću.

Takođe, i ostali porezi bilježe rast u odnosu na 2009. godinu za 16%, zatim slijede porezi na platu (4% više nego u 2009. godini) i porezi građana (25 više nego u 2009. godini).

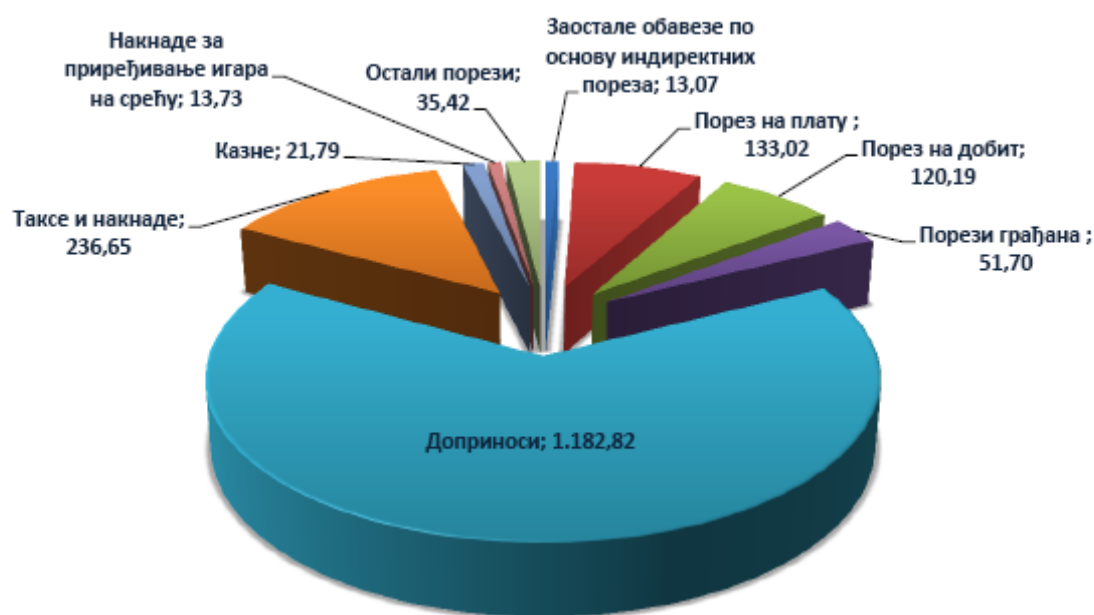
Naplaćeni doprinosi fondova socijalnog osiguranja su viši za 1% u odnosu na 2009. godinu. Ako izuzmemo namjenska izdvajanja Fondu za zdravstveno osiguranje RS iz Budžeta RS, koja idu preko računa javnih prihoda, možemo konstatovati da je Poreska uprava RS od poreskih obveznika naplatila 27,65 miliona KM ili 2,5 više doprinosa nego u 2009. godini.

Naplaćeni prihodi po osnovu taksa i naknada i kazni su gotovo na prošlogodišnjem nivou (15 odnosno 3% manje u odnosu na 2009. godinu).

Što se tiče poreza na dobit, naplaćeno je 13% manje nego u prošloj godini, a kao jedan od razloga navodi se pad privredne aktivnosti uslijed uticaja ekonomske krize na opšte stanje privrede u Republici Srpskoj, a samim tim i pada ostvarene dobiti kao osnovice za obračun poreza.

Naplaćene zaostale obaveze po osnovu indirektnih poreza u 2010. godini su veće za 9% nego u prethodnoj godini. Od 13,07 miliona naplaćenih zaostalih obaveza po osnovu indirektnih poreza, 4,79 miliona KM je izmireno putem obveznica unutrašnjeg duga RS. Naplata ove kategorije javnih prihoda uslovljena je isključivo obavezama po osnovu indirektnih poreza dospjelih za plaćanje zaključno sa 2005. godinom.

Kada uporedimo naplatu javnih prihoda u odnosu na plan, najznačajniji pad u prikupljanju javnih prihoda je kod poreza na dobit (83% plana). Ostale kategorije javnih prihoda su na granici ostvarenja planirane naplate, a procenat realizacije kreće se od 92% (naknada za priređivanje igara na sreću) do 102% (porezi građana).



Slika 4: Naplaćeni javni prihodi u nadležnosti PURS u 2010. godini (u milionima KM)³²⁸

³²⁷ Službeni glasnik RS broj 67/10

Od 1.808.394.389 KM naplaćenih javnih prihoda za koje je nadležna Poreska uprava RS na Jedinstveni račun trezora do 31.12.2010. godine, kao prihod Budžeta RS, raspodijeljeno je 379,47 miliona KM.³²⁹

RB	Naziv prihoda	Plan (P) 2010	Ostvarenje		O/P	10/09
			2010	2009		
PORESKI PRIHODI		280.208.000	249.408.380	268.432.656	89%	93
1.	Zaostali indirektni porezi	6.000.000	5.649.599	8.013.695	94%	70
2.	Porez na dohodak	118.880.000	113.792.059	112.170.638	96%	101
3.	Porez na dobit	144.544.000	119.207.236	137.669.387	82%	87
4.	Ostali porezi na imovinu	10.784.000	10.759.486	10.578.936	100%	102
NEPORESKI PRIHODI		143.651.000	130.065.080	132.958.592	91%	98
5.	Prihodi od dividendi i imovine	17.000.000	728.862	*14.510.410	4%	5
6.	Takse i naknade	41.510.000	42.659.699	39.994.329	103%	107
7.	Novčane kazne	22.360.000	21.289.106	22.079.700	95%	96
8.	Prihodi republičkih organa	20.829.000	23.168.983	19.416.886	111%	119
9.	Ostali neporeski prihodi	17.857.000	17.167.981	12.954.884	96%	133
10.	Posebni prihodi	24.095.000	25.050.448	24.002.383	104%	104
UKUPNI DOMAĆI PRIHODI BEZ INDIREKTNIH POREZA		423.859.000	379.473.459	401.391.248	90%	95

* izvršene uplate na 721111 od strane Akcijskog fonda RS i Fonda za restituciju RS u ukupnom iznosu od 13.597.549,79 KM

Tabela 19: Naplaćeni poreski i neporeski prihodi u RS 2010. godine³³⁰

Poreska uprava Republike Srpske je nadležna za utvrđivanje, kontrolu i naplatu doprinosa za finansiranje penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja, osiguranja od nezaposlenosti i dječije zaštite Republici Srpskoj. Od 20.03.2009. godine u nadležnosti Poreske uprave Republike Srpske je i kontrola obračuna i naplata doprinosa za zaposljavanje lica sa invaliditetom.³³¹

Prikupljeni prihodi fondova socijalnog osiguranja u 2010. godini iznose ukupno 1,183 milijarde KM.

³²⁸ Izvještaj o radu Poreske uprave RS za 2010. godinu (www.poreskaupravar.org)

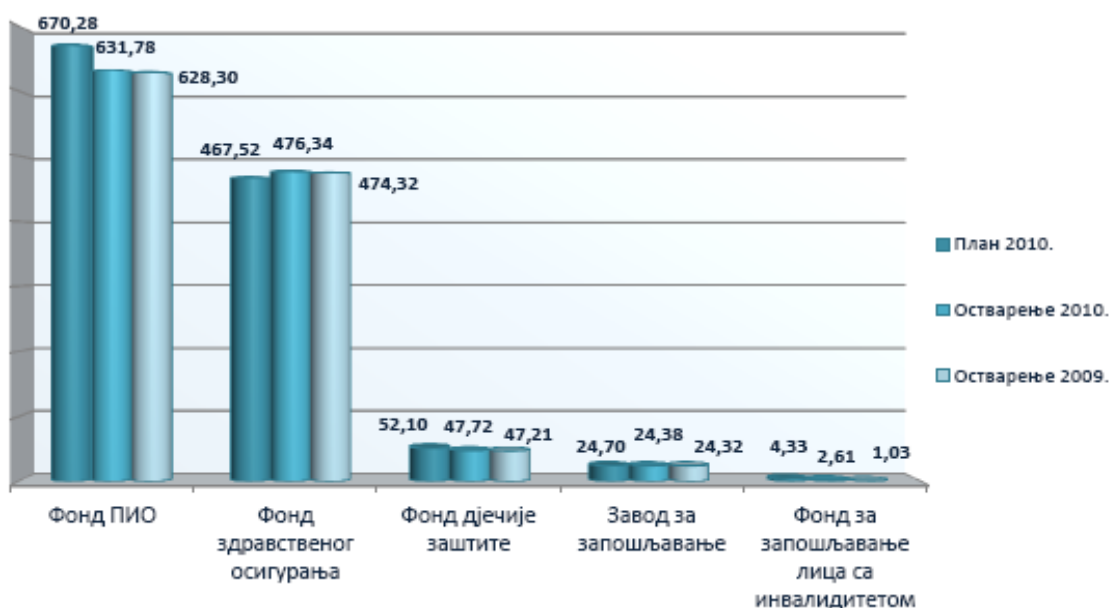
³²⁹ Izvještaj o radu Poreske uprave RS za 2010. godinu (www.poreskaupravar.org)

³³⁰ Izvještaj o radu Poreske uprave RS za 2010. godinu (www.poreskaupravar.org)

³³¹ Zakon o profesionalnoj rehabilitaciji, osposobljavanju i zapošljavanju invalida (Službeni glasnik Republike Srpske 12/09)

U odnosu na isti period prošle godine prikupljeno je 1%, tj. 7,65 miliona KM više doprinosa. Naplata doprinosa za penzijsko- invalidsko osiguranje i dječiju je za 1% viša nego u 2009. godini, dok su naplaćeni doprinosi za zdravstveno osiguranje i zapošljavanje na prošlogodišnjem nivou.

Takođe, u 2010. godini prikupljeno je dva miliona i 605 hiljada KM posebnog doprinosa za zapošljavanje i rehabilitaciju invalida, što je za 1,57 miliona KM više nego u prošloj godini, s tim da treba uzeti u obzir prethodno navedenu činjenicu da je kontrola obračuna i naplate ove vrste doprinosa nadležnosti Poreske uprave Republike Srpske od 20.03.2009. godine. U decembru mjesecu 2010. godine, uplaćeno je 320 hiljada i 732 KM ovog doprinosa, što je 121% više nego u istom mjesecu prošle godine, kada je naplaćeno 144 hiljade i 698 KM.



Slika 5: Naplaćeni doprinosi u RS 2010.godine³³²

Plan naplate doprinosa za 2010. godinu realizovan je 97% (doprinosi za PIO 94%, doprinosi za zdravstveno osiguranje 102%, doprinosi za zapošljavanje 99%, doprinosi za dječiju zaštitu 92% i doprinosi za zapošljavanje lica sa invaliditetom 60% realizacije plana).

2. POREZ NA DOBIT

Porez na dobit je poreski oblik, koji je uvršten u poreske sisteme većine savremenih zemalja. O porezu na dobit govori se u slučaju kada je objekat oporezivanja rezultat privredne djelatnosti određene organizacije, uređene kao društvo. Najvažnije karakteristike poreza na dobit su:

³³² Izvještaj o radu Poreske uprave RS za 2010. godinu (www.poreskaupravar.org)

- Subjekti oporezivanja nisu fizička lica;
- Porez na dobit utvrđuje se na bazi rezultata privredne aktivnosti društva;
- Uvođenje poreza na dobit bazira se na tzv. teoriji ekvivalencije, odnosno poreski obveznik mora platiti protunaknadu za usluge koje mu čini država.

Porez na dobit u Republici Srpskoj regulisan je Zakonom o porezu na dobit.³³³ Ovim Zakonom uređuje se plaćanje poreza na dobit koju pravno lice ili dio pravnog lica ostvari prodajom proizvoda i usluga na tržištu.

2.1. Elementi poreza na dobit

U elemente poreza na dobit spadaju:

- Poreski obveznik,
- Poreska osnovica,
- Poreska stopa.

2.1.1. Poreski obveznik

Poreski obveznik je:³³⁴

- a) pravno lice iz Republike Srpske za dobit koju ostvari iz bilo kog izvora bilo u Republici Srpskoj ili u inostranstvu;
- b) poslovna jedinica pravnog lica za dobit koju ostvari na području RS;
- c) strano pravno lice koje obavlja djelatnost i ima stalno mjesto poslovanja u Republici Srpskoj, za dobit koja se odnosi na to stalno mjesto poslovanja;
- d) strano pravno lice koje ostvaruje prihod od nepokretne imovine koja se nalazi u Republici Srpskoj, za dobit koja se odnosi na tu nepokretnu imovinu;
- e) strano lice koje ostvaruje prihod u Republici Srpskoj, a koje nije obuhvaćeno prethodnim, plaća porez po odbitku.

Porez na dobit ne plaća Centralna banka Bosne i Hercegovine, kao ni javne institucije i humanitarne organizacije na dobit ostvarenu po osnovu slijedećih prihoda: prihoda iz budžeta ili javnih fondova, sponzorstva ili donacija u novcu ili naturi, kamata, dividendi i ostalih investicionih prihoda koji obuhvataju i prihod od nekretnina, članarina i prihoda od prodaje ili prenosa dobara osim dobara koja se koriste ili su se koristila za obavljanje djelatnosti.

2.1.2. Utvrđivanje poreske osnovice

³³³ Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 51/01 i 91/06

³³⁴ Član 4. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik RS“ 91/06)

Poreska osnovica za poresku godinu je razlika između oporezivih prihoda i rashoda koji se odbijaju za tu poresku godinu.

Oporezivi prihod u cilju izračunavanja poreske osnovice, uključuje sav prihod iz bilo kojeg izvora, bilo u novcu ili naturi, i bez obzira da li je vezan za obavljanje djelatnosti pravnog lica.

Slijedeći prihodi se ne uključuju u obračun poreske osnovice.³³⁵

- dividende i učešće u dobiti koje primi pravno lice Republike Srpske;
- prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreskim periodima bila uključena u poresku osnovicu, a nisu isključena iz poreske osnovice kao priznati rashod;
- prihod u obliku kamate od hartija od vrijednosti koje izda ili za koje garantuje Bosna i Hercegovina, Republika Srpska, Federacija Bosne i Hercegovine, Brčko distrikt, jedinica lokalne samouprave, Centralna banka Bosne i Hercegovine, preduzeća, osiguravajuća društva, investicioni fondovi i banke ili druge finansijske institucije koje djeluju kao ovlašteni agenti;
- ukoliko se imovina ne konvertuje slobodnom voljom poreskog obveznika, a prihod od takve konverzije se reinvestira u imovinu iste ili slične vrste prije isteka druge godine nakon godine u kojoj je imovina konvertovana, onda sva naknada primljena radi obeštećenja poreskog obveznika za gubitak imovine ne uključuje se u oporezivi prihod;
- kamata na depozite u banci;
- prihod na koji je plaćen porez po odbitku, a koji je platio isplatilac prihoda;
- prihod od razmjene ili transfera istovrsne imovine.

Prilikom obračuna poreske osnovice, od prihoda se odbijaju oni rashodi koji se direktno odnose na ostvareni prihod.

Rashodi koji se priznaju i odbijaju od prihoda su i:

- 30% troškova reprezentacije u vezi sa poslovnom djelatnošću pravnog lica;
- nagrade radnicima do propisanih iznosa;
- troškovi za putovanje, hranu i smještaj, preseljenje i dnevnice do propisanih iznosa;
- troškovi za istraživanje i razvoj;
- gubici zaliha obračunavaju se posebno;
- donacije javnim institucijama, humanitarnim, kulturnim i obrazovnim organizacijama u iznosu do 3% od ukupnog prihoda u toj poreskoj godini, s tim što se donacija koja prelazi taj iznos može prenositi u naredne tri godine umanjujući buduće donacije;
- rashodi po osnovu sponzorstva u iznosu do 2% od ukupnog prihoda u toj poreskoj godini;
- stipendije studenata do 75% prosječne mjesečne neto plate po zaposlenom u Republici Srpskoj.

Slijedeći rashodi se ne priznaju:

³³⁵ Član 7. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik RS“ 91/06)

- kazne i kamate plaćene zbog kršenja zakona i drugih propisa;
- rashodi koji se odnose na neoporezivi prihod;
- rashodi evidentirani u knjigama, a koji nisu dokazani vjerodostojnim dokumentima;
- premije osiguranja koje plaća poslodavac za ličnu korist zaposlenih, osim ako te premije nisu uključene u platu zaposlenih;
- rashodi u korist povezanog lica u iznosu za koliko ti rashodi prelaze tržišnu cijenu za robu ili usluge izvršene poreskom obvezniku od strane povezanog lica;
- gubitak na prodaji ili prenosu bilo koje imovine između povezanih lica;
- donacije političkim strankama i organizacijama;
- kapitalni rashodi vezani za sticanje ili stvaranje imovine koja se amortizuje, a koja ima uobičajeni ekonomski vijek preko 1 godine;
- lični troškovi i troškovi koji nisu u vezi sa djelatnošću koja se obavlja;
- rashodi vezani za nabavku kancelarijskih tepiha, umjetnina, dekorativnih elemenata i druge imovine koja ima karakter investicionog dobra;
- rashod po osnovu amortizacije goodwilla.

Poreski gubitak predstavlja negativnu razliku između prihoda i rashoda u postupku utvrđivanja poreske osnovice. Poreski gubitak prenosi se i nadoknađuje umanjivanjem poreske osnovice u narednih pet godina. Ukoliko poreski obveznik ima gubitak u više poreskih godina, poreski gubitak iz ranije poreske godine nadoknađuje se prije poreskog gubitka iz novije poreske godine.

Ako se poreski obveznik likvidira, dobit ili gubitak utvrđuje se u periodu likvidacije koji se nastavlja na posljednji poreski period. Početni bilans za period likvidacije identičan je bilansu na kraju prethodnog poreskog perioda. Ako takav konačni bilans ne postoji, vrijednost imovine i obaveza utvrđuje se procjenom. Završni bilans perioda likvidacije pokazuje imovinu koja se raspodijeljuje, na likvidacijsku dobit ili likvidacijski gubitak. Imovina se na kraju perioda likvidacije procjenjuje po tržišnoj vrijednosti. Isto važi i u slučaju stečaja.

Prava i obaveze spojenih, pripojenih ili podijeljenih poreskih obveznika preuzima pravni sljedbenik. Poreski obveznici koji se spajaju, pripajaju ili dijele dostavljaju Poreskoj upravi finansijske izvještaje i poresku prijavu računajući od dana koji prethodi danu spajanja, pripajanja ili dijele.

Pojam «udruženje za zajedničku poslovnu djelatnost»³³⁶ znači udruženje dva ili više, ali manje od 10, samostalnih pravnih lica koja se ugovorno udruže za obavljanje zajedničke poslovne djelatnosti. Udruženje je izuzeto od plaćanja poreza na dobit preduzeća. Svako pravno lice koje je član udruženja dužno je da utvrdi svoju poresku obavezu po osnovu dobiti udruženja, proporcionalno svom ugovorenom učešću u udruženju, bez obzira da li dobit raspoređena ili nije raspoređena tom pravnom licu. Poreski gubici se primjenjuju samo na proporcionalni udio učesnika u dobiti udruženja do iznosa ugovorenog učešća u udruženju. Preostali gubitak može se prenijeti na narednih 5 godina i pokrivati od proporcionalnog udjela člana u dobiti udruženja.

2.1.3. Poreska stopa

³³⁶ Član 19. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik RS“ 91/06)

Porez na dobit se plaća po stopi od 10 % na poresku osnovicu za tu poresku godinu.³³⁷

Poreska godina za pravna lica je kalendarska godina, ukoliko Ministarstvo finansija ne odredi da se koristi drugačija poreska godina koja nije kalendarska godina. U slučaju kada pravno lice postane poreski obveznik tokom poreske godine ili prestane biti poreski obveznik tokom poreske godine, poreska godina je period u kalendarskoj godini kada je dato pravno lice bilo poreski obveznik.

2.2. Podnošenje poreske prijave i plaćanje poreza

Poreska prijava za poresku godinu se podnosi Poreskoj upravi, najkasnije u roku od 90 dana nakon završetka poreske godine, a u slučaju kalendarske poreske godine najkasnije do 31. marta tekuće za prethodnu godinu.³³⁸ Poreski obveznik je dužan da plati porez na dobit po konačnoj prijavi u tom roku.

Porez na dobit plaća se akontativno, mjesečno, do 10. u mjesecu za prethodni mjesec, a na osnovu podataka iz godišnje poreske prijave za prethodnu poresku godinu. Ukoliko poreski obveznik planira da će u tekućoj godini ostvariti veću ili manju dobit, može podnijeti zahtjev za utvrđivanje akontacije poreza na dobit u skladu sa planom. Pravno lice koje se prvi put registruje kao poreski obveznik dužno je da podnese poresku prijavu sa procjenom dobiti do kraja poreske godine u roku od 30 dana od dana početka obavljanja poslovne djelatnosti.

2.3. Oporezivanje stranih pravnih lica za prihod ostvaren u Republici Srpskoj

Strano pravno lice koje obavlja poslovnu djelatnost preko stalnog mjesta poslovanja u Republici Srpskoj plaća porez na dobit na poresku osnovicu koja se odnosi na to stalno mjesto poslovanja.

Strano pravno lice koje ostvaruje prihod od nekretnina koje se nalaze u Republici Srpskoj plaća porez na dobit koja se odnosi na tu vrstu prihoda.

Ukoliko pravno lice iz Republike Srpske ostvaruje prihod u stranoj državi, a prihod se oporezuje i u Republici Srpskoj i u stranoj državi, onda se porez plaćen stranoj državi, bilo da je neposredno plaćen ili po odbitku koji uplaćuje drugo lice, odbija od poreza na dobit preduzeća u Republici Srpskoj, ukoliko takvo pravno lice iz Republike Srpske ne izabere da se porez u inostranstvu tretira kao rashod koji se odbija prilikom utvrđivanja poreske osnovice za poresku godinu.

Svako pravno i fizičko lice iz Republike Srpske, kao i svako strano pravno i fizičko lice sa stalnim mjestom poslovanja u Republici Srpskoj, koje isplaćuje prihode stranom pravnom licu, dužno je da odbije porez od ukupnog iznosa uplate prihoda i da odbijeni porez uplati na račun javnih prihoda Republike Srpske.

³³⁷ Član 20. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik RS“ 91/06)

³³⁸ Član 22. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik RS“ 91/06)

Plaćeni porez po odbitku u skladu s ovim članom za bilo koji prihod stranog pravnog lica je konačan porez u vezi sa tim prihodom. Porez po odbitku obračunava se i plaća pri isplati prihoda stranom pravnom licu po stopi od 10% na ukupno isplaćeni prihod.³³⁹

Ukoliko je korisnik prihoda na koji se primjenjuje porez po odbitku rezident strane države koja je zaključila međudržavni ugovor sa BiH vezano za porez na prihod, tada stopa koja se primjenjuje na svaki takav izvor prihoda ne može preći poresku stopu iz međudržavnog ugovora.

2.4. Oporezivanje pravnog lica sa statusom malog poreskog obveznika

Mali poreski obveznik je pravno lice iz Republike Srpske koje ispunjava svaki od slijedećih uslova tokom cijele poreske godine:³⁴⁰

- da to pravno lice obavlja djelatnost, izuzev bankarskih ili finansijskih usluga ili poslova osiguranja i reosiguranja;
- da mali poreski obveznik ne zapošljava više od devet radnika;
- da ukupan godišnji prihod pravnog lica ostvaren u prethodnoj godini, po bilo kom osnovu, ne prelazi iznos od 100.000 KM;
- da pravno lice nije ostvarilo više od 50% od svog ukupnog prihoda od jednog klijenta, odnosno kupca, ili lica povezanog s tim klijentom, odnosno kupcem;
- da udio u vlasništvu tog pravnog lica imaju najviše dva fizička lica.

Porez malog poreskog obveznika obračunava se po stopi od 2% na ukupan godišnji prihod malog preduzeća.³⁴¹

Mali poreski obveznik plaća porez po stopi od 2% na ukupan mjesečni prihod, u roku od 10 dana po isteku mjeseca.

Mali poreski obveznik vodi knjigovodstvo shodno knjigovodstvenom gotovinskom principu, što znači da se prihod priznaje kada se stvarno i naplati, ili kada postane raspoloživ, ili stavljen u korist malog preduzeća, a rashodi nastaju kada se plate.

Poreski obveznik koji želi da bude oporezovan kao mali poreski obveznik dužan je dostaviti zahtjev Poreskoj upravi sa dokazima o ispunjavanju uslova do 31. januara godine na koju će se status malog poreskog obveznika odnositi.

Mali poreski obveznik je dužan da, do 31. januara tekuće godine, podnese godišnju poresku prijavu na propisanom obrascu za prethodnu godinu.

Ukoliko mali poreski obveznik ne ispunjava uslove bilo kog dijela kalendarske godine, ili odustane od izbora da bude oporezovano kao mali poreski obveznik, dužno je da o tome obavijesti Poresku upravu, kada se status malog poreskog obveznika opoziva. U godini

³³⁹ Član 29. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik RS“ 91/06)

³⁴⁰ Član 34. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik RS“ 91/06)

³⁴¹ Član 35. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik RS“ 91/06)

opoziva, mali poreski obveznik dostavlja godišnju poresku prijavu i plaća porez na dobit, odbijajući od poreza na dobit iznos koji je mali poreski obveznik platilo tokom godine opoziva.

3. POREZ NA DOHODAK

U skladu sa odredbama zakona o porezu na dohodak u Republici Srpskoj, porez na dohodak plaćaju fizička lica koja ostvaruju dohodak. Predmet oporezivanja je dohodak koji ostvari fizičko lice u poreskom periodu.

Porez na dohodak fizičkih lica obračunava se i plaća na dohodak od:³⁴²

- ličnih primanja,
- samostalne djelatnosti,
- autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine,
- kapitala i
- kapitalnih dobitaka.

Navedeni dohoci oporezuju se bilo da su ostvareni u novcu, u naturi, činjenjem ili na drugi način.

Porez na dohodak plaća se po stopi od 10 %.

Porez na dohodak utvrđuje se i plaća za kalendarsku godinu. Poreski period može biti kraći od kalendarske godine, ako: poreski obveznik u toku kalendarske godine postane nerezident i rezident stiče ili gubi status poreskog obveznika. U takvim slučajevima prava iz zakona o porezu na dohodak računaju se u korist poreskog obveznika prema broju punih mjeseci.

3.1. Poreski obveznik i poreska osnovica

Poreski obveznik je fizičko lice koje ostvaruje oporezivi dohodak. Obveznik poreza na dohodak je rezident Republike Srpske, za dohodak ostvaren u Republici Srpskoj, drugom entitetu, Brčko Distriktu ili drugoj državi.³⁴³

³⁴² Član 3. Zakona o porezu na dohodak («Službeni list RS», br. 91/06,128/06, 120/08, 71/10 i 22/11)

³⁴³ Član 5. Zakona o porezu na dohodak («Službeni list RS», br. 91/06,128/06, 120/08, 71/10 i 22/11)

Rezident je fizičko lice koje na teritoriji Republike Srpske ima prebivalište, odnosno na teritoriji Republike Srpske, neprekidno ili sa prekidima, boravi 183 ili više dana u periodu od 12 mjeseci koji počinje ili se završava u odnosnoj kalendarskoj godini.

Obveznik poreza na dohodak je i nerezident Republike Srpske, za dohodak ostvaren u Republici Srpskoj. Nerezident je fizičko lice koje ima prebivalište na teritoriji drugog entiteta, distrikta ili države.

Osnovica poreza na dohodak je razlika između ukupnih prihoda ostvarenih u jednom poreskom periodu i ukupnih odbitaka koji su u skladu sa zakonom i koji su nužni za ostvarivanje prihoda.

3.2. Poreska oslobađanja

Porez na lična primanja ne plaća se na³⁴⁴:

- otpremnine kod odlaska u penziju,
- otpremnine kod otpuštanja sa posla,
- naknade iz zdravstvenog osiguranja, osim naknada plate,
- naknade za troškove sahrane, pomoć za gubitke nastale kao posljedica elementarnih nepogoda i pomoći po osnovu ozljeda i bolesti koje isplaćuje poslodavac za zaposlenog ili člana njegove porodice isplaćene do visine utvrđene po posebnim propisima,
- smještaj koji poslodavac osigurava zaposlenom na mjestu gdje se obavlja djelatnost ako je neophodno da zaposleni koristi smještaj radi obavljanja radnog zadatka,
- smještaj i plaćanje troškova smještaja osiguranog za javne službenike, zaposlene u diplomatskim i konzularnim predstavništvima u inostranstvu, službenike odbrane, javnog reda i bezbjednosti u skladu sa propisima,
- naknade za prevoz na posao i sa posla isplaćene do visine po posebnim propisima,
- naknade putnih troškova i dnevnica u svrhu poslovnih putovanja ili privremenog obavljanja radnih zadataka isplaćene do visine po posebnim propisima,
- naknade za priznavanja troškova preseljenja u svrhu promjene mjesta zaposlenja isplaćene do visine po posebnim propisima,
- pokloni koje daju poslodavci za djecu zaposlenih povodom praznika do iznosa od 20% isplaćene prosječne bruto plate u Republici Srpskoj za taj mjesec,
- topli obrok pripremljen u vlastitom restoranu ili topli obrok isporučen poslodavcu od lica registrovanih za usluge kateringa do iznosa od 3,5 KM dnevno po zaposlenom, odnosno najviše do iznosa od 77 KM mjesečno po zaposlenom,
- iznos penzije po osnovu uplaćenog penzijskog doprinosa za dobrovoljno penzijsko osiguranje u dobrovoljnim kapitalizovanim penzijskim fondovima, iznad iznosa od 1.200 KM na godišnjem nivou,

³⁴⁴ Član 7. stav 1. Zakona o porezu na dohodak («Službeni list RS», br. 91/06, 128/06, 120/08, 71/10 i 22/11)

- plate zaposlenih u slučaju da ih poslodavac zaposli nakon 1. februara 2011. godine, ukoliko su se nalazili najmanje godinu dana neprekidno na evidenciji Zavoda za zapošljavanje RS i ukoliko imaju više od 50 godina.

Porez na dohodak ne plaća se na:³⁴⁵

- penzije;
- primanja po osnovu prava utvrđenih propisima iz oblasti boračko - invalidske zaštite i zaštite civilnih žrtava rata;
- primanja po osnovu dječijeg i materinskog dodatka i novčane pomoći za opremu novorođene djece;
- primanja po osnovu stipendija do 75% prosječne mjesečne neto plate po zaposlenom u Republici Srpskoj prema posljednjem objavljenom podatku organa nadležnog za poslove statistike;
- naknadu za vrijeme nezaposlenosti;
- primanja po osnovu materijalnog obezbjeđenja u skladu sa zakonom;
- primanja po osnovu organizovane socijalne i humanitarne pomoći;
- isplatu osiguranih suma osiguranja imovine i lica, konačnu isplatu osiguranja životne štednje, kao i isplata osiguranih suma osiguranja lica kojima se nadoknađuje pretrpljena šteta, izuzev isplata osiguranja za izmaklu korist ili dobit;
- naknadu stvarne materijalne i nematerijalne štete;
- naknadu za tuđu pomoć i njegu i naknada za tjelesno oštećenje;
- prihode po osnovu kamate na štednju u bankama, štedionicama i štedno-kreditnim zadrugama dobrovoljnim penzijskim fondovima, bankovnim računima (žiro-račun, devizni računi, i dr.) i prihode od ulaganja u hartije od vrijednosti;
- premije, subvencije i regres iz Budžeta Republike Srpske, kao i PDV nadoknade u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrijednost, koje se isplaćuju na poseban namjenski račun otvoren kod poslovne banke.

Obaveze plaćanja poreza na lična primanja ostvarena za rad u stranim diplomatskim i konzularnim predstavništvima ili međunarodnim organizacijama, odnosno kod predstavnika ili službenika takvih predstavništava ili organizacija, oslobođeni su³⁴⁶:

- šefovi stranih diplomatskih misija akreditovani u Republici Srpskoj, osoblje stranih diplomatskih misija u Republici Srpskoj, kao i članovi njihovih domaćinstava, ukoliko ti članovi domaćinstava nisu državljani ili rezidenti Republike Srpske;
- šefovi stranih konzulata u Republici Srpskoj i konzularni funkcioneri ovlašćeni da obavljaju konzularne funkcije, kao i članovi njihovih domaćinstava, ukoliko ti članovi nisu državljani ili rezidenti Republike Srpske;
- funkcioneri i stručnjaci programa za tehničku pomoć Organizacije ujedinjenih nacija i njenih specijalizovanih agencija, ukoliko nisu državljani ili rezidenti Republike Srpske;
- zaposleni u stranim diplomatskim ili konzularnim predstavništvima i međunarodnim organizacijama, kao i kod lica iz ovog člana, ukoliko nije državljanin ili rezident Republike Srpske;
- počasni konzuli stranih država, za primanja isplaćena od države koja ih je imenovala za obavljanje funkcije počasnog konzula;

³⁴⁵ Član 7. stav 2. Zakona o porezu na dohodak («Službeni list RS», br. 91/06,128/06, 120/08, 71/10 i 22/11)

³⁴⁶ Član 8. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06,128/06 i 120/08)

- fizička lica u drugim organizacijama izuzeta po osnovu bilateralnih sporazuma zaključenih između Bosne i Hercegovine i drugih zemalja, ukoliko nisu državljani ili rezidenti Republike Srpske.

Rezidenti Republike Srpske koji su zaposleni kod OHR-a oslobođeni su od plaćanja poreza na dohodak.

Osnovica poreza na dohodak umanjuje se za³⁴⁷:

- godišnji lični odbitak poreskog obveznika u iznosu od 3.000 konvertibilnih maraka,³⁴⁸

- 30 % ličnog odbitka po svakom izdržavanom članu uže porodice,³⁴⁹

- iznos kamate plaćene na stambene kredite i

- iznos uplaćenog penzijskog doprinosa za dobrovoljno penzijsko osiguranje do 1.200 KM godišnje.

Izdržavanim članovima uže porodice smatraju se bračni drug, djeca i roditelji poreskog obveznika koji ne ostvaruju dohodak i čiji dohodak i drugi prihodi koji se ne smatraju dohotkom, ne prelaze iznos od 3.000 konvertibilnih maraka. Ako više lica izdržava člana ili članove uže porodice, lični odbitak za ta lica ravnomjerno se raspoređuje na sva lica koja te članove izdržavaju, osim ako se ne dogovore drugačije.³⁵⁰

Pod kamatom se podrazumijeva kamata plaćena u poreskoj godini na stambene kredite koje je poreski obveznik uzeo u cilju rješavanja svog stambenog problema i to za jednu i jedinu nekretninu.

Umanjenje poreske osnovice ostvaruje se na osnovu rješenja Poreske uprave. Uz zahtjev za ostvarivanje prava na umanjeње poreske osnovice poreski obveznik prilaže poreske prijave i ostalu dokumentaciju kojom dokazuje da ima pravo na umanjeње iste.

3.3. Dohoci koji podliježu oporezivanju

3.3.1. Lična primanja

Prihod od ličnih primanja koji je oporeziv je bruto plata i svi novčani i nenovčani prihodi, naknade i koristi u bruto iznosu koje poreski obveznik ostvari po bilo kom osnovu, ukoliko nije oslobođen ili drugačije oporezovan.

Ličnim primanjima na koja se plaća porez smatraju se i :³⁵¹

- naknade isplaćene za obavljeni posao po nalogu ili zahtjevu poslodavca,
- dodatni prihodi po osnovu naknada, pomoći i sl. koje poslodavac isplati zaposlenima iznad propisanog iznosa,
- plate koje umjesto poslodavca isplati drugo lice,
- stipendije iznad iznosa koji čini 75% prosječne mjesečne neto plate po zaposlenom prema posljednjem objavljenom podatku Republičkog zavoda za statistiku.

³⁴⁷ Član 9. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06,128/06, 120/08 i 71/10)

³⁴⁸ Od 1.2.2011. godine ukinuto je umanjeње osnovice poreza na dohodak za godišnji lični odbitak poreskog obveznika na iznos od 3000 KM (Službeni glasnik RS, broj: 1/11)

³⁴⁹ Od 1.2.2011. godine propisan je fiksni iznos od 900 KM umanjeња poreske osnovice po izdržavanom članu

³⁵⁰ Službeni glasnik RS, broj: 1/11

³⁵¹ Član 10. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06,128/06 i 120/08)

Koristi primljene po osnovu rada ulaze u dohodak na koji se plaća porez, i to:

- korišćenje vozila i drugih sredstava za lične potrebe,
- smještaj, hrana kao i korišćenje drugih dobara i usluga koje se koriste besplatno ili po cijeni koja je niža od tržišne cijene,
- odobreni beskamratni krediti ili krediti po stopi koja je niža od tržišne kamratne stope,
- izmirivanje ličnih troškova od strane poslodavca,
- otkazivanje ili oprost dužničke obaveze.

Rashodi koji se priznaju za utvrđivanje dohotka od ličnih primanja su doprinosi plaćeni u skladu sa Zakonom o doprinosima.

Poreska osnovica poreza na dohodak od ličnih primanja predstavlja razliku prihoda od ličnih primanja i navedenih rashoda.

3.3.2. Dohodak od samostalne djelatnosti

Prihodom od samostalne djelatnosti smatra se prihod ostvaren samostalnim obavljanjem djelatnosti.

Porez na dohodak od samostalne djelatnosti plaća se: na dohodak od samostalne djelatnosti ili na ukupan prihod ostvaren obavljanjem samostalne djelatnosti malog obima (paušal).

Poreska osnovica za obračun poreza na dohodak od samostalne djelatnosti predstavlja razliku između prihoda i rashoda nastalih samostalnim obavljanjem djelatnosti u poreskom periodu.³⁵²

Poreska osnovica se utvrđuje primjenom principa prostog knjigovodstva (princip blagajne).

Prihodom od samostalne djelatnosti smatraju se svi prihodi stečeni iz bilo kojeg izvora primljeni u gotovom novcu, stvarima i uslugama ostvareni samostalnim ili zajedničkim obavljanjem djelatnosti bez obzira da li je fizičko lice registrovano ili nije za obavljanje te djelatnosti.

Ako je prihod ostvaren u vidu imovine (izuzev gotovog novca) ili usluga iznos prihoda jednak je tržišnoj vrijednosti dobijene imovine ili izvršene usluge.

Rashodi koji se mogu odbiti od prihoda su plaćeni troškovi u toku jednog poreskog perioda koji su u potpunosti izričito i direktno povezani sa obavljanjem te samostalne djelatnosti.

Rashodi koji se priznaju su i slijedeći, ukoliko su neophodni za valjano obavljanje samostalne djelatnosti³⁵³:

- godišnje takse ili obaveze plaćene stručnim udruženjima ili strukovnim komorama ukoliko su vezane za obavljanje djelatnosti poreskog obveznika;
- troškovi obroka i pića koji se osiguravaju zaposlenim u prostorijama poslodavca u iznosu koji ne prelazi visinu utvrđenu po posebnim propisima;

³⁵² Član 13. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06,128/06 i 120/08)

³⁵³ Član 15. stav 2. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06,128/06 i 120/08)

- porez na dohodak koji je plaćen stranoj državi ali samo ukoliko nije priznat kao poreski kredit za porez na prihod;

- rashodi koji su nastali korišćenjem automobila uključujući benzin i održavanja automobila koji se isključivo koristi za obavljanje samostalne djelatnosti poreskog obveznika;

- plaćeni doprinosi na platu za zaposlene;

- troškovi nastali u vezi obrazovanja zaposlenih, kao i učenje stranih jezika;

- koristi ili naknade date zaposlenim koji su uključeni u plate zaposlenih do propisanog iznosa;

- plaćeni porezi (na imovinu) i takse koji se priznaju po zakonu;

- kamate na kredite i pozajmice u svrhu poslovanja;

- nagrade zaposlenim isplaćene u skladu sa posebnim propisima;

- troškovi putovanja u skladu sa posebnim propisima;

- troškovi popravke, održavanja osnovnih sredstava najviše do 5% povećanja vrijednosti sredstva (troškovi prije amortizacije). U slučaju kada iznos povećanja prelazi 5% usklađene vrijednosti taj iznos se dodaje usklađenoj vrijednosti u svrhu amortizacije;

- oglašavanje i reklamiranje;

- sponzorstvo i donacije u visini do 2% prihoda u humanitarne, kulturne, obrazovne ili sportske svrhe;

- amortizacija osnovnih sredstava u skladu sa zakonom.

Rashodi koji se ne priznaju:³⁵⁴

- plaćeni porezi na dohodak u Republici Srpskoj;

- kamate i kazne koje su plaćene zbog kršenja zakona i drugog propisa;

- rashodi koji nisu nastali u vezi sa sticanjem prihoda;

- rashodi koji su evidentirani u poslovnim knjigama a za koje ne postoji vjerodostojna dokumentacija;

- premije osiguranja koje plaća poslodavac za svog zaposlenog, izuzev premija koje su uključene u platu zaposlenog;

- rashodi koji su nastali u vezi sa poslovanjem povezanih lica, u iznosu koji prelazi tržišnu vrijednost dobara ili usluga na tržištu;

- gubitak od prodaje ili prenosa bilo koje imovine između povezanih lica;

- donacije političkim strankama.

Ako više lica ostvaruje dohodak zajedničkim obavljanjem samostalne djelatnosti, svako od njih plaća porez na dio koji mu pripada od zajednički ostvarenog dohotka.³⁵⁵

Dohodak koji ostvari fizičko lice zajedničkim obavljanjem samostalne djelatnosti iz prethodnog stava, utvrđuje se kao jedinstveni dohodak koji se dijeli svakom od učesnika u dohotku, u proporciji koja je utvrđena međusobnim ugovorom, a ako nije utvrđeno ugovorom, dohodak se dijeli na jednake dijelove.

Dijelu dohotka ili gubitka koji pripada pojedincu po osnovu zajednički ostvarenog dohotka dodaju se i prihodi koje je svako od njih ostvario za svoj rad kao i druge naknade,

³⁵⁴ Član 15. stav 3. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06,128/06 i 120/08)

³⁵⁵ Član 17. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06,128/06 i 120/08)

ako su kao poslovni rashodi smanjili zajednički ostvareni dohodak. Od dijela dohotka ili gubitka svakog lica odbijaju se rashodi koji je imalo pojedino lice, a koji kao poslovni rashodi nisu uticali na smanjenje dohotka od zajedničke djelatnosti.

U zajednički dohodak ulaze i udjeli u dobiti poslovnog udruženja koji ostvaruju učesnici u zajedničkom dohotku, ako ti udjeli nisu oporezovani kao dobit poslovnog udruženja.

Lica koja ostvaruju zajednički dohodak obavezna su da imenuju nosioca zajedničke djelatnosti koji je odgovoran za vođenje poslovnih knjiga, plaćanje poreskih i drugih obaveza, podnošenje prijava i izvršavanje drugih propisanih obaveza koje proizilaze iz zajedničke djelatnosti i zajedničke imovine i imovinskih prava. Nerezident ne može biti imenovan za nosioca zajedničke djelatnosti. Ukoliko nosilac zajedničke djelatnosti nije imenovan, imenovaće ga nadležni poreski organ.

Nosilac zajedničke djelatnosti obavezan je po isteku poreskog perioda, u zakonom propisanom roku, nadležnom poreskom organu prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu, podnijeti prijavu o utvrđenom dohotku od zajedničke djelatnosti.

Ukoliko troškovi koji su predmet odbitka u bilo kojem poreskom periodu prelaze prihode za taj poreski period, razlika, odnosno gubitak se može prenijeti u pet uzastopnih poreskih perioda i koristi se za smanjenje poreske osnovice u tim poreskim periodima.

U slučaju stranih fizičkih lica koja posluju putem stalnih mjesta poslovanja u Republici Srpskoj u obzir se uzimaju samo oporezivi prihod i rashodi koji su predmet odbitaka, a koji se pripisuje tom stalnom mjestu poslovanja.

U slučaju da fizičko lice iz Republike Srpske ima stalno mjesto poslovanja u inostranstvu koje ostvaruje gubitke, ti gubici se ne mogu priznati kao odbitak prilikom utvrđivanja dohotka fizičkog lica u Republici Srpskoj.

Zakonom o porezu na dohodak propisana je i samostalna djelatnost malog obima, odnosno kategorija malog preduzetnika. Mali preduzetnik je fizičko lice koje ispunjava svaki od slijedećih uslova tokom cijele poreske godine:³⁵⁶

- da to fizičko lice obavlja samostalnu djelatnost, izuzev finansijskih usluga i organizovanja igara na sreću;
- da mali preduzetnik ne zapošljava više od tri radnika;
- da ukupan godišnji prihod malog preduzetnika po osnovu obavljanja te djelatnosti ne prelazi iznos od 50.000 KM.

Fizičko lice koje ostvaruje prihod zajedničkim obavljanjem samostalne djelatnosti, ne može steći status malog preduzetnika.

Godišnji porez malog preduzetnika obračunava se po stopi od 2% na ukupno ostvareni prihod malog preduzetnika. Godišnji porez malog preduzetnika ne može biti manji od 600 KM.³⁵⁷

Mali preduzetnik plaća porez na ukupan mjesečni prihod do 10-og u mjesecu za prethodni mjesec. Plaćeni porez malog preduzetnika koji je obračunat na ukupno ostvareni prihod u toku poreske godine smatra se konačnom poreskom obavezom i ne uključuje se u godišnju poresku prijavu.

Poreski obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost, a želi da bude oporezovan kao mali preduzetnik, dužan je da dostavi obavještenje nadležnom poreskom organu sa dokazima o ispunjavanju uslova do 31. januara godine na koju će se status malog preduzetnika odnositi.

³⁵⁶ Član 20. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06,128/06 i 120/08)

³⁵⁷ Član 21. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06,128/06 i 120/08)

Ukoliko mali preduzetnik ne ispunjava navedene uslove tokom bilo kog dijela kalendarske godine ili odustane od izbora da bude oporezovan kao mali preduzetnik, u tom slučaju se status malog preduzetnika opoziva.

Obveznik poreza koji obavlja samostalnu djelatnost dužan je da utvrdi dohodak na osnovu podataka iz propisanih poslovnih knjiga i evidencija, izuzev malog preduzetnika. Poslovne knjige i evidencije su knjige prihoda i rashoda, popisna lista stalne imovine i evidencije o potraživanjima i obavezama. Mali preduzetnik vodi samo knjigu prometa. Poslovne knjige i evidencije se vode po gotovinskom principu, koji znači da se prihodom smatra stvarno primljen prihod od strane obveznika u trenutku prijema, ili prihod koji mu je stavljen na raspolaganje ili je primljen u korist obveznika, a rashodi se evidentiraju kada su plaćeni.

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

Poreska osnovica za obračun poreza na dohodak od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine je dohodak ostvaren od ovih prava, koji se dobije umanjenoj ukupnog prihoda za iznos troškova koje je obveznik imao pri ostvarivanju i očuvanju tog dohotka.³⁵⁸

Obveznik poreza na dohodak od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine je fizičko lice, autor, nosilac, odnosno vlasnik prava, koji ostvaruje dohodak od ovih prava.

3.3.4. Dohodak od kapitala

Prihodi od kapitala su prihodi ostvareni izdavanjem u zakup ili podzakup pokretne i nepokretne imovine, kamata, kao i prihod od dividende i udjela u dobiti.³⁵⁹ Prihodima od kapitala ne smatra se ulaganje u dužničke hartije od vrijednosti.

Prihodom od kapitala smatra se i kamata na zajmove, kao i kamata na sredstva koja je član ortačkog društva, komanditar ili komplementar u komanditnom društvu, odnosno osnivač ortačke radnje, dao na korištenje društvu odnosno ortačkoj radnji, najmanje u visini kamate na oročena sredstva na štednju za isti period u Republici Srpskoj, izuzev ako su sredstva data na korištenje u cilju obavljanja djelatnosti društva, odnosno ortačke radnje.

Prihodima od nepokretne i pokretne imovine smatraju se prihodi koje obveznik ostvari davanjem u zakup ili podzakup imovine i vrijednost svih realizovanih obaveza i usluga na koje se obavezao zakupac nepokretnosti (zemljišta, stambenih i poslovnih zgrada, dijelova tih zgrada, stanova, dijelova stanova, poslovnih prostorija, garaža i sl.), odnosno pokretne imovine (opreme, transportnih sredstava i druge pokretne imovine).

Poreska osnovica za ove prihode je dohodak ostvaren davanjem u zakup nepokretne, odnosno pokretne imovine, koja se dobija kada se od ukupnog prihoda odbiju troškovi u visini od 20%. Poreskom obvezniku koji to zahtijeva i dokumentuje, nadležni poreski organ umjesto troškova u visini od 20% priznaje stvarne troškove amortizacije, finansiranja, investicionog i tekućeg održavanja imovine i druge troškove koje je zakupodavac imao u vezi sa imovinom koju je dao u zakup.

Ako je poreski obveznik zakupac koji predmet zakupa izdaje u podzakup, od zakupnine koju ostvaruje odbija se zakupnina koju plaća zakupodavcu.

³⁵⁸ Član 27. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06, 128/06 i 120/08)

³⁵⁹ Oporezivanje dividende i udjela u dobiti uvedeno je od 1.2.2011.

Dohodak od zakupnine koja je primljena za više godina odjednom, prilikom utvrđivanja poreske osnovice, dijeli se na zahtjev poreskog obveznika na onoliko jednakih dijelova koliki je broj godina za koje je zakupnina plaćena, ali ne duže od pet. U tom slučaju se u svakoj godini oporezuje srazmjerni dio dohotka.

Oporezivi dohodak od dividende i udjela u dobiti predstavlja neto iznos isplaćene dividende i udjela u dobiti pravnog lica. Prihod od dividende i udjela u dobiti pravnog lica oporezuje se u momentu isplate poreskom obvezniku.

3.3.5. Kapitalni dobitci i gubici

Kapitalni dobitak predstavlja pozitivnu razliku između prodajne cijene prava i imovine i njegove nabavne vrijednosti, kojeg obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom uz naknadu.³⁶⁰

- stvarnih prava na nepokretnostima;
- prava korišćenja i prava gradnje na građevinskom zemljištu;
- imovinskih prava, autorskih prava, патената, licenci, franšiza i ostale imovine koja se sastoji samo od prava;
- imovine korištene za samostalnu djelatnost;
- udjela u imovini pravnih lica, akcija i ostalih hartija od vrijednosti, osim dužničkih hartija od vrijednosti.

Kapitalni gubitak predstavlja negativnu razliku između prodajne cijene prava i imovine i njegove nabavne vrijednosti, kojeg obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom uz naknadu.

U svrhu određivanja kapitalnog dobitka i kapitalnog gubitka, prodajnom cijenom se smatra ugovorena cijena, odnosno tržišna cijena koju utvrđuje nadležni poreski organ, ako ocijeni da je ugovorena cijena niža od tržišne.

U svrhu određivanja kapitalnog dobitka i kapitalnog gubitka nabavnom cijenom se smatra cijena po kojoj je obveznik stekao pravo i imovinu, odnosno cijena koju je utvrdio nadležni poreski organ.

Kapitalni gubitak ostvaren prodajom jednog prava i imovine može se prebiti kapitalnim dobitkom ostvarenim prodajom drugog prava i imovine u istoj godini. Neto kapitalni gubitak se oduzima od prihoda kod utvrđivanja poreske osnovice poreskog obveznika.

3.4. Poreske prijave i plaćanje poreza

Akontacioni porez na dohotke plaća se: u trenutku isplate svakog pojedinačnog dohotka i na osnovu poreske prijave.

Samo isplatioci mjesečne plate umanjuju osnovicu za obračun akontacije poreza po odbitku za iznos 1/12 ličnog odbitka poreskog obveznika, odnosno za iznos 1/12 umanjenja

³⁶⁰ Član 68. Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dohodak („Službeni glasnik RS, broj: 22/11)

poreske osnovice na osnovu poreske kartice poreskog obveznika koju je odobrila Poreska uprava.

Poreska kartica je dokument koji sadrži podatke o poreskom obvezniku, podatke za ostvarivanje prava na umanjenje poreske osnovice i podatke o obračunu dohotka, poreza na dohodak, doprinosa i umanjenja poreske osnovice.³⁶¹

Iznos plaćenog poreza poreski obveznik odbija od utvrđenog godišnjeg iznosa poreza na dohodak.

Godišnji porez na dohodak fizičkog lica plaća se na osnovu godišnje poreske prijave fizičkog lica na dohodak ostvaren u kalendarskoj godini.³⁶²

U godišnjoj poreskoj prijavi iskazuju se svi dohoci ostvareni u toku poreske godine i plaćeni porezi, izuzev prihoda i plaćenog poreza malog preduzetnika. Poreski obveznik koji ostvaruje dohodak, dužan je da podnese poresku prijavu nadležnom poreskom organu do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu.

Zaposleni za koje poslodavac plaća porez po odbitku nije dužan podnositi godišnju poresku prijavu ukoliko ne ostvaruje dohodak po drugom osnovu.

Na osnovu poreske prijave plaća se porez na slijedeće dohotke:

- od samostalnog obavljanja djelatnosti;
- na kapitalne dobitke;
- od kapitala na koje nije plaćen porez po odbitku i
- ukoliko je plaćen manji iznos poreza po odbitku po osnovu ličnih primanja.

Porez po odbitku za svaki pojedinačni ostvareni dohodak plaća se u momentu isplate: ličnih primanja, dohotka od autorskih prava, prava srodnih autorskim pravima i prava industrijske svojine i dohotka od kapitala.

Poreski obveznici plaćaju porez na dohodak do 10. u mjesecu za prethodni mjesec.

Porez na dohodak plaća se prema mjestu prebivališta poreskog obveznika za dohotke ostvarene po osnovu:

- ličnih primanja,
- autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine,
- kapitala ostvarenih izdavanjem u zakup i podzakup pokretne imovine,
- kapitalnog dobitka od pokretne imovine.

Porez na dohodak od samostalne djelatnosti plaća se prema mjestu registrovanja djelatnosti. Ako se djelatnost obavlja u više mjesta, jedno od tih mjesta obveznik je dužan da odredi kao poslovno sjedište u svrhu izvršavanja poreskih obaveza.

Porez na dohotke od kapitala ostvarene od zakupa ili podzakupa nepokretne imovine, kapitalnih dobitaka od nepokretne imovine plaća se prema mjestu gdje se nepokretnost nalazi.

Nerezident plaća porez na dohodak prema mjestu ostvarenja prihoda.

Poreski obveznik koji ostvaruje lična primanja u drugim dijelovima Bosne i Hercegovine ili u inostranstvu, kao i obveznik koji ostvaruje lična primanja kod diplomatskog ili konzularnog predstavništva strane zemlje, odnosno međunarodne organizacije ili kod predstavnika ili službenika takvog predstavništva, odnosno organizacija koja ima diplomatski

³⁶¹ Član 82. Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dohodak („Službeni glasnik RS, broj: 22/11)

³⁶² Član 40. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06, 128/06 i 120/08)

imunitet, ako nisu izuzeti od oporezivanja, obavezan je da u roku od sedam dana od dana naplate primanja sam obračuna i uplati porez po odbitku, ako taj porez ne obračuna i ne uplati isplatilac, te da podnese godišnju poresku prijavu.

Ako fizičko lice iz Republike Srpske ostvari dohodak u drugim dijelovima Bosne i Hercegovine ili u inostranstvu, a ostvareni dohodak se oporezuje i u Republici Srpskoj i u drugim dijelovima Bosne i Hercegovine i u inostranstvu, u tom slučaju porez na dohodak koji je plaćen u drugim dijelovima Bosne i Hercegovine ili u inostranstvu se umanjuje od poreza na dohodak u Republici Srpskoj.³⁶³

Umanjenje poreza na dohodak u Republici Srpskoj za plaćene poreze u drugim dijelovima Bosne i Hercegovine ili u inostranstvu u poreskom periodu ne može preći visinu poreza na dohodak izračunatog primjenom stope poreza na dohodak Republike Srpske za poreskog obveznika za taj poreski period.

Obvezniku poreza na dohodak u Republici Srpskoj može se umanjiti porez na dohodak koji je platio u drugim dijelovima Bosne i Hercegovine ili u inostranstvu isključivo na osnovu vjerodostojne dokumentacije ovjerene od strane nadležnog organa kod koga je porez plaćen.

4. POREZ NA IMOVINU

Porez na imovinu može se definisati kao direktni porez kojim se želi zahvatiti ekonomska snaga poreskog obveznika koja proističe iz imovine, pri čemu se kod utvrđivanja poreskog oštećenja uzimaju u obzir lične okolnosti poreskog obveznika.³⁶⁴

4.1. Porez na imovinu u statici

Obveznik poreza na imovinu je pravno i fizičko lice, koje je imalac prava na nepokretnosti i nalazi se na teritoriji Republike Srpske. Ako više pravnih ili fizičkih lica ostvaruje jedno od prava na istoj nepokretnosti, poreski obveznik je svako od njih, srazmjerno svome dijelu.

Porez na nepokretnosti plaća se na površinu nepokretnosti. Obaveza po osnovu poreza na imovinu nastaje danom sticanja prava, odnosno danom početka korišćenja, danom osposobljavanja, danom izdavanja upotrebne dozvole ili danom omogućavanja korišćenja imovine na drugi način.

Utvrđivanje poreza vrši se na osnovu podataka iz poreske prijave, poslovnih knjiga poreskog obveznika i drugih podataka kojima nadležni poreski organ raspolaže.

Predmet oporezivanja poreza na imovinu plaća se na sledeća prava i nepokretnosti:

- Pravo svojine;
- Pravo plodouživanja;
- Pravo upotrebe i pravo stanovanja;
- Pravo zakupa stana, poslovne prostorije i drugih nepokretnosti preko jedne godine;

³⁶³ Član 48. Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 91/06, 128/06 i 120/08)

³⁶⁴ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str.209.

- Pravo korišćenja gradskog građevinskog zemljišta.

Aktuelni porez na nepokretnosti na koje obveznik ima pravo, plaća se na površinu nepokretnosti i plaća se u apsolutnom iznosu (po metru kvadratnom ili po jednom prodajnom mjestu), i to:³⁶⁵

1. stambenu površinu u urbanizovanom području do 100 m^2 - $0,3 \text{ KM/m}^2$
2. stambenu površinu u urbanizovanom području preko 100 m^2 za cijelu površinu- $0,5 \text{ KM/m}^2$
3. vikend kuća za odmor i rekreaciju - $1,0 \text{ KM/m}^2$
4. kancelarijski prostor - $1,0 \text{ KM/m}^2$
5. prodajni i ugostiteljski prostor - $2,0 \text{ KM/m}^2$
6. zemljište upotrebljeno za benzinsku pumpu - $3,0 \text{ KM/m}^2$
7. benzinska pumpa kao jedno prodajno mjesto - 3000 KM/pumpa
8. uslužni poslovni prostor - $0,10 \text{ KM/m}^2$
9. za sva ostala prava iz člana 2. ovog zakona - $0,05 \text{ KM/m}^2$

Poreska osnovica u tačkama 1. i 2. umanjuje se za 50% za stambene površine u seoskom području.

Od 2012. godine porez na nepokretnosti će se plaćati na procijenjenu tržišnu vrijednost nepokretnosti u iznosu od 0,05% do 0,5% od te vrijednosti (u zavisnosti od odluke nadležne opštine).³⁶⁶

Nekretninama u smislu poreskog zakona smatraju se: zemljište, stambene i poslovne zgrade, stanovi, poslovne prostorije, garaže, zgrade i prostorije za odmor i rekreaciju i drugi građevinski objekti.

Porez na imovinu ne plaća se na prava na nepokretnosti.³⁶⁷

1. u državnoj svojini koje su od opšteg dobra ili koje koriste državni organi i organizacije i organi, organizacije i službe lokalne samouprave;

2. diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država, pod uslovom reciprociteta;

3. u svojini vjerskih organizacija, koje su namenjene i koriste se za obavljanje vjerskih obreda;

4. koje su od nadležnog organa proglašene kulturnim ili istorijskim spomenicima;

5. koje se koriste za prosvjetne, kulturne, naučne, socijalne, zdravstvene, humanitarne ili sportske svrhe;

6. puteve, lučke obale i lukobrane, brodske prevodnice, pruge, aerodromske piste, brane (akumulacije i vodoustave), objekte za zaštitu od štetnog dejstva voda, objekte za zaštitu poljoprivrednog i šumskog zemljišta i druge ekološke objekte;

³⁶⁵ Član 6. Zakona o porezu na imovinu (Službeni glasnik RS, br. 51/01)

³⁶⁶ Zakon o porezu na nepokretnosti (Službeni glasnik RS, br. 110/08)

³⁶⁷ Član 7. Zakona o porezu na imovinu (Službeni glasnik RS, br. 51/01)

7. skloništa ljudi i dobara od ratnih dejstava, osim ako se koriste za namjene po osnovu kojih se ostvaruje prihod;

8. objekte, odnosno dijelove objekata koji u skladu sa zakonom služe za obavljanje komunalnih delatnosti;

9. poljoprivredno zemljište i ekonomske zgrade u poljoprivredi;

10. proizvodni poslovni prostor i poslovni prostor površine do 10 m².

Porez na prava na zgrade i stanove (uključujući i stanarsko pravo) ne plaćaju:

1. ratni vojni invalidi (I-III kategorije invalidnosti) i porodice poginulih i nestalih boraca;

2. penzioneri,

3. lica registrovana kod centara za socijalni rad.

4.2. Porez na imovinu u dinamici

Aktuelni zakon o porezu na imovinu propisuje i tzv. porez na imovinu u dinamici, odnosno porez na naslijeđe i poklon i porez na prenos nepokretnosti.

Porez na naslijeđe i poklon se plaća na pravo svojine i druga prava na nepokretnosti, koje nasljednici, odnosno poklonoprимci nasljeđuju, odnosno prime na poklon.³⁶⁸ Obveznik poreza je fizičko lice koje naslijedi imovinu, kao i fizičko i pravno lice koje tu imovinu primi na poklon.

Osnovica poreza na naslijeđe je tržišna vrijednost naslijeđene imovine umanjena za iznos dugova, troškova i drugih tereta koje je obveznik dužan da isplati, a poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti rješenja o nasljeđivanju.

Poreska obaveza u odnosu na naslijeđe nastaje danom pravosnažnosti rješenja o nasljeđivanju. Poreska obaveza u odnosu na poklon nastaje danom zaključenja ugovora o poklonu, a ako ugovor nije zaključen u pismenoj formi danom prijema poklona. Ako je na nepokretnosti koja je predmet nasljeđivanja ili poklona konstituisano pravo plodouživanja, poreska obaveza nastaje danom prestanka tog prava.

Porez na naslijeđe i poklon ne plaća se na novac, prava, odnosno stvari, ukoliko je pojedinačna tržišna, odnosno nominalna vrijednost predmeta oporezivanja, odnosno njegov pojedinačni iznos manji od 5000 KM.

Porez na naslijeđe i poklon ne plaća:³⁶⁹

1. nasljednik, odnosno poklonoprимac prvog nasljednog reda, braćni drug i unuk ostavioca, odnosno poklonodavca;

2. nasljednik, odnosno poklonoprимac zemljoradnik drugog nasljednog reda koji nasljeđuje, odnosno prima na poklon imovinu koja mu služi za obavljanje poljoprivredne djelatnosti;

³⁶⁸ Zakon o porezu na imovinu (Službeni glasnik RS, br. 51/01)

³⁶⁹ Član 14. Zakona o porezu na imovinu (Službeni glasnik RS, br. 51/01)

3. nasljednik, odnosno poklonoprimalac drugog nasljednog reda na jedan nasljeđeni, odnosno na poklon primljeni stan, ako je sa ostaviocem odnosno poklonodavcem neprekidno živio u zajedničkom domaćinstvu najmanje godinu dana prije smrti ostavioca, odnosno prije prijema poklona;

4. poklonoprimalac - na imovinu koja mu je ustupljena u ostavinskom postupku, koju bi nasljedio da se nasljednik - poklonodavac odrekao nasljeđa;

5. pravno lice - na poklon primljenu imovinu koja služi isključivo za namjene za koje se obrazuju fondovi ili fondacije;

6. Republika kao zakonski nasljednik.

Porez na nepokretnosti i prava plaća se kod prenosa uz naknadu. Obveznik poreza na nepokretnosti i prava je lice koje prenosi pravo, a kad se pravo prenosi po osnovu ugovora o razmjeni između dva lica obveznik poreza je prenosilac prava veće tržišne vrijednosti.

Porez na prenos nepokretnosti i prava plaća se kod prenosa uz naknadu.³⁷⁰

1. stvarnih prava na nepokretnosti;

2. prava intelektualne svojine;

3. trajnog prava korišćenja gradskog građevinskog zemljišta koji vrši opština fizičkom ili pravnom licu radi izgradnje objekta;

4. trajnog prava korišćenja i prava gradnje na gradskom građevinskom zemljištu, koji se obavlja između fizičkih, odnosno pravnih lica, odnosno fizičkih i pravnih lica;

5. prava na eksproprijaciji nepokretnosti, ako se eksproprijacija vrši radi izgradnje stambenih ili privrednih objekata.

Prenosom uz naknadu smatra se i:

1. sticanje prava svojine i drugih prava na osnovu pravosnažne sudske odluke ili drugog akta državnog organa;

2. prenos uz naknadu cjelokupne imovine pravnog lica u slučaju njegove redovne prodaje, likvidacije ili stečaja;

3. prodaja zgrada, posebnih dijelova zgrada i građevinskih objekata izgrađenih za tržište;

4. razmjena jedne nepokretnosti ili prava za drugu nepokretnost ili pravo.

Osnovica poreza na prenos nepokretnosti je ugovorena cijena u trenutku nastanka poreske obaveze ukoliko nije niža od tržišne vrijednosti. Kad se jedna nepokretnost ili pravo razmjenjuje za drugu nepokretnost ili pravo, poresku osnovicu čini razlika tržišnih vrijednosti nepokretnosti ili prava koja se razmjenjuju.

Poreska obaveza nastaje danom zaključivanja ugovora o prenosu ili razmjeni nepokretnosti i prava. Ako se prenos prava vrši na osnovu odluke suda, odnosno rješenja nadležnog upravnog organa, poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti te odluke, odnosno danom konačnosti tog rješenja. Ako ugovor o prenosu prava ili odluka suda, odnosno rješenje nadležnog upravnog organa nisu prijavljeni ili su prijavljeni neblagovremeno, poreska obaveza će se utvrditi kao da je nastala danom saznanja nadležnog poreskog organa.

Kad je predmet ugovora nepokretnost kao buduća stvar, poreska obaveza nastaje primopredajom, odnosno stupanjem u posjed nepokretnosti. Kad nije sačinjen punovažan

³⁷⁰ Član 15. Zakona o porezu na imovinu (Službeni glasnik RS, br. 51/01)

ugovor smatraće se da je poreska obaveza nastala danom kada je kupac, odnosno učesnik u razmjeni stupio u posjed nepokretnosti. Ako se prenos nepokretnosti vrši po osnovu ugovora o doživotnom izdržavanju, poreska obaveza nastaje danom smrti primaoca izdržavanja, odnosno danom zaključenja ugovora ukoliko primalac izdržavanja za života ustupa nepokretnost davaocu izdržavanja.

Stopa poreza na prenos nepokretnosti i prava iznosi 3% na poresku osnovicu.³⁷¹

Porez na prenos nepokretnosti i prava ne plaća se:³⁷²

1. kad se pravo prenosi radi izmirenja obaveza po osnovu javnih prihoda;
2. kad se prenosi pravo svojine na nepokretnosti diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država, a pod uslovom reciprociteta;
3. kad se pravo svojine na nepokretnosti prenosi na davaoca doživotnog izdržavanja koji se u odnosu na primaoca izdržavanja nalazi u prvom nasljednom redu, na dio nepokretnosti koji bi davalac izdržavanja po zakonu naslijedio u momentu zaključenja ugovora;
4. kad se pravo korišćenja gradskog građevinskog zemljišta prenosi na izbjegla i raseljena lica radi izgradnje objekta za stanovanje.

Utvrđivanje poreza na imovinu, poreza na nasljeđe i poklon i poreza na prenos nepokretnosti i prava vrši se na osnovu podataka iz poreske prijave, poslovnih knjiga poreskih obveznika i drugih podataka kojima nadležni poreski organ raspolaže, a od značaja su za utvrđivanje poreske obaveze.

Obveznik poreza na imovinu dužan je da podnese poresku prijavu do 28. februara godine za koju se vrši utvrđivanje poreza. Na imovinu koju stekne, započne ili prestane da koristi u toku godine ili mu po drugom osnovu nastane ili prestane poreska obaveza, obveznik podnosi poresku prijavu u roku od 10 dana od dana nastanka takve promjene. Prijava se podnosi poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji se nepokretnost nalazi.

Obveznik poreza na nasljeđe i poklon dužan je da podnese poresku prijavu sa odgovarajućom dokumentacijom potrebnom za utvrđivanje poreske obaveze u roku od 10 dana od dana nastanka poreske obaveze. Prijava se podnosi poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji se nalazi nepokretnost koju poreski obveznik nasljeđuje ili prima na poklon, a ako se nasljeđuje ili prima na poklon nepokretnost iz inostranstva, prijava sa odgovarajućom dokumentacijom potrebnom za utvrđivanje poreske obaveze podnosi se poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji obveznik ima prebivalište, odnosno sjedište. Ako obveznik nasljeđuje ili na poklon prima samo pokretne stvari, odnosno prava, prijava se podnosi poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji obveznik ima prebivalište, odnosno sjedište.

Obveznik poreza na prenos nepokretnosti i prava dužan je da podnese poresku prijavu u roku od 10 dana od dana nastanka poreske obaveze. Prijava se podnosi poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji se nalazi nepokretnost - u slučaju prenosa nepokretnosti i prava na nepokretnosti, a u slučaju prenosa ostalih prava - poreskom organu u opštini na čijoj teritoriji obveznik ima prebivalište, odnosno sjedište.

Godišnji porez na imovinu plaća se tromjesečno u roku od 45 dana od dana početka tromesečja.

³⁷¹ Član 21. Zakona o porezu na imovinu (Službeni glasnik RS, br. 51/01)

³⁷² Član 22. Zakona o porezu na imovinu (Službeni glasnik RS, br. 51/01)

Porez na nasljeđe i poklon i porez na prenos nepokretnosti i prava plaćaju se u roku od 15 dana od dana nastanka poreske obaveze.

Stupanjem na snagu novog zakona o porezu na nepokretnosti ukinut će se porez na imovinu u dinamici.³⁷³

4.3. Porez na imovinu u RS i razvijenim zapadnim zemljama

Tretman poreza na nekretnine u RS drugačiji nego u razvijenim zapadnim zemljama.³⁷⁴

Tako, u Republici Srpskoj:³⁷⁵

- Ne postoji porez na nekretnine *ad valorem* i *in rem*,
- Zemljište i nekretnina na njemu su odvojeni u poreskom tretmanu,
- Vrijednost posjedovanih nekretnina je često izuzeta iz ocjene ukupnog socijalno-ekonomskog položaja građanina (ekonomske snage poreskog obveznika).

U razvijenim zapadnim zemljama:

- Nekretnine su oporezovane prema vrijednosti i «prema stvari»,
- Zemljište i nekretnina čine jedinstvenu cjelinu čija se vrijednost oporezuje,
- Porez se plaća na vrijednost nezavisno od socijalnog i ekonomskog položaja poreskog obveznika (ne oslobađa se poreza «siromašan obveznik», koji ima vrijedne nekretnine).

U Republici Srpskoj:

- Vlasništvo nad nekretninama ima ograničen uticaj na poslovnu sposobnost vlasnika,
- Ne postoje službena pravila i standardi procjene nekretnina,
- Hipotekarno tržište je nerazvijeno (tržište nekretnina nelikvidno, dominira porez na promet nekretnina).

U razvijenim zapadnim zemljama:

- Nekretnine su kapital koji daje poslovni kredibilitet – razvijene tržišne institucije omogućuju lak prelazak iz jednog u drugi oblik imovine,
- Postoje službeno verifikovana pravila i standardi za procjenu,
- Hipotekarno tržište uređeno je i razvijeno što poboljšava likvidnost tržišta nekretnina – portfelj hipoteka omogućuje ponudu kredita.

U Republici Srpskoj:

- Ne postoji službeno licenciranje procjenitelja nekretnina (per se),

³⁷³ Zakon o porezu na nepokretnosti (Službeni glasnik RS, br. 110/08)

³⁷⁴ USAID TARA projekat (Tax Reform Activity) – Materijal sa obuke službenika Poreske uprave RS, Banja Luka, april, 2009;

³⁷⁵ www.poreskaupravar.org

- Ne postoji osmišljen oblik obuke i edukacije procjenitelja,
- Porez na imovinu je neutralan u alokaciji resursa,
- Nizak stepen korišćenja poreza na imovinu za finansiranje lokalnih zajednica.

U razvijenim zapadnim zemljama:

- Postoje ovlašćene institucije za licenciranje procjenitelja nekretnina, nadziranje i ocjenjivanje njihovog rada,
- Odobreni su programi obrazovanja i obuke koju mora proći svaki procjenitelj,
- Porez na imovinu je aktivni faktor alokacije resursa,
- U svim razvijenim zapadnim zemljama stepen korišćenja poreza na imovinu za finansiranje lokalnih zajednica je veći nego u BiH.

U Republici Srpskoj:

- Opštine ne mogu da utvrđuju poresku osnovicu i poresku stopu poreza na nekretnine,
- Tradicionalnim izvorima finansiranja lokalnih zajednica (porez na imovinu) upravljaju viši nivoi vlasti,
- U primjeni je ekonomski nepravičan način oporezivanja: neproporcionalan ekonomskoj snazi obveznika.

U razvijenim zapadnim zemljama:

- Opštine, najčešće, utvrđuju i poresku osnovicu i poresku stopu vlastitim odlukama,
- Vrlo često opštine vrše naplatu, kontrolu, pa čak i prinudnu naplatu poreza na imovinu, dok su viši nivoi vlasti bez uticaja,
- Teži se uspostavljanju ekonomski pravičnog načina oporezivanja, pri čemu se vrijednost nekretnina uključuje u procjenu ekonomske snage poreskog obveznika.

4.4. Ciljevi reforme poreza na imovinu u RS

Reforma poreza na nekretnine neophodna je zbog potrebe za vlastitim prihodima lokalnih zajednica. Neophodna je decentralizacija oporezivanja imovine. Reformom bi se podstakla efikasna alokacije resursa, kao i racionalnije korišćenje nekretnina (alternativna upotreba). Reforma poreza na nekretnine doprinijeće i realnijem iskazivanju cijena, kao i usklađivanju pravne osnove oporezivanja imovine sa dostignutim nivoom poreskih reformi u drugim sektorima. Povrh svega, neophodno je poboljšanje registra imovine.³⁷⁶

Trenutni ciljevi reforme poreza na imovinu u RS su:³⁷⁷

- Sinhronizacija oporezivanja imovine sa drugim reformskim poduhvatima u oblasti poreza (PDV, porez na dohodak i porez na dobit),
- Kreiranje alternativnog izvora javnih prihoda za lokalne zajednice,

³⁷⁶ USAID TARA projekat (Tax Reform Activity) – Materijal sa obuke službenika Poreske uprave RS, Banja Luka, april, 2009;

³⁷⁷ Lukić, Slobodan; Grujić-Kalkan, Miroslava: **Očekivani efekti novog načina oporezivanja nepokretnosti u Republici Srpskoj**, Singidunum Revija 1/2010., Beograd, str. 62.

- Poboljšanje pravednosti raspodjele poreskog opterećenja među poreskim obveznicima – značajno će se unaprijediti horizontalna i vertikalna jednakost,
- Unapređenje decentralizacije i opštinske fiskalne autonomije davanjem vlastitog izvora prihoda lokalnim vlastima, lakog za upravljanje,
- Diferenciranje poreske osnovice od koje zavisi finansiranje opštinskih javnih usluga,
- Uspostavljanje kontinuirane kreditne sposobnosti opština,
- Poboljšanje efikasnosti korišćenja zemljišta kroz podsticanje alternativne upotrebe zemljišta kao ograničenog resursa,
- Poboljšanje pozicije lokalnih vlasti u RS povećanjem finansijskih kapaciteta lokalnih vlasti,
- Poboljšanje poslovnog okruženja u opštinama.

Dugoročni ciljevi reforme poreza na imovinu u RS su:³⁷⁸

- Unapređenje gruntovnice i katastra,
- Podsticaj registrovanja imovine,
- Razvoj dinamičnijeg tržišta nekretnina,
- Reorganizacija hipotekarnih kredita,
- Unapređenje rada procjenitelja imovine.

4.5. Novi način oporezivanja nepokretnosti

Novim zakonom o porezu na nepokretnosti³⁷⁹ uređuje se oporezivanje nepokretnosti u Republici Srpskoj, oslobađanje od oporezivanja i umanjenje poreske osnovice, način plaćanja poreza i nadležnost Poreske uprave Republike Srpske, u oblasti poreza na nepokretnosti. Ovaj zakon trebalo bi da stupi na snagu od 01.01.2012. godine.

Predmet oporezivanja porezom na nepokretnosti su nepokretnosti u Republici Srpskoj koje nisu izuzete od oporezivanja u skladu sa ovim zakonom. Građevinski objekti i zemljište koji čine jednu cjelinu, a nisu vlasništvo istog lica mogu se pojedinačno oporezivati. Stambene i poslovne jedinice koje su u sastavu zgrada oporezuju se pojedinačno.

Poresku osnovicu za obračun poreza na nepokretnosti predstavlja tržišna vrijednost nepokretnosti koja je utvrđena u skladu sa ovim zakonom. Za svaku poresku godinu tržišna vrijednost nepokretnosti koja predstavlja osnovicu za obračun poreza je njena vrijednost na dan 31. decembar prethodne godine.

Poreski obveznik poreza na nepokretnosti je vlasnik nepokretnosti. U slučaju suvlasništva i zajedničkog vlasništva na nepokretnosti, svaki suvlasnik i svaki zajedničar je poreski obveznik. Ukoliko se vlasnik nepokretnosti ne može odrediti ili pronaći, poreski obveznik je lice koje po bilo kom osnovu koristi nepokretnost.

³⁷⁸ Lukić, Slobodan; Grujić-Kalkan, Miroslava: **Očekivani efekti novog načina oporezivanja nepokretnosti u Republici Srpskoj**, Singidunum Revija 1/2010., Beograd, str. 62.

³⁷⁹ Službeni glasnik RS 110/08

Obaveza plaćanja poreza na nepokretnosti nastaje danom kada poreski obveznik stekne ili počne da koristi nepokretnost, zavisno koji od uslova bude prije ispunjen. Nepokretnost u izgradnji podliježe plaćanju poreza prema procentu izgrađenosti na dan procjene vrijednosti.

Poreska stopa poreza na nepokretnosti ne može biti manja od 0,05 % od procijenjene vrijednosti nepokretnosti, niti veća od 0,50 % od procijenjene vrijednosti nepokretnosti. U slučaju obavljanja deficitarne proizvodno-zanatske privredne djelatnosti, obveznik može biti oslobođen obaveze, o čemu posebnu odluku donosi skupština opštine, odnosno grada.

5. POREZI NA UPOTREBU, DRŽANJE I NOŠENJE DOBARA

Porezi na upotrebu dobara ili dozvola da se upotrebljavaju dobra svrstavaju se podgrupu 5200 prema OECD klasifikaciji poreza. U pitanju su analitički i objektni porezi, koji su, međutim, neposredni, jer se naplaćuju direktno od lica koje neko dobro koristi ili kome se dozvoljava upotreba dobra.³⁸⁰ Porezi na upotrebu, držanje i nošenje dobara u Republici Srpskoj su regulisani Zakonom o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara³⁸¹ sa primjenom od 01.01.2002. godine. Ovim poreskim zakonom uvodi se porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara i to:

- Motornih vozila;
- Čamaca, plovećih postrojenja i jahti;
- Vazduhoplova i letilica;
- Oružja.

5.1. Porez na upotrebu motornih vozila

Porez na upotrebu motornih vozila plaća se kod registracije, produženja registracije i zamjene registarskih tablica motornog vozila, i to prema zapremini motora motornog vozila i motocikla.

Za putničke automobile i kombi vozila porez iznosi:³⁸²

- do 1150 ccm – 30,00 KM;
- preko 1150 do 1300 ccm – 40,00 KM;
- preko 1300 do 1600 ccm – 50,00 KM;
- preko 1600 do 2000 ccm – 75,00 KM;
- preko 2000 do 2500 ccm – 200,00 KM;
- preko 2500 do 3000 ccm – 650,00 KM;
- preko 3000 ccm – 1000,00 KM.

Za motocikle porez iznosi:

³⁸⁰ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str. 864.

³⁸¹ Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 37/01 i 35/07

³⁸² Sejmenović, Jovan: **Javni prihodi, utvrđivanje i naplata**, UPS, Banja Luka, 2006., str. 60.

- do 125 ccm – 15,00 KM;
- preko 125 do 250 ccm – 30,00 KM;
- preko 250 do 500 ccm – 60,00 KM;
- preko 500 do 750 ccm - 300,00 KM;
- preko 750 do 1100 ccm – 400,00 KM;
- preko 1100 ccm – 1000,00 KM.

Obveznik poreza je pravno i fizičko lice na čije se ime vozilo registruje, produžava registracija, odnosno zamjenjuje registarska tablica.

Porez na upotrebu motornih vozila umanjuje se 5% za svaku navršenu godinu starosti vozila, s tim što ukupno umanjeње ne može preći 50% od propisane visine poreza.

Registracija, produženje registracije i zamjena registarskih tablica ne može se vršiti bez dokaza o plaćenom porezu.

5.2. Porez na upotrebu čamaca, plovećih postrojenja i jahti

Porez na «ploveće objekte» plaća se kod upisa plovećih objekata u upisnik čamaca i plovećih postrojenja, odnosno brodova i kod svakog produžavanja važnosti plovidbene dozvole.

Obveznik ovog poreza je svako pravno i fizičko lice na čije ime je upisan ploveći objekat.³⁸³

Porez se tako plaća na:³⁸⁴

	bez kabine	sa kabinom
1. čamce bez motornog pogona dužine:		
- do 5 metara	10	15 KM;
- preko 5 do 10 metara	20	25 KM;
- preko 10 do 15 metara	30	35 KM;
- preko 15 metara	40	50 KM;
2. čamce sa motornim pogonom do 7,35 kw, dužine:		
- do 5 metara	15	25 KM;
- preko 5 do 10 metara	25	35 KM;
- preko 10 do 15 metara	35	50 KM;
- preko 15 metara	50	60 KM;
3. čamce bez kabine dužine do 5 metara, sa motornim pogonom:		
- od 7,35 kw do 22,05 kw		100 KM;

³⁸³ Sejmenović, Jovan: **Javni prihodi, utvrđivanje i naplata**, UPS, Banja Luka, 2006., str. 62.

³⁸⁴ Član 15. Zakona o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara (Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 37/01 i 35/07)

- preko 22,05 kw do 73,6 kw 350 KM;
 - preko 73,6 kw do 96,6 kw 500 KM;
 - preko 96,6 kw do 220,62 kw 750 KM;
 - preko 220,62 kw 1100 KM.
4. čamce bez kabine dužine preko 5 do 10 metara, sa motornim pogonom:
- od 7,35 kw do 22,05 kw 150 KM;
 - preko 22,05 kw do 73,6 kw 500 KM;
 - preko 73,6 kw do 96,6 kw 750 KM;
 - preko 96,6 kw do 220,62 kw 1000 KM;
 - preko 220,62 kw 1500 KM.
5. čamce bez kabine dužine preko 10 metara, sa motornim pogonom:
- od 7,35 kw do 22,05 kw 200 KM;
 - preko 22,05 kw do 73,6 kw 700 KM;
 - preko 73,6 kw do 96,6 kw 1100 KM;
 - preko 96,6 kw do 220,62 kw 1500 KM;
 - preko 220,62 kw 2300 KM.
6. čamce sa kabinom i jahte dužine do 5 metara, sa motornim pogonom:
- od 7,35 kw do 22,05 kw 250 KM;
 - preko 22,05 kw do 73,6 kw 500 KM;
 - preko 73,6 kw do 96,6 kw 750 KM;
 - preko 96,6 kw do 220,62 kw 1100 KM;
 - preko 220,62 kw 1500 KM.
7. čamce sa kabinom i jahte dužine preko 5 do 10 metara, sa motornim pogonom:
- od 7,35 kw do 22,05 kw 500 KM;
 - preko 22,05 kw do 73,6 kw 750 KM;
 - preko 73,6 kw do 96,6 kw 1100 KM;
 - preko 96,6 kw do 220,62 kw 1500 KM;
 - preko 220,62 kw 2300 KM.
8. čamce sa kabinom, odnosno brodove i jahte dužine preko 10 metara, sa motornim pogonom:
- od 7,35 kw do 22,05 kw 750 KM;
 - preko 22,05 kw do 73,6 kw 1100 KM;
 - preko 73,6 kw do 96,6 kw 1500 KM;
 - preko 96,6 kw do 220,62 kw 2300 KM;
 - preko 220,62 kw 3300 KM.

9. ploveća postrojenja:

- kuće za odmor i splav kućice po 1 m² površine 15 KM;
- ugostiteljske objekte po 1 m² površine 50 KM.

Visina poreza zavisi od dužine plovećeg objekta i jačine motora u kilovatima. Porez se umanjuje za 5% za svaku godinu korištenja plovnog objekta, s tim što ukupno umanjenje ne može biti veće od 50% utvrđenog iznosa poreza.³⁸⁵

5.3. Porez na upotrebu vazduhoplova i letilica

Porez na upotrebu vazduhoplova i letilica plaća se kod upisa vazduhoplova i letilica ili produženja roka važnosti uvjerenja o plovidbenosti u registar vazduhoplova ili evidenciju letilica.³⁸⁶

Obveznik poreza je pravno ili fizičko lice na čije ime je upisan vazduhoplov ili letilica u registar, odnosno evidenciju.

Porez na vazduhoplove i letilice na motorni pogon plaća se kada se koriste za sopstveni prevoz ili za sport i rekreativne aktivnosti.

Visina poreza zavisi od osobina samog vazduhoplova ili letjelice. Za vazduhoplove i od broja sjedišta.

Porez na vazduhoplove i letilice na motorni pogon plaća se kada se koriste za:

1. sopstveni prevoz:

- veličine do 6 sjedišta – 3.300 KM;
- preko 6 do 12 sjedišta – 6.500 KM;
- preko 12 do 20 sjedišta – 8.500 KM;
- preko 20 sjedišta – 10.000 KM.

2. sport i rekreativne aktivnosti:

- veličine do 4 sjedišta – 500 KM;
- preko 4 sjedišta – 1.500 KM.

Porez se umanjuje za 5% za svaku navršenu godinu, s tim što umanjenje ne može preći 30% od propisane visine poreza.

5.4. Porez na registrovano oružje

Obaveza plaćanja poreza na registrovano oružje nastaje u momentu izdavanja oružnog lista za držanje oružja za ličnu bezbjednost, oružnog lista za držanje i nošenje oružja za ličnu bezbjednost.

Obveznik navedenog poreza je pravno i fizičko lice na čije ime glasi oružni list.

³⁸⁵ Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara (Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 37/01 i 35/07)

³⁸⁶ Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara (Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 37/01 i 35/07)

Porez na registrovano oružje za koje je izdat oružni list za držanje i nošenje oružja (lov, sport), odobrenje za držanje trofejnog oružja ili odobrenje za držanje oružja, plaća se u godišnjem iznosu, i to za:³⁸⁷

- lovački karabin kombinovano oružje – 40,00 KM;
- lovačku pušku – 30,00 KM;
- malokalibarski pištolj – 40,00 KM;
- malokalibarski revolver – 30,00 KM;
- malokalibarsku pušku – 40,00 KM;
- luk – 20,00 KM;
- samostrel – 20,00 KM;
- trofejno oružje – 20,00 KM;
- za držanje oružja za ličnu bezbjednost (pištolj) – 15,00 KM;
- za nošenje oružja za ličnu bezbjednost (pištolj) – 10,00 KM.

Navedeni porez ne plaća se na:

- Oružje za potrebe obavljanja posla u državnim organima;
- Oružje streljačkih organizacija i klubova;
- Lovačko oružje (jedan karabin i jednu pušku), ako je vlasnik član lovačkog udruženja i da posjeduje lovnu kartu za tekuću godinu, tj. da je platio članarinu za tekuću godinu.

Obveznik navedeni porez prijavljuje poreskom organu putem poreske prijave do 15. marta tekuće godine, do kada je i rok za plaćanje. Lica koja u toku godine postanu vlasnici oružja dužni su u roku od 7 dana od dana izdavanja oružnog lista podnijeti poresku prijavu i izvršiti uplatu.³⁸⁸

6. POREZ NA IGRE NA SREĆU I ZABAVNE IGRE

Igre na sreću su igre, koje u skladu sa Zakonom i pravilima igre, organizuju priređivači igara na sreću, u kojima su učesnicima u igri na sreću pruža mogućnost sticanja dobitka u novcu, stvarima, pravima ili uslugama.

Igrama na sreću smatraju se igre u kojima učesnici imaju jednake mogućnosti sticanja dobitaka uz posrednu ili neposrednu uplatu određenog iznosa, a rezultat igre isključivo ili pretežno zavisi od slučaja ili nekog neizvjesnog događaja u igri.

Igre na sreću se razvrstavaju na:³⁸⁹

- Lutrijske igre na sreću (lutrija, ekspres lutrija, instant lutrija, TV tombola, TV bingo, tombola zatvorenog tipa, loto, keno, sportska prognoza – toto, dodatne igre na lotu i totu, fonto i druge slične igre na sreću sa izvlačenjem);

³⁸⁷ Sejmenović, Jovan; **Javni prihodi, utvrđivanje i naplata**, UPS, Banja Luka, 2006., str. 63.

³⁸⁸ Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara (Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 37/01 i 35/07)

³⁸⁹ Zakon o porezima na igre na sreću i zabavne igre (Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 110/08)

- Elektronske lutrijske igre na sreću (video lutrija, elektronski bingo i elektronski keno, ostale elektronske igre na sreću;
- Posebne igre na sreću (igre u kazinima, kladioničke igre, igre na sreću na automatima i internet igre na sreću).

Nagradne igre priređuju preduzeća, isključivo u cilju ekonomske propagande.

Zabavne igre su igre na računarima, simulatorima, video-automatima, fliperima i drugim sličnim aparatima, koji se stavljaju u pogon pomoću novca ili žetona, kao i pikado, bilijar i druge slične igre u kojima se učestvuje uz naplatu za učešće, a u kojima učesnik ne može ostvariti dobitak u novcu, stvarima ili pravima, već pravo na jednu ili više besplatnih igara iste vrste.

Priređivanje igara na sreću je djelatnost od javnog interesa i isključivo pravo Republike Srpske. Pravo priređivanja igara na sreću Republika prenosi na lica koja su registrovana za priređivanje igara na sreću.

Republička uprava za igre na sreću je organ uprave u sastavu Ministarstva finansija koji obavlja poslove republičke uprave u oblasti igara na sreću.

Priređivanje igara na sreću mogu obavljati pravna lica sa sjedištem na teritoriji Republike Srpske. Prilikom dodjele koncesije, odnosno odobrenja za priređivanje igara na sreću procjenjuje se:³⁹⁰

- djelatnost, poslovi, dosadašnja poslovanja i bonitet pravnog lica,
- ispunjavanje poreskih i drugih obaveza od pravnih lica i njihovih vlasnika,
- zasićenost ponude igara u Republici, odnosno u pojedinoj jedinici lokalne samouprave,
- obim priređivanja igara na sreću iz aspekta dopunjavanja turističke ponude.

Naknade od igara na sreću predstavljaju prihod budžeta Republike.

Za priređivanje lutrijskih igara plaća se naknada u iznosu od 5% na osnovicu koju čini ukupna vrijednost svih prodatih srećki, listića i kartica.

Za dobijanje odobrenja za priređivanje tombole zatvorenog tipa plaća se jednokratna naknada u iznosu od 50.000 KM.

Neprofitne organizacije sa sjedištem na teritoriji Republike mogu jednom godišnje priređivati tombolu zatvorenog tipa radi prikupljanja sredstava za obavljanje svoje djelatnosti. Priređivač je, u tom slučaju, dužan da u korist budžeta Republike uplati naknadu u iznosu od 5% od ukupne uplate u toj igri.

Za dobijanje odobrenja za priređivanje elektronskih lutrijskih igara na sreću plaća se jednokratna naknada u iznosu od 200.000 KM.

Za priređivanje elektronskih lutrijskih igara na sreću priređivač plaća naknadu od 100 KM mjesečno, po terminalu.

Naknada za dodjelu koncesije za priređivanje igara na sreću u kazinu iznosi najmanje 500.000 KM.³⁹¹

³⁹⁰ Zakon o porezima na igre na sreću i zabavne igre (Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 110/08)

³⁹¹ Zakon o porezima na igre na sreću i zabavne igre (Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 110/08)

Za priređivanje igara na sreću u kazinima plaća se koncesiona naknada koja se sastoji iz fiksnog i varijabilnog dijela. Godišnja fiksna naknada po jednom kazinu iznosi 100.000 KM. Varijabilna naknada za priređivanje igara na sreću u kazinima plaća se mjesečno na prihode od igara na sreću (za svaku igru posebno). Varijabilna naknada iznosi 10% od utvrđene osnovice, a mjesečnu osnovicu za obračun naknade predstavlja zbir dnevnih obračuna za pojedinu vrstu igre u kazinu (kumulativno) i za pojedini automat za igre na sreću.

Za dobijanje odobrenja za priređivanje kladioničkih igara na sreću plaća se jednokratna naknada u iznosu od 100.000 KM.

Za priređivanje kladioničkih igara na sreću priređivač plaća naknadu od 1.000 KM mjesečno, po uplatno-isplatnom mjestu.

Neprofitna organizacija koja organizuje sportska takmičenja može u prostorima stadiona ili dvorane u kojima se održava takmičenje jednom godišnje prirediti kladenje u vezi sa tim takmičenjem. Priređivač je, u tom slučaju, dužan da u korist budžeta Republike uplati naknadu u iznosu od 5% od obračunate osnovice, koja se sastoji od ukupnog iznosa primljenih uplata umanjenog za vrijednost isplata.

Igre na sreću na automatima priređuju se na osnovu odobrenja koje izdaje Uprava rješenjem na period od deset godina.

Za dobijanje odobrenja za priređivanje igara na sreću na automatima plaća se jednokratna naknada u iznosu od 100.000 KM.

Za priređivanje igara na sreću na automatima priređivač plaća naknadu od 100 KM mjesečno, po automatu. U upotrebi mogu biti automati, stolovi i terminali za igre na sreću ako je na njima na vidnom mjestu istaknuta naljepnica za označavanje i registraciju, sa podacima o vrsti uređaja, odnosno igračkog stola, lokaciji i serijskom broju naljepnice i priređivaču igara. Uprava izdaje naljepnicu uz posebnu naknadu od 10 KM. Naljepnica prestaje da važi nakon 6 mjeseci od izdavanja.

Za dodjelu odobrenja za priređivanje internet igara na sreću plaća se jednokratna naknada u iznosu od 200.000 KM.³⁹²

Za priređivanje internet igara na sreću priređivač plaća naknadu u iznosu od 4% na osnovicu, koju čini vrijednost ukupnih uplata umanjena za vrijednost ukupnih isplata.

Nagradne igre su igre koje, radi reklamiranja sopstvenih proizvoda i usluga priređuju pravna lica, preduzetnici i fizička lica, pri čemu se priređivač obavezuje da izvučenim dobitnicima podijeli nagrade u robi ili uslugama, a da se od učesnika ne zahtijeva posebna uplata za učestvovanje u igri.³⁹³

Priređivač plaća naknadu za priređivanje nagradne igre u visini od 5% od ukupne vrijednosti fonda nagrada.

Zabavne igre može priređivati pravno ili fizičko lice na osnovu odobrenja koje izdaje Republička uprava za igre na sreću na period od dvije godine. Zabavne igre mogu se priređivati u ugostiteljskim objektima, s tim da prostor u kome se priređuju igre mora biti površine najmanje 3 m² po automatu za zabavu.

U upotrebi mogu biti automati za zabavu ako je na njima na vidnom mjestu istaknuta naljepnica za označavanje i registraciju, sa podacima o vrsti uređaja, odnosno igračkog stola,

³⁹² Zakon o porezima na igre na sreću i zabavne igre (Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 110/08)

³⁹³ Zakon o porezima na igre na sreću i zabavne igre (Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 110/08)

lokaciji i serijskom broju naljepnice i priređivaču igara. Uprava izdaje naljepnicu uz posebnu naknadu od 20 KM mjesečno. Naljepnica prestaje da važi nakon 6 mjeseci od izdavanja.

Obveznik poreza od priređivanja igara na sreću i zabavnih igara je pravno i fizičko lice koje priređuje igre u skladu sa Zakonom o igrama na sreću. Porez se utvrđuje prilikom dodjele koncesije za priređivanje igara na sreću.

Zakonom o porezima na igre na sreću uređuje se oporezivanje igara na sreću i zabavnih igara, koje se u Republici Srpskoj priređuju po Zakonu o igrama na sreću.

Porez na dobitke od igara na sreću plaća se samo na dobitke od lutrijskih igara na sreću, izuzev tombole zatvorenog tipa i na dobitke od nagradnih igara u robi i uslugama.

Obveznik poreza na dobitke od igara na sreću je fizičko lice koje ostvari dobitak od lutrijskih igara na sreću, izuzev tombole zatvorenog tipa i na dobitke od nagradnih igara u robi i uslugama.

Osnovica poreza na dobitke od igara na sreću je svaki pojedinačni dobitak od lutrijskih igara na sreću, izuzev tombole zatvorenog tipa i nagradnih igara u robi i uslugama. Za dobitak koji se sastoji od stvari i prava, osnovica poreza je tržišna vrijednost stvari i prava u trenutku ostvarivanja dobitka.

Na osnovicu se primjenjuje poreska stopa od 15% i plaća se na dio dobitka koji prelazi 1.000 KM.

Porez na dobitke obračunava priređivač i odbija ga od svakog dobitka prije isplate ostatka dobitka dobitniku.

Porez na dobitke od igara na sreću je opštinski prihod, dok je porez od priređivanja igara na sreću i zabavnih igara, kao i takse za odobrenje, republički prihod. Porez na igre na sreću i zabavne igre regulisan je Zakonom o porezima na igre na sreću i zabavne igre.³⁹⁴

7. TAKSE

Taksa predstavlja instrument dažbinskih (fiskalnih) prihoda kojim država ili niže političko-teritorijalne zajednice od fizičkog ili pravnog lica pod njenom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva, kao cijenu za konkretnu uslugu koju mu pružaju njeni organi. Takse se naplaćuju, ne da pokriju opšte državne rashode, nego da posluže da se podmire troškovi prouzrokovani radnjom javnih organa prilikom pružanja konkretnih usluga zainteresovanoj strani.³⁹⁵

Iako predstavlja javnu dažbinu, kod takse su, ipak, zastupljeni određeni privatnopravni elementi. Oni se pokazuju u tome što lice privatnog prava traži posebnu uslugu od javnog organa i pokreće inicijativu za njegov rad, plaćajući za to odgovarajuću naknadu. No, javnopravni element preteže: uslugu pruža javnopravno tijelo, a kada je zasnovan, taksenopravni odnos postaje odnos javnog prava, kojeg karakteriše prinuda.

Takse su, po pravilu, budžetski prihodi, a naknade se često dijele između budžeta i fondova organizacija kojima je zakonom povjereno vršenje javnih ovlašćenja u ovim oblastima.

³⁹⁴ Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 110/08

³⁹⁵ Lovčević, Jovan: **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, 1991., str. 68.

Dva su metoda naplate taksi: direktni i indirektni. Kod direktne metode taksa se plaća u gotovom novcu na račun javnog organa čija se usluga traži. Indirektna metoda se javlja u vidu plaćanja takse u taksenim markama i u vidu plaćanja upotrebom taksenih formulara.

Takse se mogu klasifikovati po nekoliko kriterija:³⁹⁶

- Ako se za kriterij uzme obuhvat usluga za koje se plaćaju, takse se dijele na pojedinačne (za pojedinačna akta javnih organa) i paušalne (procesualne – obuhvataju mnoštvo usluga koje čine cjelinu).
- Po vezanosti za tip usluge, odnosno za javni organ koji uslugu vrši, takse se dijele na opšte i specijalne. Opšte su iste za istu uslugu, bez obzira koji je organ vrši, a specijalne su svojstvene javnom organu koji ih naplaćuje.
- U vezi sa odnosom između visine dažbine i vrijednosti usluge javnog organa, takse mogu biti stalne (standardno utvrđene za određenu uslugu) i promjenjive (kreću se prema utvrđenoj relaciji sa vrijednošću posla).
- Ako se kao kriterijum uzme vrsta organa koji vrši zahtijevanu uslugu, takse se dijele na administrativne, sudske i komunalne.
- Po kriterijumu nivoa vlasti koji uvodi taksu, odnosno kom pripadaju prihodi, postoje savezne, republičke i lokalne takse.

Sistem taksi u Republici Srpskoj obuhvata veliki broj različitih taksi.

Tako, republičkom budžetu pripadaju prihodi od naplate:³⁹⁷

- republičkih administrativnih taksi,
- republičkih sudskih taksi,
- posebne republičke takse,
- posebne republičke takse na naftne derivate,
- kao i ostalih administrativnih taksi po osnovu usluga Ministarstva unutrašnjih poslova.

Opštinama i drugim lokalnim jedinicama pripadaju prihodi po osnovu naplate:

- opštinske administrativne takse, kao i
- različitih komunalnih taksi, kao što su: komunalna taksa na firmu, na držanje životinja, za držanje motornih vozila, za korištenje prostora na javnim površinama u poslovne svrhe, za držanje sredstava za igru, za priređivanje muzičkog programa u ugostiteljskim objektima, za korišćenje parkinga, boravišna taksa i slično.

Zakonom o administrativnim taksama i naknadama³⁹⁸ propisuje se i uređuje naplata naknade i administrativne takse za spise i radnje u upravnim i drugim stvarima u postupku kod:

- ministarstava, drugih organa republičke uprave, organa lokalne samouprave te drugih državnih organa,

³⁹⁶ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str. 872.

³⁹⁷ Zakon budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 96/03; 14/04; 67/05; 34/06; 128/06 i 117/07)

³⁹⁸ Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 37/01, 52/01, 34/06 i 119/08

- preduzeća, ustanova, fondova i udruženja građana, kojima je zakonom povjereno da rješavaju u upravnim stvarima o određenim pravima i obavezama - organizacija koje vrše javna ovlašćenja.

Spisi i radnje za koje se plaća taksa, kao i visina takse utvrđuje se taksenom tarifom. Taksa se može naplatiti samo ako je propisana taksenom tarifom, a naknada samo ako je predviđena zakonom.

Za spise i radnje u postupku kod ministarstava, organa republičke uprave, te drugih državnih organa plaćaju se administrativne takse, po tarifi republičkih administrativnih taksa. Po tarifi iz prethodnog stava plaćaju se administrativne takse za spise i radnje u postupku kod organizacija koje vrše javna ovlašćenja. Naknade se plaćaju za prijem, odricanje i otpust državljanstva Republike Srpske, odnosno Bosne i Hercegovine, i ostale radnje u predmetima državljanstva.

Za spise i radnje u postupku kod organa lokalne samouprave (opština i gradova) plaćaju se administrativne takse po propisima opštine i grada.

Takseni obveznik je lice po čijem se zahtjevu postupak pokreće, odnosno vrše radnje predviđene taksenom tarifom. Ako za istu taksu postoje dva ili više taksenih obveznika, njihova obaveza je solidarna.

Ako taksenom tarifom nije drukčije propisano, taksena obaveza nastaje:

1. za pismene podneske – u trenutku kad se predaju, a za usmeno saopštenje dato u zapisnik - kad se zapisnik sastavlja,
2. za rješenja, dozvole i druge isprave - u trenutku podnošenja,
3. za upravne radnje - u trenutku podnošenja zahtjeva za izvršenje tih radnji.

Taksa se plaća u trenutku nastanka taksene obaveze.

Zakon o posebnim republičkim taksama³⁹⁹ propisuje da posebnu republičku taksu u godišnjem iznosu plaćaju pravna lica koja su registrovana i obavljaju djelatnost na teritoriji Republike Srpske, kao i predstavništva firmi koje nemaju sjedište na teritoriji Republike Srpske.

Posebnu republičku taksu u godišnjem iznosu plaćaju i radnje koje nemaju svojstvo pravnog lica, a obavljaju djelatnost na teritoriji Republike Srpske.

Od 2001. godine uvedena je i posebna republička taksa koju plaćaju lica koja proizvedu ili uvezu motorni benzin ili dizel gorivo.

Posebnu republičku taksu ne plaćaju državni organi i organizacije, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, javne službe – ustanove koje se finansiraju iz budžeta i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje, organizacije obaveznog socijalnog osiguranja fondova, osnovani zakonom, organizacije crvenog krsta i druge organizacije koje se isključivo bave pružanjem humanitarne pomoći.

U Republici Srpskoj komunalne takse propisuju skupštine opština svojim odlukama, a na osnovu Zakona o komunalnim taksama.⁴⁰⁰ Komunalne takse se plaćaju za korišćenje predmeta i usluga koje tarifom komunalnih taksa utvrdi skupština opštine u skladu sa odredbama ovog zakona.

³⁹⁹ Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 8/94, 29/00, 18/01

⁴⁰⁰ Službeni list SR BiH, broj: 21/77, 35/88 i 26/89

Komunalne takse mogu se propisati za:⁴⁰¹

1. držanje muzike u ugostiteljskim objektima;
2. zapremanje trotoara ispred poslovnih prostorija;
3. držanje sredstava za igru u ugostiteljskim objektima;
4. svaku istaknutu firmu;
5. privremeni boravak u hotelima, motelima, prenoćistima, kampovima i kućnoj radinosti;
6. objave i oglase istaknute na javnim mjestima;
7. saopštenja, objave i oglase putem mjesnih razglasnih stanica i drugih sličnih sredstava;
8. držanje vitrina radi izlaganja robe van poslovne prostorije;
9. korišćenje prostora za parkiranje automobila i njihovih prikolica, motocikla i bicikla na mjestima koja za to odredi skupština opštine;
10. korišćenje slobodnih površina za kampove, šatore ili drugu privremenu upotrebu;
11. izgradnju građevinskih objekata.

Pod istaknutom firmom podrazumijeva se svaka oznaka ili natpis, koja označava da određeno fizičko ili pravno lice obavlja izvjesnu djelatnost, izuzev oznaka i natpisa na zgradama državnih organa i organizacija, organa teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, javnih službi.

Takseni obveznik je lice koje koristi predmet ili uslugu za čije je korišćenje propisano plaćanje komunalne takse. Taksena obaveza nastaje u trenutku kada se počinje koristiti predmet ili usluga za čije je korišćenje propisano plaćanje komunalne takse.

8. NAKNADE

Naknada je javni prihod sličan taksi, jer se, kao i taksa, uvodi na osnovu državnog imperiuma, a plaća se kao cijena za korišćenje dobara od opšteg interesa (voda, šuma, puteva, zemljišta, prirodnog ljekovitog faktora i rudnog blaga). Međutim, dok se za plaćenu taksu dobija neka usluga od strane državnog organa, naknada je zakonom utvrđena «cijena» korištenja nekog dobra od opšteg interesa. Pri tome se ne radi o cijeni koja se, neposredno ili posredno, određuje na tržištu, nego o tzv. administrativnoj cijeni, koju autoritativno utvrđuju državni organi, odnosno organizacije kojim su povjerena javna ovlašćenja.⁴⁰²

Naknade u Republici Srpskoj su brojne. Na nivou Republike postoje:⁴⁰³

- naknade za korišćenje prirodnih i drugih dobara od opšteg interesa,
- naknade za korišćenje voda,

⁴⁰¹ Službeni list SR BiH, broj: 21/77, 35/88 i 26/89

⁴⁰² Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str. 871.

⁴⁰³ Zakon budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 96/03; 14/04; 67/05; 34/06; 128/06 i 117/07)

- za zaštitu čovjekove sredine, kao i
- ostale naknade.

Na nivou opština u upotrebi su:

- naknade za uređenje i korišćenje građevinskog zemljišta,
- za korišćenje komunalnih dobara od opšteg interesa, kao i
- naknade za korišćenje mineralnih voda i puteva.

9. DOPRINOSI

Doprinosi su, uz poreze i takse, važan instrument javnih prihoda kojim se prikupljaju sredstva za finansiranje javnih rashoda. Doprinosi su javni prihodi koji se svrstavaju između poreza i taksa. Po svojim karakteristikama doprinosi se razlikuju od poreza i taksa ali imaju i dosta zajedničkih elemenata sa njima.

Sličnost poreza sa doprinosima se ogleda u elementu opšte koristi (u jednom dijelu) od usluge, u elementu prinude i u elementu državne inicijative za obavljanje usluge. S druge strane, sličnost doprinosa sa taksama se ogleda naročito u postojanju elemenata lične koristi (u jednom dijelu) i u elementu mogućnosti izračunavanja veličine te koristi.

Doprinosima se mogu smatrati obavezna davanja kojima obveznik doprinosa učestvuje u troškovima što ih javnopravno tijelo ima obavljajući, na svoju inicijativu, određene materijalne usluge koje zadovoljavaju, kako lični interes određenog kruga pojedinaca, tako i javni interes.⁴⁰⁴

9.1. Sistem obaveznih doprinosa u Republici Srpskoj

Zakonom o doprinosima uređuje se sistem obaveznih doprinosa za finansiranje penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja, osiguranja od nezaposlenosti i dječije zaštite u Republici Srpskoj.

Razlozi zbog kojih je zakonodavac poslije relativno kratkog vremena odlučio da usvoji izmjene i dopune zakona koji uređuju oporezivanje dohotka u dijelu ličnih primanja i propisa o obračunu doprinosa, sadržani su u zahtjevima da se domaći propisi harmonizuju sa principima tržišne privrede o iskazivanju ukupnih troškova rada koji će biti predmet ugovora o radu.

Takođe, kao razlog se navode pripreme za predstojeću reformu sistema penzijskog i zdravstvenog osiguranja i prilagođavanje zakonodavnim rješenjima okruženja koji su razumljivi investitorima i licima koja posluju sa privrednim subjektima u Republici Srpskoj. Jedan od razloga koji se ističe je i smanjenje evazije javnih prihoda.

Ponovno vraćanje na obračun poreza i doprinosa na lična primanja po bruto principu ne predstavlja novinu. Međutim, koncept koji je usvojen ima i osjetne razlike od do sada poznatih sistema oporezivanja koji su se primjenjivali prije osam i više godina, ili po sistemu dohotka i čistog dohotka iz predratnog vremena.

Sredstva za finansiranje socijalnog osiguranja obezbjeđuju se putem doprinosa i to:

⁴⁰⁴ Jelčić, Barbara: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997., str. 142.

- doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje;
- doprinosa za zdravstveno osiguranje;
- doprinosa za osiguranje od nezaposlenosti;
- doprinosa za dječiju zaštitu.

Sredstva ostvarena iz doprinosa predstavljaju prihod:⁴⁰⁵

1. Fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje Republike Srpske;
2. Fonda za zdravstveno osiguranje Republike Srpske;
3. Zavoda za zapošljavanje Republike Srpske;
4. Javnog fonda za dječiju zaštitu Republike Srpske.

9.2. Obveznik, osnovica i stope doprinosa

9.2.1. Obveznik doprinosa

Obveznik doprinosa je fizičko lice – rezident Republike.⁴⁰⁶

1. koje je zaposleno kod pravnog ili fizičkog lica – rezidenta Republike ili pravnog ili fizičkog lica sa sjedištem u drugom entitetu distriktu ili državi;
2. koje je izabrano ili imenovano na javnu ili drugu dužnost i obavljanjem te dužnosti ostvaruje platu i druga primanja koja imaju karakter ličnih primanja;
3. koje je na teritoriji Republike zaposleno kod pravnog ili fizičkog lica – nerezidenta Republike, međunarodne organizacije i ustanove ili stranog diplomatskog ili konzularnog predstavništva, ako međunarodnim ugovorom nije drugačije određeno;
4. koje je od strane pravnog ili fizičkog lica – rezidenta Republike kod kojeg je zaposleno upućeno na rad ili stručno usavršavanje u inostranstvo, ako nije obavezno osigurano po propisima države u koju je upućeno ili ako međunarodnim ugovorom nije drugačije određeno;
5. koje je zaposleno u inostranstvu kod inostranog poslodavca, ako nije obavezno osigurano kod inostranog nosioca socijalnog osiguranja;
6. vlasnik ili suvlasnik preduzeća, radnje ili drugog oblika obavljanja samostalne djelatnosti, ako po tom osnovu ostvaruje pravo na obavezno penzijsko i invalidsko i zdravstveno osiguranje;
7. koje ostvaruje prihod od autorskih prava, a koje nije obavezno osigurano po drugom osnovu;
8. vrhunski sportisti, ako nisu obavezno osigurani po drugom osnovu;
9. korisnik penzije i prava na novčanu naknadu u vezi sa prekvalifikacijom i dokvalifikacijom i zapošljavanjem, koje je ovo pravo ostvarilo prema propisima o penzijskom i invalidskom osiguranju,
10. zaposleni za čijim radom je prestala potreba dok ostvaruju naknadu prema propisima iz oblasti radnih odnosa,
11. nezaposleno lice dok je redovno prijavljeno Zavodu za zapošljavanje, ukoliko ne prima materijalno obezbjeđenje,

⁴⁰⁵ Zakon budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 96/03; 14/04)

⁴⁰⁶ Član 4. Zakona o doprinosima (Sl.glasnik RS, br. 51/01, 96/03, 128/06 i 120/08)

12. vanredni student dok je redovno prijavljen Zavodu za zapošljavanje,
13. izbjeglo i raseljeno lice i povratnik, ako nije osigurano po drugom osnovu,
14. lice kome je priznato pravo na zdravstveno osiguranje prema Zakonu o pravima boraca, vojnih invalida i porodica poginulih boraca odbrambeno-otadžbinskog rata Republike Srpske,
15. lice koje je korisnik prava iz Zakona o socijalnoj zaštiti, ako nije osigurano po drugom osnovu,
16. vjerski službenici,⁴⁰⁷
17. lice koje se bavi poljoprivrednom djelatnošću kao jedinim ili glavnim zanimanjem,
18. strani državljanin koji se školuje na teritoriji Republike, ako međunarodnim sporazumom nije drugačije određeno,
19. državljanin Republike koji u cijelosti ili djelimično ostvaruje penziju i invalidninu od inostranog isplatioca, dok ima prebivalište na teritoriji Republike, ako međunarodnim sporazumom nije drugačije određeno,
20. lica koja se uključuju u obavezno zdravstveno osiguranje,
21. lice koje na teritoriji Republike učestvuje u akciji spasavanja ili odbrane od elementarnih nepogoda (požar, poplava, zemljotres i druge nepogode prouzrokovane višom silom), ili u akciji preduzetoj radi spasavanja života građana ili otklanjanja materijalne štete na imovini,
22. član dobrovoljnog vatrogasnog društva za vrijeme gašenja požara, spasavanja ljudi i imovine ugrožene požarom i drugim elementarnim nepogodama, uklanjanja posljedica elementarnih nepogoda, odlaska na vježbu i povratku sa vježbe, kao i za vrijeme obrazovanja za vatrogasnu službu koje organizuje vatrogasno društvo,
23. lice koje na zahtjev nadležnih državnih organa pruži pomoć tim organima, ako tom prilikom bude povrijeđeno ili se razboli,
24. učenik i student za vrijeme praktične nastave, odnosno za vrijeme stručne prakse kod poslodavca,
25. lice za vrijeme obavljanja obaveznog rada prilikom izdržavanja kazne zatvora, maloljetničkog zatvora i za vrijeme izvršenja vaspitne mjere u disciplinskom centru za maloljetnike, vaspitnoj ustanovi, vaspitno-popravnom domu ili u drugoj ustanovi za osposobljavanje,
26. nezaposleno lice za vrijeme prekvalifikacije ili dokvalifikacije, na koju je upućeno od strane organizacije za zapošljavanje,
27. lice koje u skladu sa propisima iz oblasti radnih odnosa obavljaju privremene ili povremene poslove,
28. lice za vrijeme obavljanja poslova kod poslodavca, bez zasnivanja radnog odnosa (volonterski rad), u skladu sa propisima iz oblasti radnih odnosa,
29. lice za vrijeme omladinskog radnog angažovanja posredstvom zadruge učenika, studenata i nezaposlene omladine,
30. lice za vrijeme učešća u javnim radovima, koje organizuje Republika ili jedinica lokalne samouprave,
31. lice za vrijeme učešća u omladinskoj radnoj akciji, odnosno radnom kampu i takmičenju (proizvodnom, sportskom i dr.),

⁴⁰⁷ Zakon o doprinosima (Sl.glasnik RS, br. 120/08)

32. lice za vrijeme vršenja određenih javnih funkcija ili građanskih dužnosti po pozivu (u svojstvu poslanika, svjedoka, sudije porotnika, vještaka ili tumača i dr.) i

33. dijete sa teškoćama u razvoju, za vrijeme stručnog osposobljavanja, nakon završene osnovne škole.

Navedeni obveznici doprinosa pod rednim brojevima 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, i 20. obavezno su osigurani na zdravstveno osiguranje, obveznici doprinosa pod rednim brojevima 21, 22, 23, 25, 31, 32 i 33. obavezno su osigurani na penzijsko i invalidsko osiguranje za slučaj invalidnosti prouzrokovane povredom na radu i profesionalnom bolešću, dok se nalaze u određenim okolnostima,⁴⁰⁸ a obveznici pod rednim brojevima 24, 26, 27, 28, 29 i 30 obavezno su osigurani na zdravstveno i penzijsko-invalidsko osiguranje za slučaj invalidnosti prouzrokovane povredom na radu i profesionalnom bolešću, dok se nalaze u određenim okolnostima.⁴⁰⁹

Rezidentom Republike smatra se fizičko lice koje na teritoriji Republike ima prebivalište ili boravište i centar poslovnih i životnih interesa. Status rezidenta ima i fizičko lice koje je kao šef diplomatskog ili konzularnog predstavništva ili kao diplomatski ili konzularni službenik zaposleno u domaćem diplomatskom ili konzularnom predstavništvu u inostranstvu, ako na ta primanja ne plaća doprinos u zemlji u kojoj je zaposleno. Status rezidenta ima i fizičko lice koje je upućeno u inostranstvo radi obavljanja poslova za Republiku, za fizičko ili pravno lice – rezidenta Republike ili za međunarodnu organizaciju.

9.2.2. Osnovica za obračun doprinosa

Osnovica doprinosa je:⁴¹⁰

1. lično primanje po Zakonu o porezu na dohodak koje podliježe plaćanju poreza na dohodak,
2. lično primanje po Zakonu o porezu na dohodak koje podliježe plaćanju poreza na dohodak vlasnika ili suvlasnika preduzeća, radnje ili drugog oblika obavljanja samostalne djelatnosti, ako po tom osnovu ostvaruje pravo na obavezno penzijsko i invalidsko i zdravstveno osiguranje;
3. bruto prihodi obveznika na osnovu kojih ostvaruje pravo na obavezno penzijsko i invalidsko i zdravstveno osiguranje;
4. 30 % prosječne bruto plate u Republici za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku objavljenom u «Službenom glasniku Republike Srpske», za lica koja se bave poljoprivrednom djelatnošću, a nemaju registrovanu samostalnu djelatnost.
5. 20 % prosječne bruto plate u Republici za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku objavljenom u «Službenom glasniku Republike Srpske», za nezaposleno lice dok je redovno prijavljeno Zavodu za zapošljavanje, ukoliko ne prima materijalno obezbjeđenje,
6. 50 % prosječne bruto plate u Republici za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku objavljenom u «Službenom glasniku Republike Srpske», za vanrednog studenta dok je redovno prijavljen Zavodu za

⁴⁰⁸ Zakona o doprinosima ("Sl.glasnik RS", br. 120/08)

⁴⁰⁹ Zakona o doprinosima (Sl.glasnik RS, 120/08)

⁴¹⁰ Član 6. Zakona o doprinosima (Sl.glasnik RS, br. 51/01, 96/03, 128/06 i 120/08)

zapošljavanje i stranog državljanina koji se školuje na teritoriji Republike Srpske ako međunarodnim sporazumom nije drugačije određeno,“

7. 25 % prosječne bruto plate u Republici za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Zavoda za statistiku objavljenom u «Službenom glasniku Republike Srpske», za izbjeglo i raseljeno lice i povratnika, ako nije osigurano po drugom osnovu i za lica zaposlena u oblasti proizvodnje tekstila, odjeće, kože i proizvoda od kože,
8. 20 % prosječne bruto plate u Republici za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku objavljenom u «Službenom glasniku Republike Srpske», za lice kome je priznato pravo na zdravstveno osiguranje prema Zakonu o pravima boraca, vojnih invalida i porodica poginulih boraca odbrambeno-otadžbinskog rata Republike Srpske ili drugim zakonom,
9. 40 % prosječne bruto plate u Republici za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku objavljenom u «Službenom glasniku Republike Srpske», za lice koje je korisnik prava iz Zakona o socijalnoj zaštiti, ako nije osigurano po drugom osnovu,
10. penzija za državljane Republike Srpske koji u cijelosti ili djelimično ostvaruju penziju i invalidninu od inostranog isplatioca, dok imaju prebivalište na teritoriji Republike,
11. 50 % prosječne bruto plate u Republici za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku objavljenom u «Službenom glasniku Republike Srpske» za lica koja se lično uključuju u obavezno zdravstveno osiguranje,
12. prosječna bruto plata u Republici za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku objavljenom u «Službenom glasniku Republike Srpske» za lice koje je od poslodavca kod kojeg je zaposleno upućeno na rad u inostranstvo ako nije obavezno osigurano po propisima države u koju je upućeno ili ako međunarodnim ugovorom nije drugačije određeno i
13. 50 % prosječne bruto plate u Republici za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku objavljenom u «Službenom glasniku Republike Srpske» srazmjerno vremenu provedenom pod okolnostima koje su dovele do osiguranja za obveznike doprinosa koji su prethodno navedeni pod rednim brojevima 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 32 i 33.

Na prihode koji su oslobođeni poreza na dohodak, ne plaćaju se doprinosi (otpremne kod odlaska u penziju, otpremne kod otpuštanja sa posla, naknadu iz zdravstvenog osiguranja, osim naknada plate, primanja po osnovu prava utvrđenih propisima iz oblasti boračko - invalidske zaštite i zaštite civilnih žrtava rata, primanja po osnovu dječijeg i materinskog dodatka i novčane pomoći za opremu novorođene djece, primanja po osnovu stipendija do 75% prosječne mjesečne neto plate ...) ⁴¹¹

Fizička lica koja su oslobođena od plaćanja poreza po Zakonu o porezu na dohodak građana, ne plaćaju doprinose (šefovi stranih diplomatskih misija akreditovani u Republici Srpskoj, šefovi stranih konzulata, funkcioneri i stručnjaci programa za tehničku pomoć Organizacije ujedinjenih nacija i njenih specijalizovanih agencija, zaposleni u stranim diplomatskim ili konzularnim predstavništvima i međunarodnim organizacijama, počasnici konzuli stranih država, fizička lica u drugim organizacijama izuzeta po osnovu bilateralnih sporazuma zaključenih između Bosne i Hercegovine i drugih zemalja, ukoliko nisu državljani ili rezidenti Republike Srpske...)

⁴¹¹ Zakon o doprinosima (Sl.glasnik RS, br. i 120/08)

9.2.3. Stope doprinosa

Stope doprinosa na osnovicu izračunatu na prethodno prikazan način iznose:⁴¹²

- za penzijsko i invalidsko osiguranje 18 %;
- za zdravstveno osiguranje 12,5 %;
- za osiguranje od nezaposlenosti 1,0 %;
- za dječiju zaštitu 1,5 %.

Stopa doprinosa za zdravstveno osiguranje na isplaćene penzije je 3,75%.

9.3. Obračun i naplata doprinosa

Obračun i uplatu doprinosa za obveznike vrši u trenutku isplate:⁴¹³

1. isplatilac – rezident Republike prilikom svake isplate, na osnovicu utvrđenu zakonom,
2. obveznik lično ili poslodavac, za obveznika koji je zaposlen kod nerezidenta Republike, odnosno kod poslodavca sa sjedištem na području drugog entiteta, distrikta ili države,
3. Fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, za korisnika penzije i prava na novčanu naknadu u vezi sa prekvalifikacijom i dokvalifikacijom i zapošljavanjem, koje je ovo pravo ostvarilo prema propisima o penzijskom i invalidskom osiguranju,
4. Zavod za zapošljavanje za zaposlene za čijim radom je prestala potreba dok ostvaruju naknadu prema propisima iz oblasti radnih odnosa,
5. Zavod za zapošljavanje za nezaposleno lice dok je redovno prijavljeno Zavodu za zapošljavanje, ukoliko ne prima materijalno obezbjeđenje,
6. Zavod za zapošljavanje, za vanrednog studenta dok je redovno prijavljen Zavodu za zapošljavanje,
7. Ministarstvo za izbjegla i raseljena lica – za izbjeglo i raseljeno lice i povratnika, ako nije osigurano po drugom osnovu,
8. Ministarstvo rada i boračko invalidske zaštite, za lice kome je priznato pravo na zdravstveno osiguranje prema Zakonu o pravima boraca, vojnih invalida i porodica poginulih boraca odbrambeno otadžbinskog rata Republike Srpske,
9. Centar za socijalni rad, za lice koje je korisnik prava iz Zakona o socijalnoj zaštiti, ako nije osigurano po drugom osnovu,
10. vjerska zajednica u Republici, za vjerskog službenika,⁴¹⁴
11. lično, lice koje se bavi poljoprivrednom djelatnošću kao jedinim ili glavnim zanimanjem,
12. lično, vrhunski sportista, ako nije osiguran po drugom osnovu,
13. lično, strani državljanin koji se školuje na teritoriji Republike Srpske ako međunarodnim sporazumom nije drugačije određeno,

⁴¹² Nove stope doprinosa u upotrebi su od 01.02.2011.

⁴¹³ Član 10. Zakona o doprinosima (Sl.glasnik RS, br. 51/01, 96/03, 128/06 i 120/08)

⁴¹⁴ Od 01.01.2009. (Sl.glasnik RS, br. 120/08)

14. lično, državljanin Republike koji u cijelosti ili djelimično ostvaruje penziju i invalidninu od inostranog isplatioca, dok ima prebivalište na teritoriji Republike, ako međunarodnim sporazumom nije drugačije određeno,
15. lično, lice koje se uključuje u obavezno zdravstveno osiguranje,
16. organizacija koja organizuje akcije spasavanja ili odbrane od elementarnih nepogoda za lice koje na teritoriji Republike učestvuje u akcijama spasavanja ili odbrane od elementarnih nepogoda (požar, poplava, zemljotres i druge nepogode prouzrokovane višom silom), ili u akciji preduzetoj radi spasavanja života građana ili otklanjanja materijalne štete,
17. jedinica lokalne samouprave na čijem je području organizovano dobrovoljno vatrogasno društvo za člana dobrovoljnog vatrogasnog društva za vrijeme gašenja požara, spasavanja ljudi i imovine ugrožene požarom i drugim elementarnim nepogodama, uklanjanja posljedica elementarnih nepogoda, odlaska na vježbu i povratku sa vježbe, kao i za vrijeme obrazovanja za vatrogasnu službu koje organizuje vatrogasno društvo,
18. državni organ na čiji zahtjev osiguranik pruža pomoć za lice koje na zahtjev nadležnih državnih organa pruži pomoć tim organima, ako tom prilikom bude povrijeđeno ili se razboli,
19. škola, odnosno fakultet koji organizuje praktičnu nastavu za učenike i studente za vrijeme praktične nastave, odnosno za vrijeme stručne prakse kod poslodavca,
20. kazneno-popravna, odnosno vaspitna ustanova u kojoj je osiguranik smješten za lice za vrijeme obavljanja obaveznog rada prilikom izdržavanja kazne zatvora, maloljetničkog zatvora i za vrijeme izvršenja vaspitne mjere u vaspitnoj ustanovi, ustanovi za prevaspitavanje ili u posebnoj vaspitnoj ustanovi,
21. organizacija za zapošljavanje koja je uputila osiguranika na prekvalifikaciju ili dokvalifikaciju za nezaposleno lice za vrijeme prekvalifikacije ili dokvalifikacije, na koju je upućeno od organizacije za zapošljavanje,
22. organizacija, odnosno ustanova koja je angažovala lica za obavljanje privremenih ili povremenih poslova,
23. organizacija, odnosno poslodavac kod kojeg osiguranik volontira za lice za vrijeme obavljanja poslova kod poslodavca, bez zasnivanja radnog odnosa (volonterski rad), u skladu sa propisima iz oblasti radnih odnosa,
24. omladinska, odnosno učenička zadruga za lice za vrijeme omladinskog radnog angažovanja posredstvom zadruge učenika, studenata i nezaposlene omladine,
25. Republika ili jedinica lokalne samouprave kada organizuje javne radove za lice za vrijeme učešća u javnim radovima,
26. organizator omladinske radne akcije, odnosno takmičenja za lice za vrijeme učešća u omladinskoj radnoj akciji, odnosno radnom kampu i takmičenju (proizvodnom, sportskom i dr.),
27. Republika ili jedinica lokalne samouprave kada je uputila poziv licu za vrijeme vršenja određenih javnih funkcija ili građanskih dužnosti po pozivu (u svojstvu poslanika, svjedoka, sudije porotnika, vještaka ili tumača i dr.) i
28. organizacija, odnosno poslodavac kod koga se osposobljava dijete sa teškoćama u razvoju, za vrijeme stručnog osposobljavanja, nakon završetka osnovne škole.

Izuzetno, za obveznike od rednog broja 5. do 28. doprinos se uplaćuje do 20-tog u mjesecu za prethodni mjesec. Uplatnici doprinosa dužni su da uplate doprinose na propisane uplatne račune.⁴¹⁵

Kontrolu obračuna i naplate doprinosa vrši Poreska uprava Republike Srpske.⁴¹⁶

V DIO: EFEKTI PORESKE POLITIKE NA PRIVREDNI RAST

1. POREZI I EKONOMSKA EFIKASNOST

Govoriti o poreskoj politici bez daljeg izučavanja brojnih elemenata poreza na području stabilizacije, socijalnih djelovanja i drugo, zaista nije moguće.

Stvarno shvatanje poreza, njihove prirode, geneze i oblika djelovanja, najbolje se može postići iz analize njihovog djelovanja u savremenim privredama. Ta djelovanja poreza su vrlo različita, brojna i značajna, bez njih je nemoguće zamisliti funkcionisanje savremenog finansijskog i privrednog sistema svake zemlje.

Nema aktivnosti ili grana privrede na koje država ne djeluje svojim prihodima – porezima, bilo direktno ili indirektno. Iz toga se mogu pratiti efekti fiskalne strategije i poreske politike u jednoj privredi.

Struktura poreskih prihoda dosta je razvijena, čime se može djelovati selektivno, a ne samo u sklopu globalne makroekonomske fiskalne politike, od čega se u javnim finansijama uglavnom polazi.

Stalnim rastom državnog intervencionizma, nužno dolazi i do većeg povećanja poreskog opterećenja u svim zemljama. U većem broju razvijenih zemalja, a tako i u našoj privredi, porezima se zahvata i preraspodjeljuje i preko 50% nacionalnog dohotka.⁴¹⁷ Finansijski gledano, porezi time prestaju da se javljaju samo kao finansijski instrument za mobilizaciju finansijskih sredstava potrebnih državi za pokriće njenih potreba, odnosno rashoda. Oni postaju jedan od najrazvijenijih i najsnažnijih instrumenata u vođenju određene ekonomske, finansijske i socijalne politike države.

Sve poreske mjere, sistemom poreskog zahvatanja ili oslobađanja (olakšica) dovode do izmjena privredne strukture i ponašanja ukupne privredne dinamike. Poreska zahvatanja ili oslobađanja uglavnom dovode do promjena ekonomskog stanja i konjunktura, posebno zbog toga što se izuzetno razvilo vanfiskalno djelovanje poreza. Oporezivanje je postalo, u prvom redu, sredstvo za veće ili manje intervencije, usmjerene na djelovanje na konjunkturu i razvoj

⁴¹⁵ Zakon o doprinosima (Sl.glasnik RS, br. i 120/08)

⁴¹⁶ Zakon o doprinosima (Sl.glasnik RS, br. i 120/08)

⁴¹⁷ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 499.

privrede. Konačno je napuštena ranija teorija o porezu kao žrtvi, koju privreda mora da podnosi u korist potrošnje države i stav da porezi treba da budu što manji. Ovim momentom porezi postaju jedno od najsnažnijih sredstava za preraspodjelu nacionalnog dohotka, s jedne strane na pojedine subjekte, a, s druge, na različite oblike potrošnje (lične, investicione i opšte) ili na akumulaciju (štednju). Napuštena je definitivno i teza o neutralnosti poreza, jer svaki plaćeni porez, odnosno oslobađanja od poreza mijenja ekonomsku, socijalnu i finansijsku snagu poreskog obveznika.

Porast fiskalne presije praćen je istovremeno personalizacijom poreza (koji, inače, prati rast direktnih poreza – poreza na dohodak), kao i selekcijom poreskog opterećenja preko sljedećih elemenata:⁴¹⁸

- oslobađanjem od oporezivanja minimuma egzistencije u svim poreskim sistemima;
- uzimanjem u procesu oporezivanja konkretne subjektivne situacije svakog poreskog obveznika, da bi se socijalni efekti oporezivanja što više naglasili, a princip jednakog poreskog tereta došao do sve većeg izražaja;
- veće progresije u oporezivanju nasljedstva i imovine, te drugih «neradnih» oblika dohodaka;
- selektivne upotrebe poreskog zahvatanja u gotovo svim modernim poreskim sistemima;
- uzimanjem u obzir opšteg stanja i razvoja privrede (kriza, recesija, brz rast), itd.

Porastom fiskalne presije⁴¹⁹ i poreskog tereta danas se teško može održati i shvatanje koje je dominiralo u liberalističkom kapitalizmu, naime, shvatanje o neutralnosti poreza. Nema neutralnih poreza. Svako plaćanje poreza ima brojne finansijske, razvojne, potrošne, socijalne i druge efekte.

To se jasno može vidjeti i iz visine učešća poreza u društvenom proizvodu u više razvijenih kapitalističkih zemalja u novijem periodu njihovog razvoja:

Država	1965.	1970.	1975.	1980.	1995.	2004.
Austrija	35,3	34,9	36,3	40,6	43,6	44,1
Belgija	29,7	34,4	39,1	42,4	45,9	46,3
Danska	29,8	40,2	40,3	41,9	51,7	49,3
Francuska	38,4	38,4	37,5	40,8	44,5	45,2
Italija	29,8	35,4	32,3	32,2	41,8	43,1
Holandija	34,1	37,2	46,9	49,9	44,4	41,5
Njemačka	32,2	33,3	36,9	39,0	39,1	44,0
Švedska	39,0	39,9	46,0	53,2	55,2	59,0
Švajcarska	20,0	24,7	29,5	30,3	32,9	33,4
V. Britanija	30,0	37,9	36,2	34,2	36,2	35,6
SAD	26,0	26,2	28,9	30,2	32,3	31,8
Japan	20,2	19,5	20,9	20,5	23,1	24,9
Kanada	33,9	32,1	33,4	34,0	35,6	37,1

⁴¹⁸ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 657.

⁴¹⁹ Fiskalna presija je visina udjela poreskih zahvatanja u nacionalnom dohotku zemlje. (Ekonomski leksikon, Savremena administracija, Beograd 1975, str. 368)

Tabela 20: Učešće poreza u bruto domaćem proizvodu u %⁴²⁰

Učešće poreza u društvenom proizvodu, vidljivo je, kreće se u širokom rasponu, od 23,1% (Japan), pa sve do 55,2% (Švedska), mada se može primijetiti i činjenica da se kod velikog broja zemalja to učešće kreće znatno iznad 40%. Time se zahvata i namjenski raspodjeljuje preko polovine društvenog proizvoda.

Porezi time postaju u savremenim privredama značajan i vrlo efikasan instrument sprovođenja politike preraspodjele nacionalnog dohotka. Jer, svako oporezivanje dovodi do ponovne preraspodjele dohotka do koje je došlo u primarnoj raspodjeli. S druge strane, oporezivanjem jednih subjekata (sektora) «davanjem» preko javnih rashoda drugim subjektima ili sektorima, vrši se posebna preraspodjela dohotka i mijenjanje ekonomskog položaja tih subjekata i grana, ali i njihovo osposobljavanje za razvoj i potrošnju.

Ovaj momenat posebno dolazi do izražaja u razvijenim privredama, odnosno privredama sa višim *per capita* dohotkom i razvijenim poreskim sistemom, tj. sve većim stopama monetizacije (razvoja robno-novčanih odnosa) u privredi.

	Učešće poreza u društvenom proizvodu					Društveni bruto proizvod po stanovniku				
	1963-65.	1975.	1980.	1995.		1963-65.	1975.	1978.	1995.	2004.
Austrija	34,3	36,3	40,6	43,6	1181	5410	7720	20910	29000	
Francuska		35,4	37,5	40,8	44,5	1815	6550	8756	19960	27600
Njemačka		31,4	36,9	39,0	39,1	1845	7250	10349	20370	27600
Italija		29,2	32,3	32,2	41,8	1032	3040	4162	19540	26700
Holandija		35,5	46,9	49,9	44,4	1709	6515	9273	19340	28600
Švedska		35,7	46,0	53,2	55,2	2292	8410	10349	18200	26800
Švajcarska		21,3	29,5	30,3	32,9	2182	8865	13429	24430	32700
V. Britanija		31,3	36,2	34,2	36,2	1705	3940	5484	18360	27700
SAD		26,5	28,9	30,2	32,3	3112	7910	9588	26530	37800
Srbija (SRJ)		38,8	42,0	42,0	47,2	750	1500	3500	1100	3285

Tabela 21: Prosječan bruto nacionalni proizvod i poreski prihodi (u dolarima SAD)⁴²¹

Porast poreske presije u svim zemljama je evidentan. U nekim zemljama se porezima zahvata i preraspodjeljuje preko 55% nacionalnog dohotka. Ovom funkcijom poreza u raznim reformatorskim teorijama pokušala se dokazati mogućnost promjene i ukidanja odnosa eksploatacije u kapitalizmu, uz otklanjanje nejednakosti u klasnoj raspodjeli nacionalnog dohotka. Međutim, ovdje se zaboravljaju efekti prevaljivanja, koji su u stanju da potpuno neutrališu sve efekte i daleko oštrije progresije oporezivanja, posebno viših dohodnih grupa. Proces prevaljivanja u tržišnim privredama, posebno kroz razvijene razne oblike indirektnih poreza, postao je pravilo u kojem teret veće poreske presije, u krajnjem slučaju, snose potrošači.

Iluziju o takvom socijalnom djelovanju progresivnog oporezivanja imaju i danas brojni građanski ekonomisti. Oni ističu vrlo snažno djelovanje fiskalne presije u savremenim kapitalističkim zemljama na smanjenje socijalno-ekonomskih nejednakosti među raznim socijalnim grupama stanovništva.

⁴²⁰ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 656.

⁴²¹ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 658. (Izvor: OECD)

Danas, ipak, oko 5-10% (gornjih, bogatih slojeva stanovništva) u većini nerazvijenih zemalja zahvata od 40 do 50% nacionalnog dohotka, a u razvijenim zemljama – gotovo isto toliko.⁴²²

Koliko je nerealno mišljenje da su poslijeratne visoke stope poreza na lični dohodak osujećivale formiranje velikih bogatstava u SAD, govori činjenica da se broj milionera od 1944. do 1953. godine više nego udvostručio, dok je stanovništvo u istom periodu poraslo za 15%, a prosječni realni dohodak za 4,5%⁴²³

U rastućoj privredi, za koju je karakterističan brzi razvoj tehnike, gdje se cijene fomiraju u uslovima konkurencije malog broja i gdje je vlada prinuđena da preuzme na sebe obavezu održavanja zaposlenosti, povećanje tereta poreza brzo se prenosi sa korporacija na druge.

Uticao poreza na lični dohodak, u smislu redistribucija i zaustavljanja procesa koncentracije, zaista je skroman. Razlog je, prije svega, u tome što se najoštrije stope progresivnog poreza primjenjuju samo na najuži, gotovo sam vrh, bogatog sloja stanovništva, odnosno dohodak većih ili manjih privrednih subjekata. Time je i djelovanje poreza veće.

Upravo zbog toga moderne države radije i lakše pribjegavaju javnom dugu za pokriće budžetskog deficita, nego povećanju postojećih stopa, ili pak uvođenju novih poreza.

Snizjenje poreza radi oživljavanja konjunktura je potrebno, ali se problem javio onog momenta kada se trebalo odlučiti koje poreze sniziti. U tom pravcu izdiferencirale su se tri koncepcije:⁴²⁴

- smanjenje poreza na lične prihode građana;
- povećanje javnih rashoda; i
- smanjenje rizika privatnim preduzećima.

S obzirom da je učešće javnih rashoda u društvenom proizvodu već povećano, to su snažni otpori daljem jačanju uloge države. S druge strane, veliki su otpori favorizovanju privatno-kapitalističkih preduzeća, što znači da ostaje treća solucija, naime smanjenja poreza stanovništvu i porast njegove kupovne snage.

Osnovni problem je u tome da li će se ova oslobođena sredstva trošiti ili će se javiti u obliku štednje (što je vjerovatnije), a od toga i zavisi da li će preduzeća biti ohrabrena za ulazak u nove investicije i rast konjunktura i zaposlenosti.

2. EFEKTI POREZA NA DOHODAK I EKONOMSKI RAZVOJ

Djelovanje poreza na dohodak je jedno od osnovnih djelovanja, a usko je vezano za novi koncept fiskalne politike i nefiskalnih ciljeva oporezivanja. Zato se često i postavlja pitanje kako djeluju porezi u privredi, posebno zbog toga što se ovim instrumentima zahvata i preraspoređuje i preko 50% nacionalnog dohotka.

Oporezivanjem se na nacionalni dohodak može djelovati direktno i indirektno.⁴²⁵

⁴²² Komazec, Slobodan: **Teorija i politika ekonomskog razvoja**, Fakultet za spoljnu trgovinu, Zagreb, 1973., str. 88.

⁴²³ Bogoev, Ksente: **Fiskalna politika**, Skoplje, 1964., str.26.

⁴²⁴ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 659.

Direktno djelovanje se ostvaruje uglavnom direktnim porezima (povećanjem ili smanjenjem poreza), kojim se neposredno djeluje na raspoloživi dohodak nosilaca (vlasnika) dohotka. Povećanjem poreza (posebno progresivnim sistemom poreza na dohodak) smanjuje se raspoloživi dohodak u rukama nosilaca dohotka. No, ukoliko se višim stopama oporezuju niže dohodne grupe, doći će do opadanja sklonosti potrošnji (jer je sklonost potrošnji ove grupe veća), što će, opet, dovesti do opadanja potrošnje i novog pada dohotka. Zbog toga politika povećanja poreskih stopa na dohodak mora imati u vidu ova direktna i indirektna djelovanja.

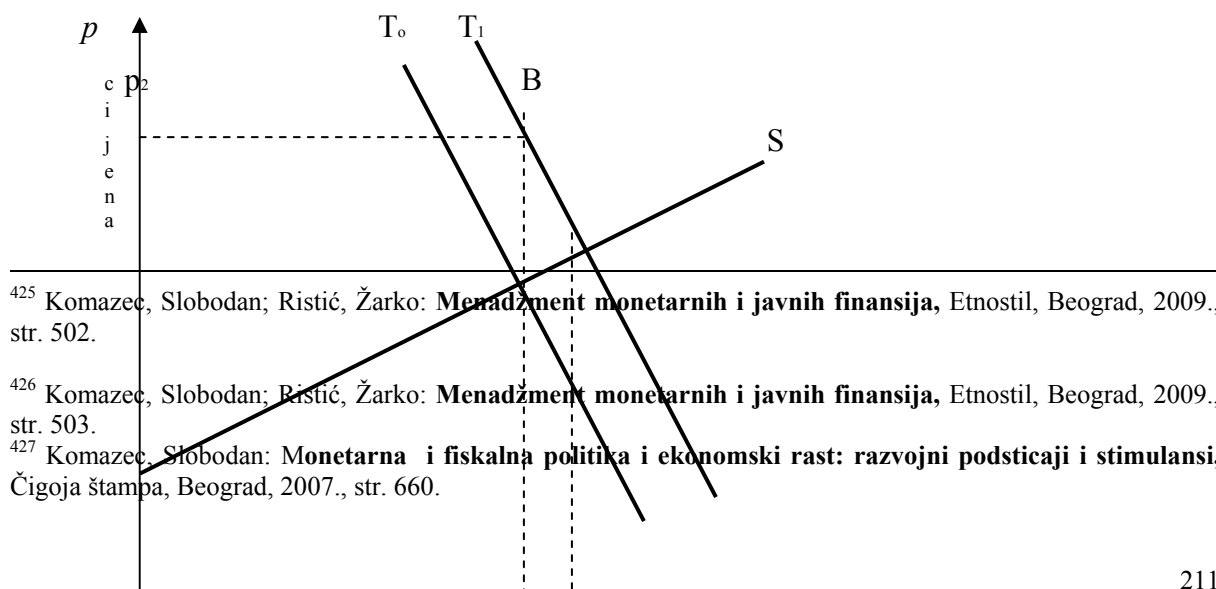
Poreska zahvatnja iz dohotka znače preraspodjelu nacionalnog dohotka (indirektno djelovanje) po subjektima privrede, granama, regionima i slično, tako da je umjesto vlasnika dohotka (privredni subjekti, stanovništvo), poslije oporezivanja, država postala nosilac dijela nacionalnog dohotka. Struktura potrošnje države i njenih organa razlikuje se od potrošnje privrednih subjekata, stanovništva, te se i takva potrošnja različito odražava na nacionalni dohodak. Oduzimanje od određenih privrednih subjekata, preko poreskih zahvatnja, odnosno davanje drugim subjektima (socijalna i druga brojna transferna davanja) – porezima se vrši i značajna preraspodjela dohotka iz socijalnih razloga. U razvijenim zemljama socijalna davanja dostižu često i do visine *per capita* dohotka jedne srednje razvijene zemlje.⁴²⁶

	1984.			1990.			1995.			2001.		
Država	Porezi	Soc.osig.	Ukupno	Porezi	Soc.osig.	Ukupno	Porezi	Soc.osig.	Ukupno	Porezi	Soc.osig.	Ukupno
Švedska	37,2	14,2	51,4	39,4	15,8	55,2	38,8	14,6	53,4	38,8	20,2	59,0
Holandija	25,9	20,3	46,2	25,1	19,9	45,0	25,9	21,3	47,2	24,6	16,5	41,5
Danska	44,3	1,4	45,7	50,5	1,4	52,0	49,4	2,6	52,2	47,8	1,5	49,3
Belgija	32,0	13,1	45,1	33,1	13,1	46,2	34,2	15,9	50,1	31,8	14,5	46,3
Francuska	25,1	19,3	44,4	25,6	19,5	45,1	26,6	22,3	48,9	28,7	16,5	45,2
Italija	24,0	14,6	38,6	26,7	14,5	41,2	24,9	22,4	47,3	30,7	12,4	43,1

Tabela 22: Učešće javnih prihoda u društvenom proizvodu u %⁴²⁷

Porezi su oblik javne štednje i komponenta nacionalnog dohotka, koji svojim promjenama imaju određena i brojna djelovanja na raspodjelu, preraspodjelu i stvaranje nacionalnog dohotka. Time je definitivno odbačena klasična teorija o porezu kao žrtvi i samo nereproduktivnom trošenju nacionalnog dohotka, iz čega je proistekla teorija o minimalnosti poreza.

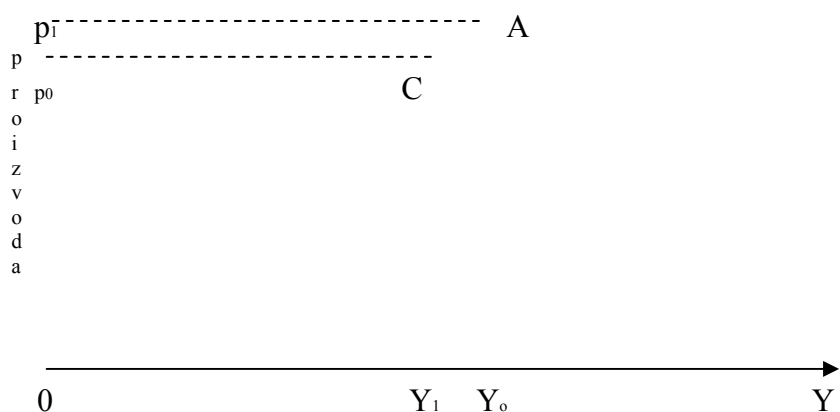
Porezi se i dalje smatraju kao «žrtva» koju privreda i stanovništvo moraju da daju za određene funkcije države (vojska, školstvo, zdravstvo, penziono i socijalno osiguranje, nauka, tehnologija, regionalni razvoj i slično).



⁴²⁵ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 502.

⁴²⁶ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 503.

⁴²⁷ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 660.



Slika 6: Uticaj promjene jedinice poreza na tražnju i rast

Povećanje poreza uz dati dohodak (Y_0) i štednju za T_0 na T_1 ili će smanjiti postojeću štednju - akumulaciju privrede ($A - C$) ili će uz visoke poreze i «oduzimanja» države doći do smanjenja proizvodnje i ponude ($Y_0 - Y_1$), ali uz rast cijena ($P_0 - P_1$) da bi se kompenzovao veći trošak države preko povećanih poreza. Naravno, treba naći granicu do koje se isplati dalje raditi – kada ostaje dio profita preduzeću.

Svako povećanje poreza negativno djeluje na dohodak i ekonomski rast. Smatra se da povećanje poreza multiplikativno djeluje na nacionalni dohodak i zaposlenost, čak i pod pretpostavkom da država tako primljena sredstva troši preko javnih rashoda ponovo u privredu.

Suprotno tome, smanjenje poreza dovodi do oslobađanja dohotka privrednim subjektima i građanima, a to, pod pretpostavkom date sklonosti potrošnji, dovodi do povećanja potrošnje, tj. dohotka (odnosno stope rasta).

Djelovanje poreza na nacionalni dohodak i rast biće različito, što, u osnovi, zavisi od sljedećih faktora:⁴²⁸

- da li se prikupljena sredstva troše ili zadržavaju neutrošena u budžetu;
- da li je potrošnja nastala znatno kasnije u odnosu na prikupljanje sredstava;
- u kom pravcu se usmjeravaju ova sredstva kroz budžet (materijalni rashodi, lični dohoci, privredne i neprivredne investicije, povraćaj poreza, plaćanje kamata na javni dug, stimulacije, refakcije i slično), jer sve ovo ima različite efekte u odnosu na dohodak;
- da li se radi o direktnim ili indirektnim porezima, s obzirom da je njihovo djelovanje na dohodak različito.

Posebno je pitanje da li se oporezuje ukupan dohodak, lični dohoci ili akumulacija. Ukoliko se oporezuje ukupan dohodak, efekti redistribucije su znatno manji, u odnosu na oporezivanje ličnih dohodaka. Ukoliko se oporezuje akumulacija (osnova razvoja) porezi imaju neposredniju vezu s materijalnom osnovom razvoja društva. Zbog toga postoji težnja da se porezi sve više zasnivaju ili na dohotku ili na akumulaciji, je oni, to je očito, postaju snažno sredstvo ekonomske politike, kojim se djeluje na ponašanje i raspodjelu nacionalnog dohotka.

Redistribuciji dohotka posebno doprinosi sistem poreza i transfernih rashoda, jer svako naplaćivanje poreza prouzrokuje preraspodjelu dohotka. Preraspodjela može imati veće

⁴²⁸ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 503.

ili manje progresivne efekte, zavisno od toga kakve se vrste poreskih stopa i uopšte poreza primjenjuju, odbnosno sprovode, i kakvi efekti žele da se ostvare.⁴²⁹

3. EFEKTI POREZA NA EKONOMSKU STRUKTURU

Porezi kao instrumenti fiskalne politike u savremenim privredama sve češće se koriste u djelovanju na izmjenu ekonomske strukture privrede. Porezima se može višestruko djelovati na strukturu privrede, i to:⁴³⁰

1. Na razmještaj kapaciteta;
2. Na brži ili sporiji razvoj određenih grana;
3. Na dislokaciju i izmjenu strukture proizvodnje (radno-intenzivne grane, kapitalno-intenzivne grane);
4. Na izmjenu strukture zaposlenosti;
5. Na preusmjeravanje tražnje s uvoznih na domaće proizvode i indirektno djelovanje na platno-bilansne odnose;
6. Na mikro-planu, povezano sa više djelovanja na strukturu cijene proizvoda.

Država raznim oblicima intervencija u privredi može stimulirati ili destimulirati razvoj određenih grana, oblasti ili proizvodnju određenih područja. Fiskalnim beneficijama (na primjer, poljoprivreda, izvozne grane, energetika, sirovinske grane) može se stimulirati razvoj određenih grana, kao što se i oštrom progresijom oporezivanja može njihov razvoj ograničavati. Danas se u mnogim zemljama poreskom politikom djeluje na ubrzanu industrijalizaciju i modernizaciju – preko ubrzane amortizacije, oslobađanja fondova za razvoj, neraspodijeljene dobiti namijenjene za proširenu reprodukciju, i slično.

Određena parafiskalna davanja i poreske olakšice danas primjenjuje najveći broj razvijenih zemalja, kao: Njemačka, SAD, Francuska, Velika Britanija, Japan i druge.

Postoje i druga, često specifična, djelovanja koja su povezana s ovim područjem. Najvažnije je:⁴³¹

- Podsticanje bržeg razvoja nerazvijenih područja i otklanjanje jaza u razvoju pojedinih regiona određene zemlje;

⁴²⁹ Kimmel, Lewis: **Taxes and Economic Incentives**, Brookings Institution, Washington, 1960.

⁴³⁰ Colm, Gerhard: **Public Revenue and Public Expenditures in the National Income**, National Bureau of Economic Research. New York. 1937. knjiga I.

⁴³¹ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 505.

- Onemogućavanje pretjerane koncentracije industrije u određenim regionima, uz podsticanje dislokacije industrijskih kapaciteta;
- Usljed specifičnog položaja svake zemlje na svjetskom tržištu, što je posljedica različitog nivoa razvoja, dispariteta u cijenama, produktivnosti rada, socijalne politike, različite zaštitne politike, djelovanja odnosa deviznih kurseva i drugih faktora, poreska politika se danas sve više okreće spoljnim ekonomskim i razvojnim ciljevima;
- Otklanjanje strukturalnih djelovanja (uskih grla) u proizvodnji može snažno djelovati na izmjenu strukture proizvodnje određene zemlje;
- Poreska politika (carine, poreska zahvatanja i oslobođanja poreza, povraćaj carina, premije i slično) danas se često upotrebljava za stimulaciju izvoza, mada takve jednostavne mjere poreske stimulacije jedne zemlje obično izazivaju i određene represivne mjere niza drugih («pogođenih») zemalja, što se može smatrati svojevrsnim oblikom dampinga.⁴³²

Dakle, uz čisto unutrašnju strukturu djelovanja, porezi imaju sve izraženija djelovanja na trgovinski i platni bilans, preko stimulacije ili destimulacije priliva inostranog kapitala ili izvoza kapitala iz zemlje, što mnoge zemlje danas često primjenjuju u konceptu svoje dugoročne razvojne politike. Ovo rade zbog toga, jer su promjene poreskog opterećenja znatno efikasnije od promjena kamatne stope.

4. STABILIZACIONO DJELOVANJE POREZA

Promjenama poreza (povećanje ili smanjenje poreza, uvođenje novih, poreska oslobođanja) značajno se djeluje na formiranje i ponašanje novčane kupovne snage ili raspoloživog novčanog dohotka. Pod pretpostavkom da postoji finansijska neravnoteža u privredi, porezima se može djelovati, na različite načine, na njeno otklanjanje.

U uslovima visoke konjunkturalne i stalne inflatorne napetosti svih oblika potrošnje (praćene inflacionim pritiskom, prisustvom stalne tendencije svih oblika potrošnje iznad rasta nacionalnog dohotka i produktivnosti rada), pred mjere poreske politike postavlja se složen strategijski zadatak da apsorbiraju (neutralizuju) viškove tako formirane novčane tražnje i da uspostave uravnoteženije odnose dohotka i potrošnje, a time i finansijsku i ekonomsku stabilnost privrede. Takvu politiku poreza nazivamo - restriktivna. Takva politika se sprovodi u fazi inflacije (zbog čega se zove antiinflaciona poreska politika).

Porezima se, na taj način, može djelovati:

- u pravcu regulisanja kupovne snage (tražnje), stvorene neadekvatnom raspodjelom nacionalnog dohotka, i
- u pravcu regulisanja kupovne snage, stvorene pretjeranom (neadekvatnom) emisijom novca.

Prema tome, porezima se mogu značajno neutralisati inflacioni procesi, odnosno podržavati proces stabilizacije. Ovom stabilizacionom djelovanju poreza u savremenoj finansijskoj teoriji pridaje se poseban značaj. Međutim, i danas se mogu sresti dosta

⁴³² SAD su, na primjer, 1971. godine, donijele odluku o dodatnoj taksi na uvoz u SAD od 10% (zbog zaštite dolara i otklanjanja deficita platnog bilansa). Istina, da bi ovakve mjere dale očekivane rezultate, neophodno je da budu praćene i drugim mjerama ekonomske politike.

uprošćena gledanja na ulogu i djelovanje poreza na ovom području, jer se zastupa stav da struktura poreskog sistema treba biti postavljena tako da osigurava fiskalno djelovanje u pravcu osiguravanja dovoljnih sredstava za pokriće javnih rashoda i odgovarajuće stabilizacije (konjunktur) efekte poreza. Prvi cilj je, prema dosadašnjim shvatanjima, primaran, a drugi sekundaran.⁴³³

Promjene poreza uvodile bi se samo u određenoj situaciji, na primjer, kada se u fazi prosperiteta, treba dodatnim oporezivanjem apsorbovati i povući sa tržišta višak novčane tražnje. Time bi se omogućilo uspostavljanje ekonomske ravnoteže, preko sterilizacije suvišne kupovne snage, dodatnim oporezivanjem. Nasuprot tome, u fazi krize ili recesije, kroz poreska oslobađanja i smanjenje poreza, treba osloboditi dodatnu kupovnu snagu privrednim i drugim subjektima (stanovništvu), što će dovesti do porasta potrošnje i zaposlenosti, odnosno izlaska iz krizne faze ciklusa. Ovako vođena politika poreza naziva se ekspanziona, a sprovodi se, uglavnom, u fazi recesije i nedovoljne zaposlenosti rada i kapaciteta.

Istina, polazeći od kejnzijanskih pozicija o redovno nedovoljnoj efektivnoj tražnji u kapitalizmu – porezi se mogu stvarno efikasno koristiti u politici stvaranja potrebnih uslova za ostvarenje pune zaposlenosti, odnosno u borbi protiv depresija i nezaposlenosti. Ako se pođe od toga da brojne niže grupe stvarno imaju veću sklonost potrošnji, preraspodjelom dohotka u korist ove kategorije (kroz oslobađanje od poreza, smanjenje poreza i slično) i dodatnim oporezivanjem viših dohodovnih grupa može se povećati ukupna tražnja u privredi. Zbog toga se, obično, u ovakvim slučajevima, povećavaju porezi na dohotke bogatih slojeva, a smanjuju posredni (indirektni) porezi na bitne proizvode lične potrošnje.⁴³⁴

Poreska progresija na dohodak, koja je u tržišnim privredama dosta razvijena, omogućava zahvatanje dohotka iznad određenog iznosa, čime se preventivno djeluje na podsticanje potrošnje. Oporezivanjem viših dohodovnih grupa, a oslobađanjem nižih, može se stimulisati potrošnja, ograničavati štednja i sterilizacija dohotka, što sve skupa sprečava kretanje privrede ka recesionalnoj fazi.

Određene poreske olakšice se primjenjuju kada se želi stimulisati određena korisna potrošnja, odnosno regulisati ukupna potrošnja. Povećanjem poreza na dio neraspoređenog profita ili dobiti preduzeća, koji se ne investira, već služi kao rezerva, može se suzbiti tendencija ka pretjeranoj štednji i depresiji, koja dalje vodi u nezaposlenost. Time se porezima može regulisati osnovni odnos investicija i štednje u jednoj privredi, odnosno regulisanju ukupne tražnje.

Sve, dakle, zavisi od toga šta je indicirano kao osnovni faktor neravnoteže, odnos nestabilnosti. Ukoliko su investicije osnovni uzrok nastanka neravnoteže, onda se odgovarajućim porezima (novim porezima, povećanjem stope oporezivanja investicija, oporezivanje fondova za investicije, visoko opterećivanje neproizvodnih investicija i drugo) nastoje ograničiti investicije.

No, i pored navedenog, postavljaju se i neka dodatna pitanja antiniflacionog ili antidepresivnog korišćenja poreza.⁴³⁵

⁴³³ Komazec, Slobodan: **Strategija stabilizacije ekonomskog sistema**, NIP Štampa. Šibenik, 1978., str.450-460.

⁴³⁴ Musgrave, R.; Musgrave, P.: **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw-Hill, New York, 1989., str.499.

⁴³⁵ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 667.

1. Da li u uslovima inflacije koristiti porez na dohodak, a pri tome uzeti u obzir ili dohodak preduzeća, ili dohodak zaposlenih, neraspoređenu dobit, određene fondove banaka (u cilju ograničavanja kredita), ili koristiti poreze na neke od oblika potrošnje (lične, investicione, opšte, uvozne tražnje) i slično, jer djelovanje i efekti poreza na razne oblike dohotka je različito, kao što je i različito kod korišćenja poreza na razne oblike potrošnje.
2. Da li u uslovima depresije koristiti olakšice na razne oblike dohodaka (za koje nema garancije da će otići u potrošnju) ili direktno koristiti poreska rasterećenja pojedinih oblika potrošnje.

Mada ne postoji jedinstven stav o tome koji su porezi efikasniji u djelovanju na privrednu nestabilnost (direktni ili indirektni), sigurno je da je njihova primjena i efikasnost različita od privrede do privrede, u zavisnosti od strukture privrede, strukture poreskog i finansijskog sistema, društveno-ekonomskih odnosa, nivoa ekonomskog razvoja i drugo. Isto tako, u određenom periodu veću efikasnost će pokazati jedni, u drugom periodu – drugi oblici poreza. Jedino je pri tome teoretski dokazano da indirektni porezi znatno brže i sa većom efikasnošću regulišu potrošnju od direktnih poreza, a direktni veće efekte daju u formiranju, strukturi i raspodjeli nacionalnog dohotka.

Danas se i ciljevi oporezivanja razlikuju od klasičnih. Veoma karakterističnu formulaciju ciljeva oporezivanja, posebno u koncepciji funkcionalnih finansija, dao je poznati američki profesor Abba Lerner. On ističe da «cilj oporezivanja nikada nije bio da se oduzme dohodak u korist države, već da ostane manje raspoloživog dohotka u rukama poreskog obveznika.»⁴³⁶

Država bi, prema njemu, mogla lako doći do potrebnih sredstava običnom emisijom novca – ako bi to bio cilj koji bi se trebao ostvariti porezima. Po izmirenju poreza, poreskom obvezniku ostaje manje slobodno raspoloživog novca za trošenje, čime se reguliše lična potrošnja u privredi. S druge strane, posezanje za novom emisijom sigurno vodi u inflaciju i nestabilnost, što je karakteristika deficitnog finansiranja razvoja i što navodi državu da se teže opredijeli za ovaj način stvarno lakog stvaranja novca i dohotka.

Vlade gotovo svih zemalja danas sve više koriste poreze kao sredstvo ograničavanja ukupne tražnje – posebno u uslovima kada je potrebno da se osujete pretjerana tražnja i inflacija.⁴³⁷

Veći broj razvijenih zemalja, među kojima naročito SAD, Francuska, Velika Britanija, navode se kao primjeri zemalja u kojima se porezi koriste radi djelovanja na privatnu potrošnju. U vezi sa očekivanjem kretanja zaposlenosti, finansijske stabilnosti i bilansa plaćanja – vrše se određene promjene poreskih stopa. U koncepciji fiskalne politike SAD i Velike Britanije investicije i državni rashodi tretiraju se kao date veličine, dok se privatna tražnja uzima kao varijabla na koju se može djelovati restriktivno, ako se predvidi inflacija, ili može stimulisati – ako se očekuje opadanje ekonomske aktivnosti i zaposlenosti. Smanjenje poreza, uz istovremeni porast transfernih rashoda, dovodi do odgovarajućeg, prilično diferenciranog porasta raspoloživih dohodaka, što u krajnjem slučaju dovodi do porasta potrošnje, stimulisanja proizvodnje i postizanja zaposlenosti u privredi.

Smanjenje poreza i rast transfernih rashoda javlja se samo kao inicijalni faktor, koji ne bi smio biti neutralisan djelovanjem drugih faktora sa suprotnim efektima.

⁴³⁶ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 667.

⁴³⁷ Pitchford, J.; Turnovsky, S.J.: **Some Effects of Taxes on Inflation**, The Quarterly Journal of Economics, 1976., str.533-535:

Da bi se djelovalo na ličnu potrošnju i redistribuciju dohodaka u privredi, obično se sprovodi sljedeća politika:

- Povećavaju se ili smanjuju poreske stope na dohotke uopšte.
- Progresivno se oporezuju određene dohodovne grupe stanovništva.

Time se može djelovati na smanjenje raspoloživosti dohotka stanovništva i dijela potrošnje. Takvo oporezivanje, ukoliko je praćeno porastom transfernih davanja, praćeno je i određenim socijalnim efektima i preraspodjelom dohotka u korist nižih dohodovnih grupa, što dovodi do toga da se sklonost potrošnji povećava uz sve efekte koji iz toga proizilaze. U mnogim razvijenim privredama danas oko 67 – 75% ukupne finalne tražnje predstavlja privatna i lična tražnja i investiciona tražnja. Regulisanje elemenata lične tražnje moguće je, dakle, kombinacijom određenih mjera sistema oporezivanja dohodaka i kreditno-monetarnom politikom.

	Francuska	SAD	V. Britanija	Njemačka
Privatna potrošnja	62,1	64,1	60,5	57,7
Javna potrošnja	15,3	20,9	21,1	20,8
Fiksne investicije	22,6	15,0	18,4	21,5

Tabela 23: Struktura domaće tražnje razvijenih privreda u %⁴³⁸

Oporezivanjem se redovno oduzima dio nacionalnog dohotka, uz smanjenje mase dohotka raspoloživog za ličnu potrošnju i investicije. To omogućava korišćenje poreza kao efikasnog instrumenta – u svrhu ublažavanja konjuktornih fluktuacija u privredi, a posebno neravnoteže inflacionog karaktera.

Porezi se, isto tako, mogu efikasno koristiti kao sredstva za snižavanje i ograničavanje potrošnje i investicija ili za njihovo povećavanje. U prvom slučaju, porezima zahvaćena sredstva se tezaurišu ili sterilišu u budžetu, uz stvaranje određenih rezervi (budžetskog suficita ili smanjenja postojećeg deficita) za kasniju upotrebu, kada se privredna situacija izmjeni. U drugom slučaju, oslobađaju se fondovi potrošnje i investicija. To sve ukazuje na činjenicu da se djelovanje poreza u pravcu ostvarivanja stabilnosti privrede ovdje posmatra izolovano, teoretski čisto, bez uzimanja u obzir efekata javnih rashoda, s jedne strane, i efekata provedene monetarno-kreditne politike, s druge strane, jer postoji mogućnost da se efekti postignuti oporezivanjem potpuno neutrališu suprotnim efektom javnih rashoda. Ako se povećanim oporezivanjem dohotka i potrošnje želi ograničiti pretjerana tražnja u privredi, a u isto vrijeme se povećavaju javni rashodi za isti, ili veći iznos, stabilizacioni efekti će potpuno izostati, odnosno, ako se sprovodi politika smanjenja poreza (ekspanzivna poreska politika) – desiće se suprotno, samo što se mijenja struktura potrošnje, povećava se budžetska na račun lične ili investicione potrošnje.

Zbog toga je antidepresivno djelovanje poreza najuže vezano za djelovanje javnih rashoda na tom području. Takođe, to predstavlja organsku cjelinu u sklopu jedinstvene budžetske politike. Isto tako, ukoliko se pri restriktivnoj politici poreza provodi ekspanzivna monetarna politika, stabilizacioni efekti će sigurno potpuno izostati. Zbog toga se u modernoj finansijskoj teoriji i politici postavlja jasan zahtjev za njihovu koordinaciju, uz istovremenu sinhronizaciju.

Sljede osnovne poreske stope na glavne poreske oblike u nekoliko privreda EU i Republike Srbije:

⁴³⁸ Izvor: OECD

	Porez na dobit	Porez na dohodak	PDV	
			povlašćena	osnovna
Austrija	25	0-50	5	20
Njemačka	25	0-48,5	4	16
Italija	36	23-45	5	20
Češka	31	15-32	4	22
Mađarska	16	20-40	3	25
Poljska	19	19-40	3	22
Slovenija	25	17-50	6	20
Republika Srpska	10	10	-	17

Tabela 24: Poreske stope država EU i Republike Srpske u %⁴³⁹

Naravno, u takvim odnosima poreskih stopa, teško je voditi jedinstvenu i stabilizacionu fiskalnu politiku. Ovo posebno iz razloga što je i visina javnog duga u BDP vrlo različita po zemljama, ali i fiskalno opterećenje, stopa inflacije i drugo. Posebno se to odnosi na učešće javnih rashoda u društvenom proizvodu i budžetski deficit.

Stopa poreza na dobit (profit) je različita po državama, u zavisnosti od finansijske i razvojne politike, kojom se želi veće reinvestiranje ili privlačenje stranog kapitala, ali i izbjegavanje prikrivanja profita u cilju izbjegavanja oporezivanja. Slijede aktuelne stope u nekim izabranim državama:

Država	Stopa poreza na dobit
Grčka	32%
BiH	30%
Češka	26%
Austrija	25%
Rumunija	25%
Slovenija	25%
Albanija	25%
Hrvatska	20%
Bugarska	19,5%
Poljska	19%
Slovačka	19%
Mađarska	19%
Makedonija	15%
Irska	12,5%
Srbija	10%
Republika Srpska	10%
Crna Gora	9%

Tabela 25: Stopa oporezivanja profita⁴⁴⁰

Stopa kojom se oporezuje profit (dobit) kreće se između 9% (Crna Gora) do 32% (Grčka).

⁴³⁹ Izvor: Taxation of Corporate Income 2005, OECD

⁴⁴⁰ Izvor: Taxation of Corporate Income 2005, OECD

Time se porezima može podsticati visina samofinansiranja, a ako se sredstva štednje ne drže sterilna, već se investiraju, tada se dopunski ovako usmjerena sredstva i investicije u privredi poreski oslobađaju. Uglavnom se polazi od stava:⁴⁴¹

- Da je fiskalna presija previsoka i poreska stega guši preduzetništvo i investicije, te bi trebalo snižavati poreze i druga zahvatanja države iz privrede i od stanovništva;
- Da se i javni rashodi i javni prihodi trebaju relativno snižavati u društvenom proizvodu. U tom pogledu elastičnost javnih rashoda i prihoda (u smislu povećavanja ili snižavanja) je ograničena;
- Državi ostaju, preko fiskalne politike, uglavnom krupne neprofitabilne, dugoročne, ali neophodne investicije u energiju, elektroprivredu, saobraćajnice, informatiku, školstvo, naučni rad, zdravstvo, penzije, nezaposlenost i drugo, u koje privatni kapital, motivisan isključivo profitom, ne ulazi, posebno u investicije dugoročnog karaktera;
- U takvom opštem zaokretu fiskalne politike, cijelu osnovu čini ekonomika ponude i neoliberalni tržišni koncept, a državi ostaje, na području regulisanja investicija, naprijed navedena struktura investicija.

5. SVJETSKA EKONOMSKA KRIZA I FISKALNA POLITIKA

Poslije višegodišnjeg ekonomskog rasta, u jesen 2008. godine postalo je jasno da je svijet zahvatila najveća ekonomska kriza od velike depresije iz tridesetih godina prošlog vijeka. U aprilu 2009. godine Međunarodni monetarni fond (IMF) objavio je dramatičnu projekciju prosječnog globalnog pada ekonomske aktivnosti za 1.3% za 2009. godinu.⁴⁴² Pojedine zemlje članice Evropske unije (EU) suočile su se sa znatno većim ekonomskim padom u odnosu na prosječni pad u EU. Procjena pada ekonomske aktivnosti u Njemačkoj u prvim izvještajima MMF-a iznosila je čak više od 6%, a u Irskoj više od 8% u odnosu na isti period 2008. godine.

Premda posljednji izvještaji ukazuju na to da su neke evropske zemlje kao što su Francuska i Njemačka već u drugom kvartalu 2009. godine izašle iz recesije, te bilježe skroman ekonomski rast od 0.4%, i dalje je neizvjesno kada će se većina evropskih zemalja potpuno oporaviti. Pored toga, stope nezaposlenosti u skoro svim evropskim zemljama nastavljaju da rastu i u 2010. godini, a prema pisanju ekonomista ne očekuje se da će doći do značajnijeg rasta zaposlenosti prije 2012. godine.

U odgovoru na krizu, zemlje EU usvojile su niz programa i mjera za suzbijanje recesije. Pored intervencije usmjerene ka održanju likvidnosti finansijskog sektora kao početnog odgovora na globalnu ekonomsku krizu, zemlje EU su odgovorile i nizom stimulativnih (kratkoročnih i srednjoročnih) programa podrške ključnim sektorima i industrijskim granama.

Da bi se suočila sa efektima krize, EU je preduzela obimne mjere sadržane u Evropskom planu ekonomskog oporavka koji obuhvata finansijske pakete pomoći, fiskalne

⁴⁴¹ Musgrave, R.: **The Theory of Public Finance**, Mc Graw-Hill Book Company, New York. 1959. (Prevod, Naučna knjiga, Beograd. 1983. str. 274.).

⁴⁴² IMF World Economic Outlook, April 2009.

stimulanse i privremenu podršku teško pogođenim sektorima, te posebno ugroženim grupama.⁴⁴³

Korporativno oporezivanje je jedno od polja gdje su članice EU uvele promjene s ciljem poboljšanja fiskalnog okruženja za poslovanje. U nekim državama članicama ove mjere odgovaraju reformama kojima se žele trajno smanjiti porezi (Francuska, Nemačka, Slovenija, Slovačka). U drugim slučajevima, mjera je privremena i ima za cilj da olakša poslovanje smanjenjem poreza kao što je slučaj u Rumuniji, Letoniji, Poljskoj i Grčkoj). Druge mjere vezane za fiskalni sistem su usvojene sa ciljem održanja likvidnosti preduzeća, posebno mjere kao što su ubrzana plaćanja PDV-a (Holandija, Španija, Francuska, Poljska i Češka) ili ubrzanje drugih državnih isplata (Portugalija, Holandija i Belgija).⁴⁴⁴

Njemačka je odobrila dva stimulatívna paketa mjera za suzbijanje krize krajem 2008. i početkom 2009. godine. Oba paketa finansirana su u potpunosti putem zaduživanja. Paket fiskalnih mjera koji ima za cilj da putem poreskih olakšica i povoljnog kredita stimuliše njemačku privredu iznosio je 470 miliona evra u 2009. godini, a 610 miliona evra u 2010. godini, odnosno 0.005% BDP-a. Oba paketa sadrže mjere poreskih olakšica, projekte javnih investicija i direktnu pomoć određenim sektorima. Poreske olakšice za pojedince i firme u prvom paketu iznose 28.6 milijardi evra, a u drugom paketu 21.5 milijardu evra. Posebno ciljani segmenti su inovativna mala i srednja preduzeća u energetske efikasnom sektoru, te olakšice pri kupovini novog auta, ekološki prihvatljivog, za pojedince koji prestaju sa korišćenjem starog auta, u ukupnom iznosu od čak 5 milijardi evra. Na ovaj način se u sektoru potražnje vrši indirektna podrška automobilske industriji u skladu sa dugoročnim ciljem smanjenja zagađenosti.

Pored više od 400 milijardi evra podrške bankarskom sektoru, francuska vlada usvojila je paket mjera za suzbijanje krize krajem 2008. godine u vrijednosti od 26 milijardi evra za javne radove i direktnu podršku ključnim sektorima. Paket sadrži mjere jačanja likvidnosti velikih korporacija, kao i javne investicije od strane centralne vlasti, lokalnih vlasti kao i javnih kompanija. Ukupan iznos predviđen za potrošnju u 2009. godini iznosio je 15.05 milijardi evra.

Prema navodima Gardijana,⁴⁴⁵ u februaru 2009. godine, Vlada Velike Britanije uložila je 20 milijardi funti u stimulatívni paket mjera za suzbijanje posljedica svjetske ekonomske krize u novembru 2008. godine. Od ovih 20 milijardi funti stimulatívno paketa, 15.4 milijarde funti odnosi se na poreske olakšice za biznise i pojedince. Srž stimulatívno paketa je u smanjenju PDV-a sa 17.5% na 15% do kraja 2010. godine, te u investicijama u javne radove u iznosu od 3 milijarde funti. Plan je takođe predvidio povećanje poreza za pojedince koji zarađuju više od 150.000 funti godišnje sa 40 na 45% sa početkom aprila 2011. godine, te doprinosa za osiguranje, osim za one sa najnižim primanjima.

Zemlje centralne i istočne Evrope, suočene sa izrazito nepovoljnim eksternim faktorima (pad stranih direktnih investicija i pad izvoza, smanjenje obima tzv. prekograničnih kredita, porast troškova zaduživanja...), različitim fiskalnim mjerama se bore protiv negativnog ekonomskog rasta i pada domaće tražnje.⁴⁴⁶ Imajući u vidu specifičnosti svake od

⁴⁴³ European Commission: **A European Economic Recovery Plan**, Novembar, 2008.

⁴⁴⁴ Abaspahić, Haris; Bajrović, Reuf; Dostić, Goran; Dragnić, Lejla: **Odgovori na ekonomsku krizu i srednjoročne perspektive razvoja u Evropskoj Uniji i Bosni i Hercegovini**, Centar za politike i upravljanje, Sarajevo, 2009., str. 15. (www.cpu.org.ba)

⁴⁴⁵ The Guardian: **Freeing up the lending flow** dostupno na <http://guardian.co.uk/politics/2009/feb/17/economic-rescue-plan>, Februar, 2009.

⁴⁴⁶ **Fiskalne mere zemalja Centralne i Istočne Evrope** (objavljeno u: Izveštaj o inflaciji, Narodna banka Srbije, Beograd, avgust 2009., str.47.)

tih zemalja (neke su u sklopu priprema za pridruživanje Evropskoj uniji postigle veći stepen ekonomske stabilnosti), kao i činjenicu da one nisu pogođene krizom u istoj mjeri, nije bilo moguće primijeniti univerzalno rješenje. Takođe, nisu se sve zemlje oslonile na pomoć međunarodnih finansijskih institucija pri donošenju mjera za ublažavanje efekata svjetske finansijske krize.

Vlada Republike Srbije donijela je odluku o jednostranoj primjeni Prelaznog sporazuma sa EU, kao i o dodatnom smanjenju carine na automobile što, pored smanjenja prihoda od carina, zbog smanjenja osnovice automatski povlači i smanjenje prihoda od PDV pri uvozu. Dalje, izuzev povećanja akciza i (prihodno zanemarljivih) republičkih administrativnih taksi, ostali zakoni koji uređuju prihodnu stranu budžeta usvojeni u januaru 2009. godine dodatno su donijeli trajno ili privremeno ukidanje poreza. Izmjenama i dopunama Zakona o porezu na imovinu ukinut je porez na naslijeđe i poklon, kao i na prenos apsolutnih prava nad udjelima i hartijama od vrednosti. U januaru je donesen Zakon o privremenom izuzimanju od oporezivanja porezom na dohodak građana određenih vrsta prihoda.⁴⁴⁷ Ovim su zakonom u 2009. godini izuzeti iz oporezivanja prihodi građana od kamate i kapitalne dobiti u prometu udjela i hartija od vrednosti. Ovim zakonom je propisano i da se neće utvrđivati niti naplaćivati ni porez na prihode od poljoprivrede i šumarstva na katastarski prihod i to za 2008. godinu retroaktivno, kao ni za 2009. godinu. Ali, to i nije neka novost, već praksa ustaljena 2004. godine od koje se ovaj porez niti utvrđuje niti naplaćuje. Ova praksa, istovremeno, veoma jasno svedoči o neprekidnom odlaganju otpočinjanja oporezivanja prihoda iz poljoprivrede.

Vlada Hrvatske je u februaru usvojila paket od deset antirecesionih mera, kojima treba da se očuva makroekonomska stabilnost. Pored smanjenja javne potrošnje, poseban akcenat je stavljen na očuvanje likvidnosti realnog sektora. Mjerama se predviđa smanjenje neporeskih davanja koja opterećuju privredu. Takođe je utvrđeno da javna preduzeća imaju rok od 60 dana za izmirenje dospjelih obaveza, kao i da stopa zaposlenosti u javnom sektoru ostane nepromjenjena. Krajem jula je usvojen treći rebalans budžeta u 2009. godini. Njime su planirani prihodi povećani za 188,4 miliona evra, a rashodi smanjeni za 35,5 miliona evra, uz projektovani budžetski deficit od 2.056 miliona evra, ili 3,4% BDP-a. Povećanje prihoda treba da se ostvari kroz povećanje opšte stope poreza na dodatu vrijednost sa 22% na 23%. Uveden je i poseban porez od 2% na plate, penzije i druga primanja veća od 410 evra, dok se lični prihodi veći od 820 evra oporezuju po duplo većoj stopi. Uveden je porez na luksuzna vozila, kao i porez na usluge mobilne telefonije od 6%.⁴⁴⁸

U Crnoj Gori su prihodi budžeta smanjeni za 6% od planiranih, uprkos drugom povećanju akciza na gorivo i cigarete od 10% u 2009. godini. Izdaci budžeta su smanjeni na osnovu umanjavanja rashoda za bruto plate od 4,6% i smanjenja troškova za materijal i usluge u državnoj administraciji.⁴⁴⁹

U Makedoniji je usvojen paket mjera kojim se za 330 miliona evra smanjuju fiskalne obaveze i otpisuju dugovi privrednim subjektima kako bi se ublažile negativne posljedice svjetske ekonomske krize. Tim mjerama se smanjuju porezi na prihode i imovinu, ukida porez na kapitalnu dobit, osim za isplatu dividendi. Poljoprivrednici s godišnjim prihodom manjim od 5.000 evra su oslobođeni plaćanja poreza. Potraživanja od privrednih subjekata za neplaćene doprinose za zdravstveno osiguranje za poslednje četiri godine se otpisuju uz uslov

⁴⁴⁷ Bisić, Milica: **Javne finansije Srbije u jesen 2009** (www.skockajtebudzet.rs)

⁴⁴⁸ **Fiskalne mere zemalja Centralne i Istočne Evrope** (objavljeno u: Izveštaj o inflaciji, Narodna banka Srbije, Beograd, avgust 2009., str.47-48.)

⁴⁴⁹ **Fiskalne mere zemalja Centralne i Istočne Evrope** (objavljeno u: Izveštaj o inflaciji, Narodna banka Srbije, Beograd, avgust 2009., str.47-48.)

da se redovno uplaćuju doprinosi za sve zaposlene naredne četiri godine. Uvodi se trogodišnje zamrzavanje dugova za kompanije koje nisu redovno izmirivale doprinose za penzijsko osiguranje. Otpisuju se kaznene kamate za neplaćene poreze na prihod kompanija, kapitalnu dobit i imovinu, kao i porez na dodatu vrijednost.

Prvi stimulativni paket u Sloveniji usvojen je krajem 2008. godine, a iznosio je 2.1% BDP-a. Dio novca predviđen je za kompanije koje vrše trenutna otpuštanja radnika. Cilj je sačuvati postojeća radna mjesta smanjenjem troškova rada. Vlada će djelimično subvencionirati doprinose preduzeća koja moraju smanjiti radno vrijeme. Takođe je predviđeno i smanjenje doprinosa za socijalno osiguranje i smanjenje dohotka tokom bolovanja sa 80% na 70%.⁴⁵⁰

Vlada Češke je početkom 2009. godine, usljed pada ekonomske aktivnosti, usvojila mjere koje imaju za cilj vođenje kontraciklične fiskalne politike i koje su rezultirale povećanjem budžetskog deficita na 4% BDP-a. Putem smanjenja poreza na dohodak i doprinosa za zdravstveno i socijalno osiguranje, vlada je namjeravala da utiče na usporavanje rasta nezaposlenosti.

Krajem 2008. godine u Poljskoj je usvojen paket mjera koji treba da obezbjedi prevazilaženje kriznog dvogodišnjeg perioda i sigurno približavanje Evropskoj monetarnoj uniji. Između ostalog, usvojen je i zakon kojim se štite radna mjesta, tako da su predviđena sredstva za sufinansiranje isplata zarada radnicima na prinudnom odmoru. Ipak, budžetski deficit za 2009. godinu od 4,1 milijarde evra u potpunosti je iskorišćen u prvih šest meseci tekuće godine. Rebalansom budžeta planirano je smanjenje budžetskih primanja od preko šest milijardi evra i povećanje deficita do 4,5% BDP-a (6,1 milijarda evra), što je u suprotnosti s mastrihtskim zahtevima, tako da se priključivanje zoni evra očekuje najranije 2013. godine.⁴⁵¹

Vlada Estonije je povećala porez na dodatu vrijednost sa 18% na 20%. Akcize na naftne derivate su povećane u prosjeku za 11%, a akcize na cigarete od 5% povećane su od 1. januara 2010. godine.⁴⁵²

Vlada Letonije je, u saradnji sa Evropskom unijom i MMF-om, usvojila program ekonomske stabilizacije. Evropska unija i MMF su dalju finansijsku podršku uslovili ublažavanjem budžetskog deficita. Vlada se opredijelila za smanjenje javne potrošnje putem smanjenja penzija za 10% i plata u javnom sektoru za 20%, dok je sljedeći korak povećanje PDV-a.⁴⁵³

Globalna ekonomska kriza značajno je uticala na ekonomiju Republike Srpske, što se u kombinaciji sa dugoročnim strukturalnim problemima i niskom konkurentnošću domaće ekonomije odrazilo na smanjenje svih ključnih ekonomskih indikatora u zemlji. Savjet ministara i entitetske vlade usvojile su pakete mjera za suzbijanje posljedica svjetske ekonomske krize u rasponu od četiri meseca. Pored toga, Bosna i Hercegovina je potpisala stand-by aranžman sa IMF-om u vrijednosti 1,2 milijarde evra u julu 2009. godine. Usvojene mjere se mogu podijeliti na restriktivne, podsticajne i mjere socijalnog karaktera. Najveći dio sprovedenih mjera je u sferi restriktivnog djelovanja, a uslovljen je zahtjevima IMF-a.

⁴⁵⁰ OECD, **Fiscal Packages across OECD countries, overview and country details**, 31 March 2009.

⁴⁵¹ **Fiskalne mere zemalja Centralne i Istočne Evrope** (objavljeno u: Izveštaj o inflaciji, Narodna banka Srbije, Beograd, avgust 2009., str.47-48.)

⁴⁵² **Fiskalne mere zemalja Centralne i Istočne Evrope** (objavljeno u: Izveštaj o inflaciji, Narodna banka Srbije, Beograd, avgust 2009., str.47-48.)

⁴⁵³ **Fiskalne mere zemalja Centralne i Istočne Evrope** (objavljeno u: Izveštaj o inflaciji, Narodna banka Srbije, Beograd, avgust 2009., str.47-48.)

Fiskalno vijeće Bosne i Hercegovine je krajem 2008. godine usvojilo program mjera za ublažavanje posljedica globalne ekonomske krize. Smanjenje javne potrošnje prvenstveno se planiralo ostvariti kroz reformu javne uprave do 2010. godine, uz racionalizaciju broja zaposlenih u administraciji. Povećanjem akciza na naftu i naftne derivate, cigarete i alkohol planirano je povećanje prihoda od oko 150 miliona evra. Predloženo je i naplaćivanje posebnih cestarina u iznosu od 0,10 maraka na litar derivata nafte kroz Zakon o akcizama. Izmjenom zakona o akcizama, BiH bi mogla za godinu dana da poveća prihode za oko 85 miliona evra. Smanjenje zarada u javnom sektoru za 10% i rebalans budžeta su uslovi za stand-by aranžman koji je postignut s MMF-om⁴⁵⁴.

Mnogi analitičari su smatrali da se zemlje u razvoju mogu sačuvati od globalne ekonomske krize okretanjem domaćem tržištu sa fiskalnim stimulansom ka domaćoj tražnji. Ipak, stepen povezanosti domaće tražnje i eksternih faktora je u velikoj meri zanemaren pri davanju takvih prognoza. Zajedničko za sve zemlje centralne i istočne Evrope je – neophodnost sprovođenja sistemskih reformi radi ispravljanja strukturnih grešaka koje nisu bile primjetne tokom kreditnog buma u periodu prije nastupanja krize. Poseban problem za većinu tih zemalja je obaveza ispunjavanja u ovom trenutku nepopularnih mastrihtskih kriterijuma za pristupanje Evropskoj monetarnoj uniji, što izaziva dodatnu političku nestabilnost. Prudencijalna fiskalna politika i efikasno sprovođenje mjera predstavljaju jedan od važnih preduslova za uspjeh donesenih mjera.

Velik dio mjera koje su bile primijenjene kod drugih imao je za cilj povećati potrošnju, tako da su se mnoge zemlje odlučile za smanjenje poreskog opterećenja dohotka građana ili dobiti poduzeća, u nekim slučajevima s istovremenim povećanjem stopa poreza na potrošnju, odnosno PDV-a i trošarina. Konkretno, različite mjere primijenjene su u cilju smanjenja poreskog opterećenja i opterećenja socijalnim davanjima dohotka građana te su uključivale, na primjer, povećanje neoporezivih iznosa (odnosno ličnih odbitaka) ili smanjenje poreskih stopa i stopa socijalnih davanja ili pak uvođenje nekih drugih olakšica.

U sferi oporezivanja preduzeća, mjere u nekim zemljama su uključivale smanjenje stope poreza na dobit ili poreza po odbitku, no u većini slučajeva uključivale su davanje dodatnih olakšica u vidu povećane (tzv. ubrzane) amortizacije, dodatnih olakšica za troškove istraživanja i razvoja, kraće razdoblje povrata preplaćenog poreza na dobit, povećanje broja godina u kojima se mogu koristiti poreski gubici itd. Ove mjere bile su u nekim slučajevima praćene povećanjem stope PDV-a (ili trošarina) i/ili smanjenjem broja olakšica unutar sistema PDV-a, s tim da su neke zemlje ubrzale periode povrata PDV-a kako bi poboljšale likvidnost. Manji broj zemalja odlučio se primijeniti dodatna poreska opterećenja dohotka građana u vidu povećanja poreskih stopa ili stopa socijalnih davanja ili uvođenja novih poreskih oblika, iz razloga što bi navedeno smanjilo kupovnu moć građana, te time indirektno smanjilo i potrošnju, a posljedično i druge poreske prihode itd.⁴⁵⁵

U Srbiji, Sloveniji, Hrvatskoj i BiH, novi porezi na plate nisu se našli na spisku vladinih mjera za borbu protiv ekonomske krize, ali je u Republici Srpskoj početkom 2009. godine izmjenjen način oporezivanja prihoda čime se dodatno puni budžet. Naime, u Republici Srpskoj je od 1. januara 2009. godine na snazi novi obračun poreza na plate, pa se sada oporezuju bruto plate i lična primanja, a ne kao ranije neto plate. Na ovaj način oporezivanje je povećano za četiri odsto, što je i dodatno opterećenje za privredu. Od 1. januara 2009. godine je na snazi i odluka Vlade RS prema kojoj se na prihode ostvarene po osnovu povremenih i privremenih poslova i dodatnog angažmana (autorski rad, honorari itd) umjesto

⁴⁵⁴ Vijeće ministara BiH: **Mjere iz nadležnosti Vijeća ministara BiH za ublažavanje posljedica ekonomske krize na gospodarstvo Bosne i Hercegovine**, mart 2009;

⁴⁵⁵ European Commission: **A European Economic Recovery Plan**, Novembar, 2008.

dosadašnjih 10% obračunava 36% na isplaćene naknade. Dio tih sredstava uplaćuje se za penzione i zdravstvene fondove ali uplaćeni iznos ne ulazi u osnovicu po kojoj bi tim osobama kasnije trebalo da bude obračunata penzija. Dalje, u RS se od 01.02.2011. porez na dohodak obračunava po jedinstvenoj stopi od 10%, umjesto dosadašnjih 8% uz ukidanje neoporezivog minimuma, doprinosi se povećavaju sa 30,6% na 33%. Pored ovih, restriktivnih mjera, uvedene su i određene olakšice za tekstilnu i kožarsko-prerađivačku industriju po kojima će se doprinosi obračunavati na osnovicu koju čini 25% od prosječne bruto plate.⁴⁵⁶

Ovo je jedina vlada u regionu koja će se na taj način boriti protiv ekonomske krize, dok u drugim zemljama smanjuju poreze i doprinose. Smanjenje poreskog opterećenja dohotka građana podstiče potrošnju domaćinstava, novih investicija i domaće proizvodnje. Određeno poresko rasterećenje preduzetnika takođe je nužno kako bi se podstakla proizvodnja i izvoz. Ali politika daljeg smanjivanja plata, te rast nezaposlenosti, politika tzv. *wage deflation*, tj. politika deflatorskog snižavanja plata - kada se restriktivnom fiskalnom politikom žele smanjiti javni izdaci u uslovima stabilnog kursa kako bi se povećala konkurentnost i rast ne pokazuje pozitivne rezultate. Ovdje treba uzeti u obzir djelovanje tzv. paradoksa štednje (koji je definisao John Maynard Keynes - fenomen kada povećana štednja djeluje prorecesivno).

Primjena SSP, izmjena Zakona o carinskoj politici u dijelu ukidanja prihoda od carine i carinskih evidencija, usklađivanje Zakona o akcizama sa minimalnim standardima EU usloviće dalje pogoršanje konkurentne sposobnosti domaće privrede i njenog položaja na domaćem tržištu.⁴⁵⁷ Zbog toga bi primjenu mjera i propisa u pravcu liberalizacije tržišta i primjene standarda EU, s jedne strane, uporedo trebale pratiti mjere u budžetu u dijelu finansijske podrške i podsticaja malim i srednjim preduzećima i poljoprivrednim proizvođačima, barem na približnom nivou zemalja EU, s druge strane.

Dok je rastuća uloga vlade neophodna kako bi se spriječilo prelijevanje teške recesije u depresiju, pogrešna javna politika može dovesti do podcijenjenog rasta u godinama koje dolaze. Restriktivna fiskalna politika koja obuhvata bolan proces povećanja poreza i smanjenja državne potrošnje može smanjiti stopu privrednog rasta u srednjoročnom periodu. Takva fiskalna prilagođavanja mogu biti potrebna kako bi se osigurala srednjoročna održivost duga, ali će neodložno rezultirati smanjenjem agregatne potražnje. Snažan privredni rast je ključni faktor koji može doprinijeti kontinuiranom poboljšanju u javnim finansijama zemalja. Ali se on ne temelji na neodgovarajućem restrukturiranju finansijskog sektora i deflaciji koja ograničava sposobnost domaćinstava na potrošnju, spremnost preduzeća na investiranje, a finansijskih institucija na kreditiranje. Drugim riječima, potrebno je mnogo više nego masivan fiskalni podsticaj kako bi se osigurao ekonomski rast.

6. EFEKTI POREZA NA INVESTICIJE

Investicije su osnovna poluga društvenog i ekonomskog razvoja svake zemlje, osnovni generator dinamike rasta svake privrede. Investicije se, stoga, ne mogu prepustiti stihiji tržišta i samo odnosima na relaciji štednja – investicije.

⁴⁵⁶ Ekonomska politika za 2011. godine (www.narodnaskupstinars.net)

⁴⁵⁷ Abaspahić, Haris; Bajrović, Reuf; Dostić, Goran; Dragnić, Lejla: **Odgovori na ekonomsku krizu i srednjoročne perspektive razvoja u Evropskoj Uniji i Bosni i Hercegovini**, Centar za politike i upravljanje, Sarajevo, 2009., str. 15. (www.cpu.org.ba)

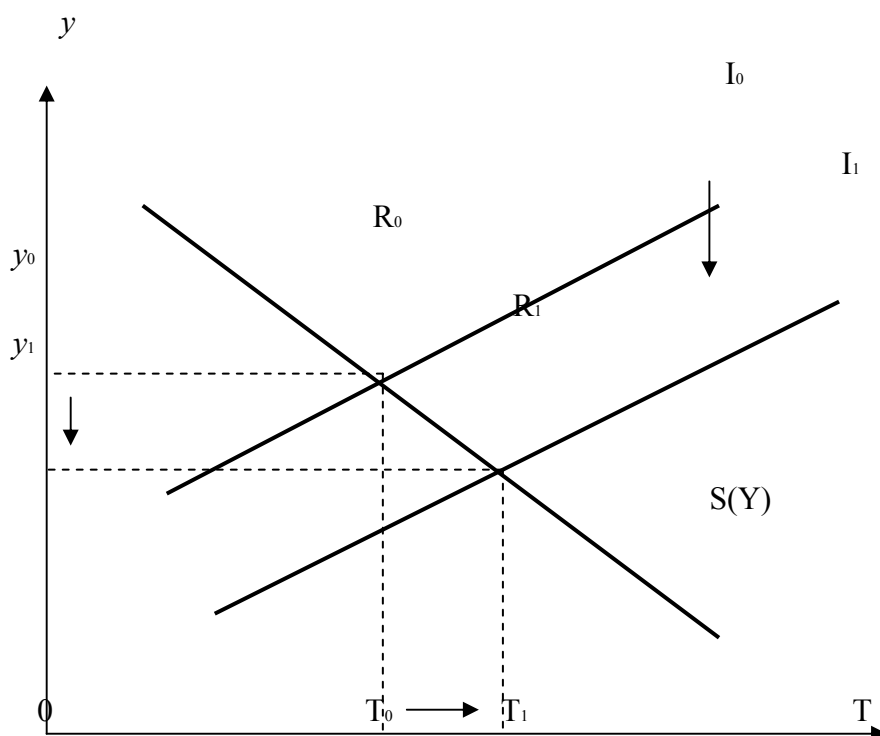
Promjenama nekog poreskog elementa moguće je djelovati na investicije, odnosno na investicionu potrošnju. Upravo suštinu poreske politike treba sagledati u njenoj većoj ili manjoj usmjerenosti i uspješnosti u stimulaciji ili destimulaciji investicija.

Porezima se na investicije može djelovati na više načina.⁴⁵⁸ Prije svega, povećanjem poreza mogu se neposredno smanjiti i ograničiti raspoloživi novčani fondovi za investicije, čime mora doći i do smanjenja investicija. Zatim, promjene poreza imaju određene efekte i na investicionu aktivnost, rentabilnost preduzeća, odluke o investiranju, odnosno zadržavanja dohotka kao neutrošenog dohotka i njegovog držanja na depozitima banaka, a to znači prebacivanje sa samofinansiranja na kreditno finansiranje.

Ukoliko se žele stimulisati investicije, tada se to čini blažim oporezivanjem ili oslobađanjem, za određeni period, dohotka (štednje) koji se usmjerava u investicije, odnosno manjim oporezivanjem dobiti od takve investicije. Često se uvodi i premija za ulazak u nove investicije, posebno kada su poslovni izgledi slabi ili se radi o krizi ili recesiji, to jest velikom riziku zbog ulaska u investicije (s obzirom na mogućnost velikih rizika). Sklonost investiranju zbog poslovne neizvjesnosti je mala, rizici ulaganja veliki, visoka kamatna stopa, a profitna stopa niska i neizvjesna. Želja za investiranjem je niska.

U velikom broju zemalja se zakonski uvodi u plan ubrzana amortizacija, prema kojem se određene investicije otpisuju (u prvim godinama posebno) po povećanoj stopi, a to investitoru, u pogledu efekata, dođe kao kredit. S druge strane, ubrzana amortizacija smanjuje dohodak za raspodjelu, a to je osnova za oporezivanje, uz rast amortizacionih fondova i povećanje stope samofinansiranja investicija i pad poreskih zahvata.

Povećanje poreskih zahvata (porast poreske stope ili novo oporezivanje) sa T_0 na T_1 , uz datu visinu dohotka i štednje $S(Y)$ dovodi do obaranja funkcije investicija sa I_0 na I_1 , ali i multiplikativni pad dohotka sa Y_0 na Y_1 . Zbog izostanka investicija, i multiplikatora investicija, dolazi do znatno većeg pada dohotka u odnosu na porast poreskih zahvata.



⁴⁵⁸ Musgrave, R.; Musgrave, P.: **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw-Hill, New York, 1989., str.499.

*Slika 7: Efekti poreza na investicije*⁴⁵⁹

Danas je djelovanje poreza na investicije u kapitalističkim privredama dosta specifično. Prije svega, opada stopa samofinansiranja investicija (na 24-50%), dolazi do rasta cijena kapitala (u vrijeme i poslije krize vođena je politika jeftinog novca, uz kamatnu stopu 2-3%, a sada se kamate kreću 8-12%, do padanja profitne stope, porasta cijena nadnica na jedinicu investicije, porast visine rizika (posebno zbog neizvjesnosti u pogledu budućeg kretanja tražnje), velikih strukturnih disproporcija u privredi za koje su karakteristični viškovi kapaciteta (iskorišćenost danas iznosi 73-82% i drugo), a sve ovo skupa dovodi do specifičnog ponašanja privatnog kapitala i investicija.⁴⁶⁰

Porezima se nastoji povećati sopstvena finansijska baza investitora, da bi ulazili u rizik investicija, ali i – direktnim poreskim olakšicama i subvencijama – nastoje se stimulisati investicije kroz korekciju raspodjele nacionalnog dohotka (na teret rasta nadnica). Efikasnost poreza, smatra se, veća je u regulisanju investicija od efekata kamatne stope, čime je i fiskalna politika efikasnija od monetarne politike u regulisanju domaće fiskalne tražnje.

To je sistem preraspodjele dohotka u korist investicija. Drugi sistem je preuzimanje dijela troškova investicija na račun društva, podržavanje investicija javnim rashodima i drugo. Posebno se investicije stimulišu oslobođanjem od poreza dijela dohodaka koji se investiraju, ali i profita od investicije za određeni period.

Švedska se navodi kao primjer u kojoj se porezi koriste kao instrumenti za regulisanje privatnih investicija. Karakteristična je upotreba poreza koji se naplaćuje u postotku od iznosa investicija iznad određenog minimuma. Ovaj porez se ubire u godinama buma, a ukida, ili vraća, u godinama zastoja i padanja investicija.

U fiskalnim sistemima razvijenih kapitalističkih zemalja najdosljednije se sprovodi ova politika. Tako poreska politika Švedske oslobađa 40% ostvarenog neto dohotka preduzeća, kao rezervu oslobođenu od plaćanja poreza. Oko 50% tog iznosa mora biti deponovano kod centralne banke, a upotreba tog dijela rezerve moguće je samo onda kada opšta ekonomska situacija zahtijeva porast investicija, odnosno kada treba dati podsticaj investicijama koje su u padu.⁴⁶¹ Posebna poreska beneficija se dobija kada se ova rezerva koristi u skladu s državnom anticikličnom politikom. Time se oporezivanje upotrebljava u anticikličnom regulisanju privrednih kretanja u cjelini.

Sličan je slučaj i u SAD. Niksonove mjere oporezivanja 10% uvoza, uz poresku stimulaciju investicija u zemlji, pošto su investicije bile u padu, usko su vezane za sprovedenu devalvaciju dolara i napora SAD da poprave deficit platnog bilansa.⁴⁶² Mnoge zemlje koriste poreske olakšice, ili oslobađaju od poreza, ukoliko se dohodak investira u infrastrukturu ili se profit reinvestira u one grane i aktivnosti za koje je zainteresovan javni sektor.

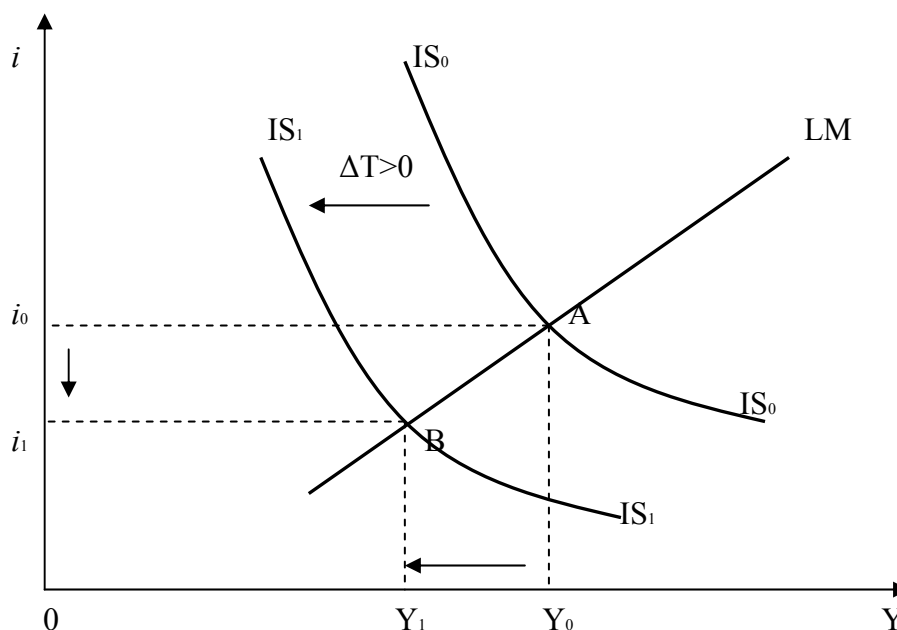
⁴⁵⁹ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 667.

⁴⁶⁰ Musgrave, Richard: **The Theory of Public Finance**, Mc Graw-Hill Book Company, New York, 1959. (Prevod, Naučna knjiga, Beograd, 1983., str. 274).

⁴⁶¹ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 510.

⁴⁶² Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 510.

Analize su pokazale da promjena poreza ima veće djelovanje u regulisanju investicija nego promjene kamatne stope i uslova kreditiranja, odnosno da je efikasnost fiskalne politike veća u regulisanju domaće tražnje od monetarne politike.

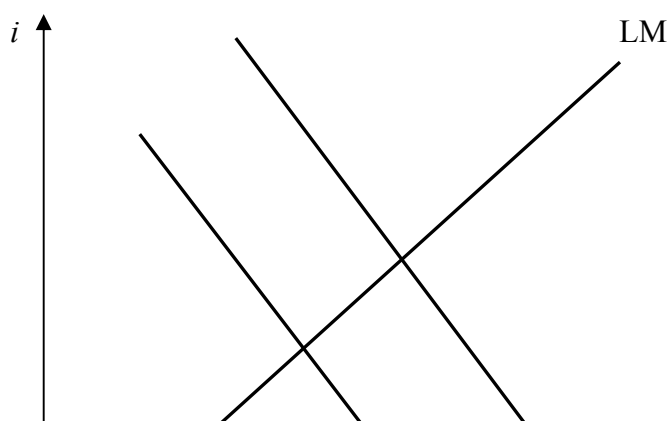


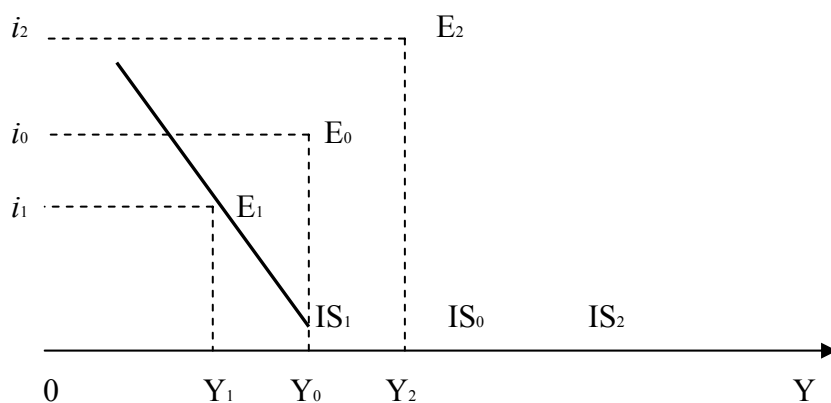
Slika 8: Efekti povećanja poreza na IS krivu i kamatnu stopu

Povećanje poreza *ceteris paribus* dovodi do pomijeranja krive IS_0 ulijevo, na položaj IS_1 . Uz postojeću krivu LM trebalo bi da dođe do snižavanja kamatne stope i_0 na i_1 , posebno što su investicije snižene, ali i mogućnosti štednje privatnog sektora. Naravno, ako pod pretpostavkom da država povećane poreze ne koristi za porast javnih investicija – koje će krivu IS održati na nivou IS_0 , ali će nosioci investicija i štednje biti promijenjeni (umjesto privatnog i privrednog sektora to će sada biti javni sektor).

Povećanje poreza ili uvođenje novih poreza (restriktivna poreska politika) dovodi do porasta poreskog tereta koji dovodi do pomijeranja krive IS_0 na niži položaj IS_1 . Dolazi do manjeg društvenog proizvoda Y_0Y_1 . Pad društvenog proizvoda rezultat je nižeg raspoloživog dohotka stanovništva i preduzeća (zbog plaćenih poreza) i opadanja potrošnje. Pad potrošnje djeluje na smanjenje agregatne tražnje. Smanjeni društveni proizvod i pad transakcija na robno-novčanom tržištu dovodi do pada tražnje za novcem. Dolazi do pada kamatne stope. Niža kamata stimulatивно djeluje na tražnju investicija. Investicije rastu, što vodi pomjeranju krive IS na viši položaj. Restriktivna fiskalna politika smanjuje deficit javne potrošnje, ali izaziva porast nezaposlenosti i pad društvenog proizvoda.

Nasuprot tome, ekspanzivna poreska politika (snižavanje poreza) oslobađa dohodak nosiocima dohodaka (drugim sektorima) koji povećavaju potrošnju i investicije. Kriva IS_0 se pomijera na novi položaj IS_2 , što dovodi do rasta društvenog proizvoda i zaposlenosti, ali se zbog porasta tražnje novca povećava i kamatna stopa i deficit javne potrošnje.





Slika 9: Ekspanzivna poreska politika⁴⁶³

Ekspanzivna poreska politika (snižavanje poreza, uz rast javnih rashoda) smanjuje nezaposlenost, podstiče razvoj, ali dovodi do rasta javnog sektora.⁴⁶⁴

6.1. Poreski stimulansi – stimulativna djelovanja poreza

U fiskalnoj ekonomiji poreski stimulansi zauzimaju centralno mjesto u kreiranju operativne razvojne politike.⁴⁶⁵ Fiskalni menadžment je, stoga, i skoncentrisan na podsticajno oporezivanje privrede. Razvojna poreska politika savremenog svijeta danas promoviše preduzetništvo i menadžerstvo. Moderno upravljanje porezima, u funkciji razvoja preduzetničke aktivnosti i investicionog ciklusa, u zemljama izvoznicama kapitala i zemljama uvoznicama kapitala je posljedica preorijentacije poreske politike na funkcije razvoja, umjesto fiskalnih stabilizacionih ciljeva.

Poreski podsticaji u pravilu se definišu kao poreski ustupak javne vlasti (države) određenom poreskom obvezniku (u pogledu poreske osnovice i poreske stope) da bi se iskoristila poreska beneficija sa ekonomskim i socijalnim motivima. Poreski podsticaji se uobičajeno klasifikuju prema oblicima preduzetničkih aktivnosti i vrstama investicija i to za:⁴⁶⁶

- investicije preko kompanija sa statusom filijale;
- investicije kroz specijalizovane fondove ili trustove;
- investicije preko učešća u portfoliju;
- investicije preko ogranka i poslovne jedinice;
- investicije kroz ortakluk;
- produžavanje roka na koji se odobrava zajam;

⁴⁶³ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 675.

⁴⁶⁴ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 675.

⁴⁶⁵ Popović, Dejan: **Stimulativni efekti poreske politike na ponudu faktora proizvodnje**, Finansije, br.3-4/1983., str.107-134.

⁴⁶⁶ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 683.

- sporazume o transferu tehnologije;
- obučavanje i pružanje visokostručnih znanja itd.

Prema posmatranju različitih faza preduzetničkog poduhvata podsticaji mogu biti:

- podsticaji u inicijalnom periodu ili u periodu prije nego što je privredna aktivnost otpočela,
- podsticaji u periodu obavljanja aktivnosti i
- podsticaji u periodu poslije okončanja aktivnosti.

Prema posmatranju svake vrste poreza podsticaji se dijele na: podsticaje u odnosu na porez na dohodak, porez na zarade, porez na imovinu, porez na promet, carine, doprinos za socijalno osiguranje, takse i drugo.

Podsticaji se razvrstavaju i prema korisniku (preduzeće koje investira i investitor koji obezbjeđuje sredstva) i prema dužini trajanja (trajni podsticaji, privremeni podsticaji i dugoročni podsticaji), itd.

U tom kontekstu ne treba zaboraviti i podsticaje koji su destinisani pojedinim regionima ili određenim grupama, podsticaje sa globalnim, sektorskim i strukturnim učincima, podsticaje na makro i mikro nivou, podsticaje na internom i eksternom planu i slično.

6.2. Instrumenti poreskih podsticaja

Poreski podsticaji mogu imati različite ciljeve, kao i različite oblike.⁴⁶⁷

1. Investicione premije;
2. Prenosjenje gubitaka unaprijed;
3. Poreski raj;
4. Poresko oslobođanje;
5. Umanjenje poreza;
6. Olakšice putem posebnog režima akumulacija;
7. Prenosjenje gubitaka;
8. Odbijanje posebnih troškova od iznosa poreza;
9. Neoporezive rezerve za buduće investicije i
10. Povraćaj poreza za slučaj reinvestiranja.

Investicione premije se uobičajeno daju u vidu investicionih kredita i gotovinskih transfera. Investicioni kredit se, po pravilu, daje na teret buduće fiskalne obaveze, dok se gotovinski transferi neposredno isplaćuju u vidu subvencije. Moguća je i refundacija poreza ukoliko se u inicijalnoj fazi pojavi profit. U prvoj godini poslovanja, u načelu, ne pojavljuje se profit, pa, samim tim, ni poreska obaveza. U fiskalnoj praksi savremenih zemalja i gotovinski transferi i investicioni krediti, kao oblici poreskih podsticaja, koriste se u samom procesu finansiranja programiranih objekata infrastrukture i planiranog broja novih radnih mjesta.

⁴⁶⁷ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 684.

U strukturu fiskalnih podsticaja ulaze i mogućnosti prenošenja gubitaka unaprijed. Prenošnje gubitaka na teret profita u narednim godinama konvenira biznisu. Umanjenje poreske obaveze u kasnijem vremenskom periodu je svojevrsna nagrada za rizik u prvim godinama poslovanja novog preduzeća, ili bilo kojeg drugog oblika preduzetništva, pošto se ne ostvaruje profit već gubitak.

Poresko oslobođenje i poreski raj, kao oblici poreskih podsticaja, obično omogućavaju oporezivanje profita po tzv. nultoj stopi za određeni broj godina, odnosno dozvoljavaju mogućnost da se profit ne oporezuje za određeno vrijeme, nezavisno od toga da li je uopšte ostvaren profit ili nije.⁴⁶⁸ U prvom slučaju, troškovi amortizacije osnovnih sredstava se uobičajeno iskazuju po odgovarajućim propisima. U drugom slučaju, pak, amortizacija osnovnih sredstava se ne vrši za vrijeme trajanja dotičnog poreskog podsticaja. U oba slučaja, dakle, riječ je o različitim oblicima neoporezivanja.

Prenošenje gubitka unazad, kao poreski podsticaj, podrazumijeva davanje institucionalne mogućnosti preduzeću da gubitke iz ranijih godina ili posljednje godine «prebije» na teret profita iz prethodnih godina. Prenošnje gubitka unazad može prouzrokovati brzo poboljšanje likvidnosti preduzeća, ukoliko ono može zahtijevati refundaciju poreza koje je ranije platilo na profite iz prethodnih godina. I maksimalan iznos gubitaka koji se mogu prenijeti unazad i broj godina na koje je prenošenje dopušteno mogu se fiksirati da bi se tako ograničila nesigurnost u budžetu date zemlje.

Umanjenje poreza i povraćaj poreza za slučaj reinvestiranja, kao oblici poreskih podsticaja, u stvari predstavljaju oporezivanje profita po nižoj poreskoj stopi za određen broj godina (ili se samo jedan dio profita preduzeća podvrgava oporezivanju, kao alternativno rješenje), odnosno davanje mogućnosti za potpunu ili djelimičnu refundaciju poreza ukoliko preduzeće reinvestira određeni dio profita nakon obavljene raspodjele profita i plaćenog poreza.

Odbijanje poreskih troškova od iznosa poreza (a ne od bruto dohotka) je jedan od oblika poreskih podsticaja, ali sa privilegovanim poreskim tretmanom pojedinih aktivnosti preduzeća. Troškovi za istraživanje i razvoj, troškovi za obuku specijalizovanog osoblja i troškovi za tehnološke inovacije predstavljaju odbitne troškove od poreza.

Neoporezive rezerve za buduće investicije i poreski tretman skrivenih rezervi su specijalni slučajevi u procesu sticanja prava na poreski podsticaj. U prvom slučaju riječ je o formiranju rezervi za buduće investicije, koje se odbijaju od profita u godinama koje prethode godini investiranja preduzeća. Po završetku investicije rezerve se, po pravilu, pretvaraju u opremu, koja se nabavlja tokom narednih nekoliko godina. U drugom slučaju, po završetku preduzetničke aktivnosti, neoporezivanje (ili neporeski tretman) skrivenih rezervi, koje, u stvari, predstavljaju uvećanu vrijednost kapitala, predstavlja značajan poreski podsticaj, odnosno garanciju države za uvoz inostranog kapitala.

Konačno, olakšice putem posebnog režima amortizacije su atraktivan segment poreskih podsticaja. Posebna amortizacija se obično definiše kao «primjena bilo koje šeme amortizacije koja odstupa od šeme amortizacije koja se jedino zasniva na dužini vijeka korisnog trajanja poslovnog (osnovnog) sredstva».⁴⁶⁹ Trenutna (puna) amortizacija omogućava odbijanje svih 100% troškova poslovnog sredstva u godini nabavke, dok ubrzana amortizacija nudi mogućnost da se ubrza otpis dopuštanjem visokih stopa amortizacije u godini nabavke i u toku narednih nekoliko godina. Posebne varijante predstavljaju «dodatna

⁴⁶⁸ Jehle, E.: **Uloga poreskih podsticaja i sličnih mera u poreskom sistemu**, Finansije 9-10/88, str.546.

⁴⁶⁹ Jehle, E.: **Uloga poreskih podsticaja i sličnih mera u poreskom sistemu**, Finansije 9-10/88, str.546.

amortizacija», «amortizaciono odobravanje» i «prijevremena amortizacija».⁴⁷⁰ Dodatna amortizacija se zaračunava preko normalne amortizacije. Amortizaciono odobravanje, kao vrsta posebne amortizacije, je metod u kome se iznos stvarnih troškova nabavke poslovnog sredstva uvećava za određeni procenat, pa se na takvu osnovicu primjenjuje uobičajena stopa amortizacije. Time se omogućava ravnomjerna raspodjela odbitaka na ime amortizacije u dužem vremenskom periodu. Prijevremena amortizacija, kao kombinacija instrumenata investicionih rezervi i amortizacije, omogućava da se osnovno sredstvo amortizuje prije njegove nabavke, s tim da se iznos prijevremene amortizacije odbija od iznosa troškova nabavke onda kada poslovno sredstvo uistinu bude kupljeno. U cjelini posmatrano, prezentovane šeme posebne amortizacije odražavaju specifične poreske podsticaje privatnih investicija, koji dolaze do izražaja u kasnijim stadijumima poslovne aktivnosti, kada su profiti sposobno jaki za apsorbovanje pogodnosti odbitaka na ime amortizacije iz ponuđenih šema.

6.3. Poreski podsticaji izvoza i uvoza kapitala

Poreski podsticaji su važni kako za zemlje uvoznice kapitala, tako i za zemlje izvoznice kapitala.⁴⁷¹ U ovom kontekstu koriste se sljedeći poreski podsticaji:⁴⁷²

1. Neoporezive rezerve za buduće investicije;
2. Investicione premije;
3. Rezerve na ime gubitaka od poduhvata u zemlji u razvoju;
4. Opšta investiciona rezerva;
5. Valoraziciono umanjeње;
6. Neoporezivi transferi sredstava koja sadrže skrivene rezerve;
7. Amortizaciju uz niske «fiktivne anuitete» i drugo.

Neoporezive rezerve za buduće investicije predstavljaju sistem stvaranja neoporezivih rezervi za buduće investicije preduzeća zemlje izvoznice kapitala koja proširuje aktivnost u zemlji uvoznici kapitala. Ovi poreski podsticaji su izuzetno značajni za mala i srednja preduzeća koja se finansijski pripremaju za proširenje preduzetničke aktivnosti na teritoriji zemalja uvoznica kapitala.

Opšta investiciona rezerva, kao poreski podsticaj, predstavlja mogućnost koja se pruža preduzeću zemlje izvoznice kapitala da u godini u kojoj vrši investicije u zemlji uvoznici

⁴⁷⁰ Jehle, E.: **Uloga poreskih podsticaja i sličnih mera u poreskom sistemu**, Finansije 9-10/88, str.546.

⁴⁷¹ Jurković, Pero: **Porezna politika**, Ekonomski pregled, br. 8-9/1974., str.554-555.

⁴⁷² Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 686.

kapitala stvori u svojoj zemlji rezervu koja se odbija od profita, a koja će biti obračunata kao određeni procenat investiranog izvoza. Ono što važi za gotovinski transfer i investicioni kredit, kao poreski podsticaji koji se pružaju u zemljama uvoznicama kapitala, u načelu važi i za situaciju kada se investicione premije omogućuju u zemljama izvoznicama kapitala na ime investicija koje njihova preduzeća vrše u zemljama uvoznicama kapitala. Razlika je jedino u tome što preduzeće investitor prima investicionu premiju u svojoj zemlji.

Neoporezivi transfer sredstava koja sadrže skrivene rezerve predstavlja poreski podsticaj koji se daje preduzeću iz zemlje izvoznice kapitala, koje proširuje poslovnu aktivnost u zemlji uvoznici kapitala. Oporezivanje skrivenih rezervi uvećane vrijednosti kapitala sadržanih u sredstvima koja se transferišu u inostranstvo je praksa najvećeg broja zemalja. Transfer ovakvih sredstava mogao bi se olakšati ukoliko bi vlada zemlje izvoznice kapitala dopustila stvaranje rezerve, privremene ili tajne prirode, za iznos transferisanog profita i, na taj način, omogućila ili odlaganje ili stvarno neplaćanje poreza.

Valorizaciono umanjenje, kao poreski podsticaj, odražava određenu vrstu amortizacione rezerve na vrijednost investicija u zemlji uvoznici kapitala, pod uslovom da ne dođe do pada vrijednosti investicija. Preduzeće investitor može da u godini u kojoj investira u zemlji uvoznici kapitala formira rezervu koju odbija od profita (do iznosa koji je utvrdila vlada zemlje izvoznice kapitala), koja se ne mora rasformirati sve dok se ne okončaju investicije u zemlji uvoznici kapitala. Transakcija se, pak, svodi na efektivnu podjelu rizika između preduzeća investitora i vlade zemlje izvoznice kapitala u formi odlaganja plaćanja poreza u određenom procentu od investicije koja se vrši u zemlji uvoznici kapitala od strane preduzeća iz zemlje izvoznice kapitala.

Poput valorizacionog umanjenja, i amortizacija uz niske „fiktivne anuitete“ izražava poreski podsticaj, s tom razlikom da se ovaj podsticaj ne ograničava samo na godinu u kojoj se faktički obavlja investiranje u zemlji uvoznici kapitala. Ovaj podsticaj može se dati i u narednim godinama, zavisno od diskrecione odluke preduzeća u zemlji izvoznici kapitala. Mogući primjer primjene ove mjere podrške moglo bi predstavljati pretvaranje neizmjenjivih loših zajmova (koji nisu potpuno amortizovani), koje su odobrila preduzeća zemlje izvoznice kapitala u vlastiti kapital. Poreska olakšica može poprimiti oblik amortizacije zajma za niske fiktivne anuitete.

Rezerve na ime gubitaka od poduhvata u zemljama u razvoju javljaju se kao poreski podsticaj samo onda kada vlada zemlje izvoznice kapitala pruža podsticajnu mjeru koja omogućava da se gubici mogu u bilo kom obliku uzeti u obzir. U pravilu, gubici koji su ostvareni u procesu poslovanja u zemlji uvoznici kapitala ne priznaju se u zemlji izvoznici kapitala, čak i onda kada se primjenjuje tzv. sistem oporezivanja svjetskog dohotka.

6.4. Poreske olakšice investicija i podsticaja razvoja

U praksi savremenih poreskih sistema postoje brojne podsticajne mjere kojima se poreski teret olakšava ili kojima se poreski obveznik oslobađa poreske obaveze.⁴⁷³ U pravilu, ove mjere služe za ostvarivanje ektrafiskalnih ciljeva poreza, kao što su privredni rast i anticiklični efekat.

⁴⁷³ Jurković, Pero: **Porezna politika**, Ekonomski pregled, br. 8-9/1974., str.554-555.

Poreski stimulansi (olakšice) se, po pravilu, odnose na:⁴⁷⁴

1. Odlaganje plaćanja poreza;
2. Sniženje poreske stope;
3. Izuzimanje iz dohotka;
4. Odbijanje od dohotka;
5. Investicione poreske kredite.

Odlaganje plaćanja poreza za pojedine poreske obveznike može imati istu validnost kao i poreska oslobođenja, u zavisnosti od dužine perioda poreskog odlaganja, jer se dugoročno poresko oslobađanje faktički svodi na efekat ukinutog poreza. Ubrzana amortizacija je najznačajniji oblik odlaganja poreskih obaveza, odnosno plaćanja poreza. U praksi zemalja praktikuju se brojni, međusobno različiti metodi obračunavanja amortizacije: linearni metod, metod dvostruko opadajućeg bilansa, metod zbira godina, metod inicijalnog odobravanja, metod slobodne amortizacije i metod prijevremene amortizacije.

Problem amortizacije zauzima centralno mjesto u fiskalnoj politici podsticaja investicionih aktivnosti, budući da je za poreske obveznike izuzetno važno pitanje odbitka iznosa kapitalnih rashoda od poreske osnovice, zajedno sa pitanjem vremenskog rasporeda amortizacije. Poreske uštede investitora se, naime, povećavaju ukoliko se odbici kapitalnih troškova povećavaju. I ukoliko su troškovi kapitala ranije odbijeni, utoliko su veće uštede investitora.

Odlaganje plaćanja poreza, u suštini, reprezentuje davanje beskamatnog zajma investitorima, dok ubrzana amortizacija izražava oproštaj poreza.⁴⁷⁵

U finansijskoj praksi razvijenih zemalja primjenjuju se brojni mehanizmi odlaganja plaćanja poreza, kao što su:⁴⁷⁶

- ubrzana amortizacija,
- preferencijalni tretman nerealizovane ukapitalisane dobiti,
- poreski tretman gubitaka i
- investicione rezerve.

Metod ubrzane amortizacije u pravilu je opredijeljen propisanim vremenom otpisa osnovnih sredstava (vremenski raspored amortizacije) i izborom odgovarajuće formule za obračunavanje amortizacije u okviru datog vremena amortizovanja osnovnih sredstava. Standardna amortizacija propisuje se na bazi utvrđenog vijeka trajanja osnovnih sredstava i tempa zastarijevanja sredstava rada.

Postupak preferencijalnog poreskog tretmana dobiti ostvarene po osnovu rasta cijena hartija od vrijednosti (naročito državnih obveznica), kao vid podsticanja investicione aktivnosti, opravdava se samo u slučaju mogućeg određivanja posebne namjene plasmana ukapitalisanih prihoda.

⁴⁷⁴ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 687.

⁴⁷⁵ Kranjec, M.: **Uticaj politike amortizacije i finansiranja investicija na efektivno oporezivanje dobiti preduzeća**, u: Zbornik radova „Oporezivanje dobiti preduzeća, Institut za javne finansije, Zagreb, 1990., str.117.

⁴⁷⁶ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 688.

Mogućnost prenošenja gubitaka unazad ili unaprijed javlja se kao nagrada za spremnost za preuzimanje rizika. Kompenziranje gubitaka se u praksi ostvaruje putem dopuštanja obveznicima poreza na profit da među troškovima poslovanja u tekućem poslovnom periodu mogu prikazati i preneseni gubitak iz prethodnih godina i na taj način umanjiti poresku osnovicu. Ovaj se mehanizam u praksi svodi na prenošenje gubitka unaprijed. U ovom kontekstu, gubici mogu biti apsorbovani u profitu iz prethodnih godina. Samo prenošenje gubitaka unazad izaziva učinak odlaganja plaćanja poreza, dok prenošenje gubitaka unaprijed, na buduće profite, ima oblik podsticaja u vidu odbijanja od dohotka.

Investicione rezerve podrazumijevaju da se poreskim obveznicima omogućuje svake godine da mogu izdvojiti određeni iznos profita u poseban fond rezervi za buduće investicije - fond koji se odbija od dohotka pri utvrđivanju poreske osnovice. Time se u datoj godini smanjuje poreska obaveza, a plaćanje poreza se odgađa za kasnije, kada se investicija realizuje. Ovaj vid investicionih rezervi primjenjuje se u Španiji, Švedskoj i Norveškoj.

Snižanja poreske stope odražavaju mogućnost redukcije poreskog tereta smanjenjem zakonske poreske stope. Praksa selektivnog smanjenja stope poreza na profit korporacija je široko zastupljena u savremenim zemljama radi:⁴⁷⁷

- stimulisanja razvoja pojedinih grana ili regiona;
- podsticanja razvoja malih i srednjih preduzeća (naročito onih preduzeća čiji je profit srazmjerno mali);
- izdvajanja dijela profita u posebne namjene (npr. u istraživanje i razvoj, i za ekologiju), koji se isključuje iz poreske osnovice, i
- podsticanja regionalnog razvoja (u vidu oslobađanja od poreza).

Smanjenje poreske stope često se efektira u vidu poreskog oslobađanja. Oslobađanja od plaćanja poreza u teoriji i praksi mogu biti, prvo, djelimična i potpuna. Poreska oslobađanja, zatim, mogu biti destinirana u korist pojedinih grana ili u korist određenih preduzeća. Konačno, oslobađanja od plaćanja poreza mogu biti data na neodređeno ili određeno vrijeme. U pojedinim zemljama OECD praktikuju i tzv. politiku selektivnog snižavanja stope poreza na dohodak preduzeća, koja simultano služi za podsticanje razvoja pojedinih privrednih grana ili za razvoj određenih regiona.

Investicioni poreski kredit, kao poreski stimulans, omogućuje kompaniji koja investira da dobije naknadu na ime poreza koji bi inače platila. Obično se obvezniku dopušta da svoju poresku obavezu umani za iznos koji odgovara određenom procentu vrijednosti investicije.

Kod «poreskog kredita» se neposredno smanjuje porez, što predstavlja čistu zaradu investitora. U uslovima primjene metoda ubrzane amortizacije i investicionog odobravanja najviše koristi su imali obveznici čija je poreska stopa najviša. Kod investicionog poreskog kredita, međutim, srazmjerno veća korist pruža se obveznicima čija je poreska stopa niža. To se postiže obično utvrđivanjem kredita u apsolutnim iznosima, nezavisno od poreske stope, odnosno iskazivanjem kredita u procentu od investicionog rashoda. Investicioni poreski kredit može se odobriti u procentu od poreske obaveze investitora. Tada se veća olakšica pruža obveznicima čija je stopa viša.

7. DJELOVANJE POREZA NA POTROŠNJU I ŠTEDNJU

⁴⁷⁷ Ristić, Žarko: *Fiskalna ekonomija*, Savremena administracija, Beograd, 1991., str. 722.

Porezima se može snažno djelovati na potrošnju (kako pojedinih sektora privrede, tako i u cjelini), tako i na nacionalnu (i uvezenu) štednju ili akumulaciju.⁴⁷⁸

S obzirom na mogućnosti djelovanja poreza na potrošnju i štednju, u savremenoj finansijskoj literaturi, posebno se istražuje djelovanje poreza na raspodjelu nacionalnog dohotka i ponašanje njegova dva sastavna dijela – potrošnje i štednje ili akumulacije. Imamo poznati odnos: $Y=C+S$. Kako je $S=I$ tada imamo $Y=C+I$.

Porezima se, dakle, može djelovati na dohodak (čiji su oni dio), ali i na sve druge dijelove potrošnje i štednje, ali imamo i sljedeći odnos:

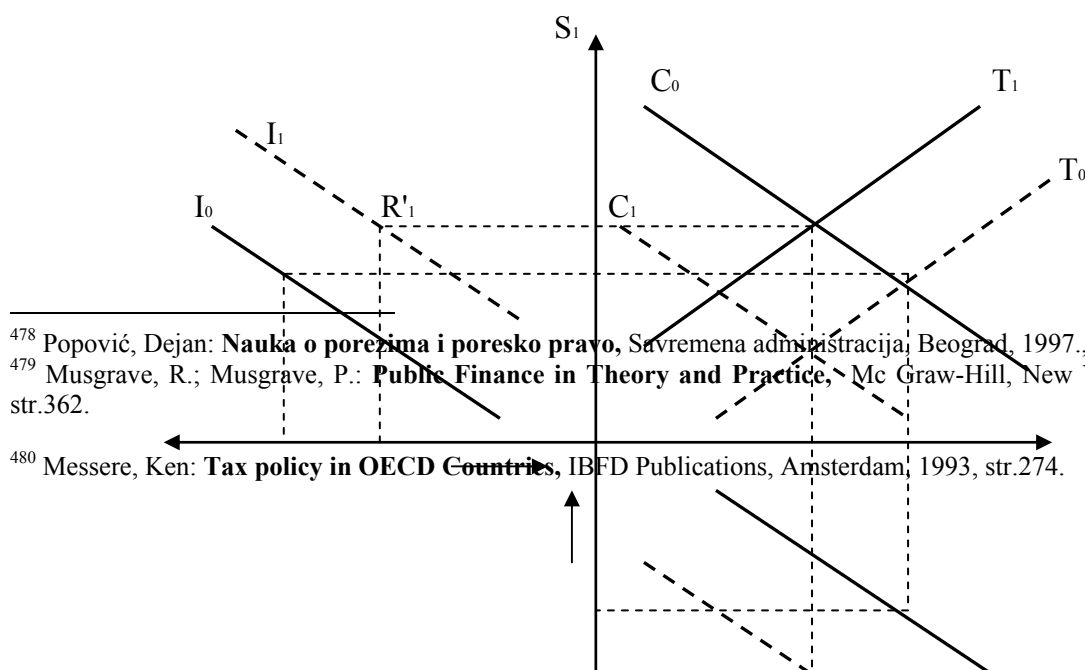
$$C_n = C_s + C_r + C_g + C_x$$

$$S_n = S_s + S_r + S_g + S_m$$

Porezi se grupišu u dvije grupe, zavisno od toga da li su po svojoj prirodi ograničavaju ili podstiču štednju ili potrošnju. Tako, na primjer, porezi na prihode od kapitala, progresivni porez na dohodak, posebni porezi na rezerve stvorene iz dobiti, na višak prihoda iz kapitala, ekstra dohodak, odnosno ekstraprofit, porez na dobit i drugi slični porezi, spadaju u grupu poreza koji negativno djeluju na akumulaciju, odnosno štednju.⁴⁷⁹

Stimulativno djelovanje poreza na štednju ogleda se u tome da se smanjuju stope oporezivanja ili ukidaju određena poreska zahvatanja iz dohotka, pri čemu se stimuliše zadržavanje, odnosno netrošenje dohotka i vrši selektivno djelovanje na pojedine oblike sredstava prema njihovoj namjeni korištenja, mogućnosti upotrebe i pravca usmjerenja. Porezima se može posebno djelovati na pojedine sektore – nosioce akumulacije, i to na taj način da se preraspodjeljuje akumulacija sa jednog na drugi sektor (npr. sa sektora stanovništva, preduzeća, inostranstva i dr. na javni sektor, koji je pod većom kontrolom finansijskih vlasti). Time se vrši indirektno djelovanje na ponašanje i formiranje štednje ili akumulacije, čak i bez povećanja mase ukupne akumulacije. Ovo se može postići zbog toga jer svaki sektor ima različitu sklonost ka štednji, zadržavanju i brzini obrtanja (trošenja) dohotka, visini samofinansiranja i drugo, što sve više uzima u obzir savremena finansijska teorija, za razliku od samo globalnih odnosa. Porezima se može stimulisati oslobađanje dijela dohotka koji se usmjerava u investicije, odnosno otplatu inostranih dugova, ako je nastala dužnička kriza.

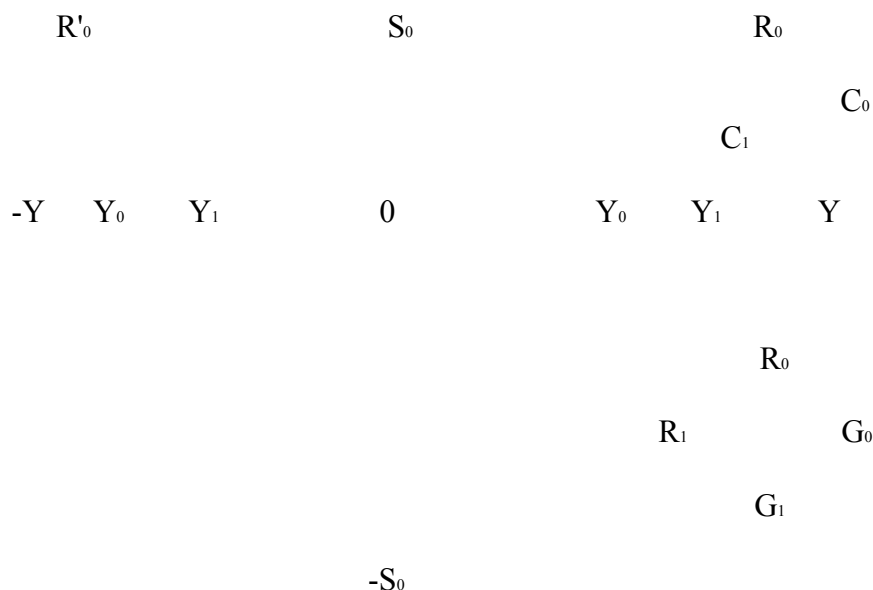
Negativno djelovanje poreza na štednju ili akumulaciju ogleda se u suprotnom pravcu, naime i oštrijem oporezivanju akumulacije privrednih subjekata i štednje stanovništva, koji se formiraju iz raspodjele dohodaka, ali i iz drugih izvora (prodaja imovine, uvoz kapitala, amortizacija, reinvestirana dobit, reinvestirana dividenda i drugo).⁴⁸⁰



⁴⁷⁸ Popović, Dejan: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997., str.405.

⁴⁷⁹ Musgrave, R.; Musgrave, P.: **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw-Hill, New York, 1989., str.362.

⁴⁸⁰ Messere, Ken: **Tax policy in OECD Countries**, IBFD Publications, Amsterdam, 1993, str.274.



Slika 10: Poreski efekti na štednju i investicije⁴⁸¹

Snižavanjem poreza ($T_0 - T_1$) uz istovremeno snižavanje ili održavanje lične potrošnje ($C_0 - C_1$) i obaranje javne potrošnje ($G_0 - G_1$) dolazi do porasta neutrošenog dohotka – štednje sa S_0 na S_1 . U slučaju da se materijalni i lični izdaci razlikuju u privatnom i javnom sektoru, moguće je ovaj dio porezima oslobođenog dohotka usmjeriti u investicije privatnog sektora ili javnog sektora. U slučaju podsticanja privatnog sektora, tada direktno oslobođena sredstva treba usmjeriti u investicije. U tom smislu moguće je podsticati izborom tačno određene investicije, pri čemu je uz poreze moguće stimulatивно aktivirati i druge instrumente na području investicija (carine, javni dug, javni radovi, bankarski podsticaji, poreske olakšice i slično).

Porezi koji izazivaju promjene potrošnje i indirektno stimulišu štednju, su:⁴⁸²

1. Porezi na potrošnju (posebno pojedini oblici potrošnje),
2. Akcize,
3. Carine ili oporezivanje spoljnotrgovinskog prometa (zaštitna politika),
4. Porezi na dohodak s degresivnim poreskim stopama.

Povećanjem ovih oblika poreza ograničava se određeni oblik potrošnje, bilo direktno, bilo preko porasta cijena, a smanjenjem ovih poreza – povećava se odgovarajući oblik potrošnje. Istina, tu ne mora da postoji određena proporcionalnost u promjenama. Često se radi o ograničavanju neproizvodne potrošnje, lične potrošnje, potrošnje određenih proizvoda, uvozne potrošnje i tražnje, i drugo.

Da bi se porezi mogli što bolje prilagoditi potrebama sprovođenja određene anticiklične ekonomske politike i ostvarenja stabilizacije privrede, zahtijeva se što veća elastičnost svih poreskih oblika koji mogu korisno poslužiti obuzdavanju pretjerane tražnje i

⁴⁸¹ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 677.

⁴⁸² Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 677.

investicija u periodima buma, odnosno podsticanja potrošnje u periodima recesije. I u jednom i u drugom slučaju operiše se sa investicijama i potrošnjom, već prema poznatim odnosima u savremenoj teoriji, koji se obično izražavaju kao odnos $Y=C+I+G$. Djelovanjem na potrošnju u privredi nastoji se dovesti u što veći sklad (po mogućnosti i do uravnoteženja) štednje i investicija ($S=I$), što bi trebalo da osigura određeni stepen stabilnosti privrede.

Tako je, na primjer⁴⁸³, sniženje poreskih stopa kod poreza na lični dohodak u SAD za 19,4% (odnosno sa 20-91% na 14-64%) u 1964. godini, a kod poreza na korporacije za 9% bilo ekonomski motivisano očekivanjem da će iz toga uslijediti porast lične potrošnje i privrednih investicija, a to je trebalo da spriječi novu recesiju u sljedećim godinama.

U 1975. godini sprovedeno je smanjenje poreza za 13,5 milijardi, od čega 11 milijardi smanjenja poreza na lične dohotke, a 2,5 milijarde na privatne korporacije. Kongresu je bilo predloženo privremeno, na godinu dana, uvođenje dopunskog poreza od 5% na profite korporacija i na prihode porodica iznad 15.000 dolara godišnje, odnosno preko 7.500 dolara za samce. Da bi se podstakle investicije, koje su bile u velikom padu, da bi došlo do oživljavanja privredne aktivnosti, predložena je poreska olakšica od 10% na sva ulaganja u privredi, odnosno uvedena je nova dotacija na dotadašnju dotaciju u industriji za novih 7% i u javnim službama za 4%.

Isto tako, smatralo se da su stope od 30%, odnosno 52% na dobit korporacija previsoke i da dovode do destimulacije privatnih investicija. Sprovedeno je smanjenje poreza na dohodak korporacija sa 30% na 22% i sa 52% na 48%, što je trebalo da dovede do veće akumulacije, a pored toga i do investicija i stope rasta.

Postavlja se pitanje granica poreske stimulacije ili kočenja određenih procesa u privredi. Tako pretjerano oporezivanje profita ili akumulacije može dovesti do prikrivanja dobiti u troškovima i neracionalne potrošnje. Isto tako, visoko oporezivanje ličnih dohodaka može pogoditi individualnu štednju, a time i nacionalnu akumulaciju, što je negativno, s obzirom na sve veći značaj štednje stanovništva u formiranju nacionalne akumulacije. U mnogim zemljama se stoga kamate na štednju i javni dug oslobađaju od oporezivanja da bi se očuvala sklonost štednji.

U zemljama u razvoju porezi se često koriste za restrikciju potrošnje, koja pokazuje tendenciju rasta iznad rasta nacionalnog dohotka, čime treba da se ograniči potrošnja i stimuliše akumulacija potrebna za ekonomski razvoj. U ovim zemljama cjelokupna fiskalna politika je velikim dijelom podređena ostvarivanju dodatne akumulacije, i to kroz preraspodjelu nacionalnog dohotka. Porezima se može djelovati i na uvoz ili izvoz akumulacije (kapitala). Ovo je posebno moguće preko sistema dvostrukog oporezivanja u dvije zemlje, stimulisanja ili destimulisanja reinvestiranja ostvarenog dohotka (profita) i slično. Reinvestirani dio profita se može na nekoliko godina potpuno osloboditi poreza, čime se stimuliše priliv inostranog kapitala i oživljavanje investicija.

8. DJELOVANJE POREZA NA TRGOVINSKI I PLATNI BILANS

Djelovanje poreza na trgovinski bilans, a preko njega i na platni bilans, uglavnom se odvija direktno, kroz djelovanje na cijene roba i usluga u izvozu i uvozu (carine), odnosno indirektno preko vraćanja carina, carinske tarife, preferencijala, stimulacija i drugo.

⁴⁸³ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str.678.

Uvođenjem ili promjenom poreskih stopa na robe ili usluge koje se uvoze ili izvoze, moguće je djelovati na ukupne odnose uvoza i izvoza. U tom pogledu, djelovanje poreza na trgovinski bilans može se posmatrati iz tri aspekta:⁴⁸⁴

- Djelovanje poreza na izvoz;
- Djelovanje poreza na uvoz;
- Djelovanje poreza na ukupne izvozne i uvozne odnose, odnosno na proces njihovog uravnotežavanja (uspostavljanja ravnoteže u trgovinskom i platnom bilansu).

Djelovanje poreza na izvoz uglavnom se može ostvariti kroz promjene cijena izvoznih roba, s obzirom na to da porezi povećavaju ili smanjuju cijene izvoznih proizvoda.⁴⁸⁵ Danas je ovo djelovanje procesa usmjereno uglavnom u pravcu stimulacije izvoza i njegove regionalne dislokacije. Kako je danas osnovni cilj ekonomske politike svake zemlje stimulacija izvoza, to se porezima, kao specifičnim institutom, može stimulisati izvoz domaće robe smanjenjem plaćenog poreza ili oslobođanjem poreza na robu koja se izvozi. Smisao ovog djelovanja poreza jeste da se domaći proizvodi učine konkurentno sposobnim na svjetskom tržištu. Najčešće upotrebljavan metod stimulacije izvoza je oslobođanje od plaćanja poreza na određene proizvode koji se izvoze. Postoji mogućnost da se vrati (refundira) već plaćeni porez za određene izvezene proizvode kojim se posebno stimuliše izvozna politika (ovo se posebno odnosi na porez na dodatu vrijednost).

Djelovanje poreza na uvoz obično je u suprotnom pravcu. Danas finansijska teorija i ekonomska politika u prvi plan ističu zahtjev da se precizno vrši adekvatna zaštita određene domaće proizvodnje, proizvoda ili privredne grane. Zbog toga se danas najčešće koriste:

- uvozne carine,
- uvozne takse,
- porez na promet roba i usluga u uvozno-izvoznoj djelatnosti,
- prelevmani, kao oblik preraspodjele sredstava i podsticanja određene domaće proizvodnje.

Najšire djelovanje poreza osjeća se u cjelokupnom djelovanju na trgovinski i platni bilans, i to onda kada se žele uravnotežiti trgovinski i platni odnosi jedne privrede. Upravo tako se i sprovodi politika oporezivanja izvoza i uvoza u modernim privredama, tako da se određeni poreski instrumenti primjenjuju u vezi s izvozom, drugi u vezi s uvozom, da bi se kroz njihovo stimulisanje i sinhronizovano djelovanje postigli željeni rezultati u trgovinskom i platnom bilansu. Djelovanje poreza na trgovinski i platni bilans može se sprovesti iz dva razloga:⁴⁸⁶

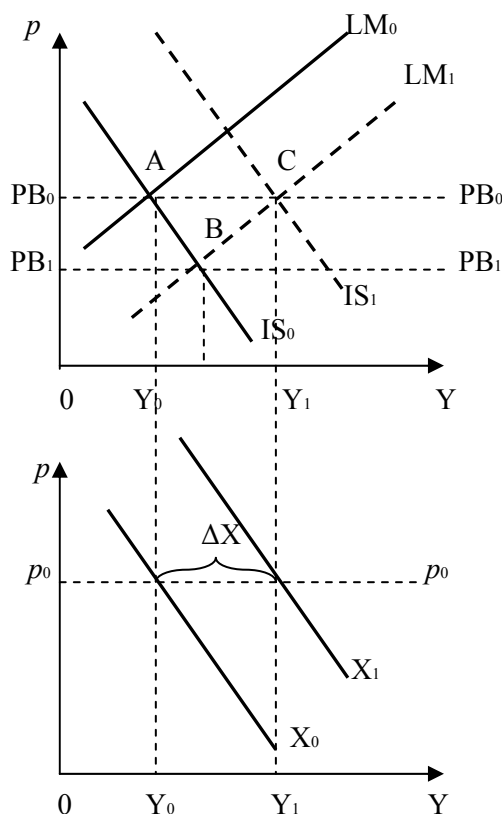
- Stimulisanje izvoza i ograničavanje uvoza u cilju oporavljanja stanja trgovinskog bilansa (otklanjanje deficita), odnosno obrnuto;
- Podsticanje priliva inostranog kapitala u cilju lakšeg finansiranja deficita platnog bilansa, ili osiguravanje inostranih sredstava za finansiranje privrednog razvoja. Dakle, polazi se od veće mobilnosti kapitala u sistemu otvorene privrede.

⁴⁸⁴ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009., str. 513.

⁴⁸⁵ Komazec, Slobodan: **Teorija i politika ekonomskog razvoja**, Fakultet za spoljnu trgovinu. Zagreb. 1973.

⁴⁸⁶ Komazec, Slobodan: **Teorija i politika ekonomskog razvoja**, Fakultet za spoljnu trgovinu. Zagreb. 1973.

- Otežavanje odliva kapitala (bjekstva kapitala) iz zemlje u inostranstvo i drugo.



Slika 11: Efekti stimulatívne fiskalne politike – smanjenjem poreza na trgovinski i platni bilans

Efekti stimulatívne poreske politike na izvoz i uvoz, odnosno na trgovinski i platni bilans, prikazani su na prethodnoj slici.⁴⁸⁷

Smanjenje poreza na izvozne proizvode dovodi do porasta izvoza ($X_0 - X_1$), uz dati nivo cijena u domaćoj privredi i stabilan devizni kurs. Kamatna stopa ostaje nepromijenjena, što dovodi do pomijeranja krive IS_0 na viši nivo IS_1 . Nacionalni dohodak se povećava sa Y_0 na Y_1 (znatno više zbog djelovanja spoljnotrgovinskog multiplikatora). Zbog porasta izvoza, dohotka i krive IS , nova tačka ravnoteže će biti C. Porast dohotka i deviznih rezervi dovodi do dodatne emisije novca, tako da se i kriva LM_0 pomijera udesno na LM_1 . Platni bilans se uvodi u proces uravnotežavanja kroz rast dohotka, izvoza, štednje i investicija, uz zadržavanje cijena i deviznog kursa stabilnim.

Djelovanje poreza na uravnotežavanje platnog bilansa nije tako efikasno kao mjera monetarne politike. Kako su uzroci deficita platnog bilansa raznovrsni, a isto tako i specifični za svaku nacionalnu privredu, to i mjere poreske politike moraju biti specifične ili različite za svaku zemlju. Ukoliko se radi o odlivu kapitala, kao uzroku deficita platnog bilansa, moguće je dodatnim oporezivanjem spriječiti odliv kapitala u inostranstvo. Ovo je dosta efikasna metoda, posebno u uslovima kada postoji razlika u kamatnoj stopi, odnosno kada je ova stopa viša u inostranstvu, što dovodi do odliva kapitala u privrede sa višom kamatnom stopom, te ova „dodatna taksa“ samo izjednačava uslove na finansijskom tržištu za plasman kapitala.

S druge strane, da bi se vodila usaglašena politika cijena i troškova u nizu povezanih nacionalnih ekonomija, sve se više nastoji usaglasiti opterećenje industrijskih i drugih

⁴⁸⁷ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str.681.

preduzeća porezima. Harmonizacija i usklađivanje poreskih sistema sve se više postavlja i kao zahtjev i pretpostavka efikasnog vođenja međunarodne trgovinske politike i politike platnog bilansa gotovo svih danas usko povezanih privreda i zemalja. Ovo se posebno odnosi na sinhronizaciju i usklađivanje poreskog sistema i ukupne fiskalne politike privrede EU.

9. PORESKA POLITIKA, SPOLJNA TRGOVINA I EKONOMSKI RAST

Politika javnih finansija, politika spoljne trgovine i politika razvoja su međuzavisni segmenti makroekonomske politike. Međusobno djelovanje se uspostavlja kroz realni valutni kurs, kroz upravljanje budžetskim deficitom i kroz politiku liberalizacije spoljne trgovine. Politika javnih prihoda preko: poreza na trgovinu (porez na promet), zaštite (carina), podsticaja izvoza (poreske olakšice), utiče na uvoz i izvoz roba i usluga. Politika javnih rashoda preko transfera podstiče proizvodnju roba za izvoz. Sa uključivanjem uvoza i izvoza kapitala, međuzavisnost javnih finansija, spoljne trgovine i razvoja se pojačava na planu očekivanih makroekonomskih efekata.

Uticaj javnih finansija i spoljne trgovine razvijenih zemalja na javne finansije i spoljnu trgovinu zemalja u razvoju takođe je evidentan i direktan.⁴⁸⁸ Porast protekcionizma razvijenih privreda ograničava pristup zemalja u razvoju na ta tržišta. Porast subвенicija poljoprivrednoj proizvodnji u razvijenim privredama obara izvozne cijene poljoprivrednih dobara u zemljama u razvoju. Porast realnih kamatnih stopa u razvijenim privredama povećava budžetske deficite i deficite tekućeg bilansa u zemljama u razvoju. Usporen privredni rast u razvijenim privredama limitira porast spoljne trgovine u zemljama u razvoju. U međunarodnim ekonomskim i finansijskim odnosima zemlje u razvoju, a pod snažnim dugoročnim uticajima javnih finansija i spoljne trgovine industrijski razvijenih zemalja.

Preko deviznog kursa uspostavlja se osnovna veza između fiskalne politike i spoljne trgovine. U tom kontekstu, svako loše upravljanje fiskalnim deficitom uzrok je precijenjenih deviznih kurseva, iz razloga što deficit predstavlja dodatni zahtjev države na jeftinu ponudu dobara u privredi na inflatoran način. Povećanjem budžetskog deficita država vrši dodatni pritisak na domaću tražnju, koja dovodi do povećanja cijena i nadnica.

Svako predimenzionirano oslanjanje na kreiranje primarnog novca za finansiranje javnog deficita dodatno podstiče rast cijena domaćih proizvoda, koje u odnosu na cijene inostranih roba utiču na precijenjenost realnog kursa. Precijenjenost deviznog kursa, sa svoje strane, favorizuje proizvodnju za domaće tržište i time drastično utiče na gubitak konkurentnosti na međunarodnim tržištima. Samim tim ograničava se izvoz, povećava uvoz i pogoršava platnobilansna pozicija zemlje. Na dugi rok, precijenjenost deviznog kursa neposredno obara ulaganja u proizvodnju roba za eksterno tržište i dugoročno blokira razvojne potencijale izvoznih sektora, smanjuje potencijalni devizni priliv i povećava spoljnoekonomsku zavisnost nacionalne privrede.

U tom vrtlogu, pribjegavanje uvoznim carinama i kvantitativnim ograničenjima uvoza, kao privremenim mjerama za uravnoteženje platnog bilansa, je pogrešno, jer mjere povećane zaštite samo produbljuju razorne efekte precijenjenog kursa. Nepotrebno izbjegavanje devalvacije iz političkih razloga sada prisiljava vladu na urgentnu devalvaciju, da bi se ublažili efekti precijenjenog kursa. No, i devalvacija, bez pratećih fiskalnih ograničenja, ne dovodi do pozitivnih ekonomskih rezultata, budući da stalna dodatna tražnja i inflacija brzo poništavaju inicijalni uticaj devalvacije na realni devizni kurs i platni bilans. Samo

⁴⁸⁸ Johannes F. Linn i Deborah L. Wetzel: **Public Finance, Trade, and Development: What Have We Learned?**, International Institut of Public Finance, 44th Congres, Istambul, 1988, str. 3.

devalvacija kombinovana sa fiskalnim prilagođavanjima i stabilnim cijenama može dovesti do relativno značajnog poboljšanja konkurentnosti.

U tom kontekstu, fiskalna ograničenja ne moraju, neminovno, dovesti do uravnoteženosti budžeta, jer deficit (ili suficit) mora biti usklađen sa makroekonomskim ciljevima (kao što su podsticanje privatnih ulaganja, kontrolisanje inflacije i očuvanje spoljnokreditnog ugleda). Fiskalni deficit lakše podnosi zemlja sa efikasnom ekonomijom sa visokim nivoom štednje. Nivo deficita nije od presudnog značaja u odnosu na način njegovog finansiranja.

Stvaranje novca i pozajmljivanje kod privatnog sektora su dva kanala finansiranja deficita države. Pozajmljivanje od privatnog sektora u osnovi zavisi od sklonosti privatnih ulagača da prihvate državne obveznice. Ovaj tip zajmovnog finansiranja budžetskog deficita istiskuje privatna ulaganja, vodi rastu kamata i proizvodi pad investicija, što retroaktivno reducira privredni rast i spoljnoekonomsku konkurentnost privrede, a to konačno dovodi do opadanja ili ograničavanja spoljne trgovine.

Finansiranje budžetskog deficita putem stvaranja novog novca, u pravilu, dovodi do inflacije. Zbog toga je inflacija stalni fenomen zemalja u razvoju, koji je uzrokovan vladinim finansiranjem deficita stvaranjem novca po višoj stopi od rasta tražnje za novcem.⁴⁸⁹ Istovremeno, inflacija poprima fiskalni efekat, pošto se smanjuje vrijednost novčane imovine zbog izazvanog udara „poreza na inflaciju“ na pojedince. U drugom krugu, ovaj tip inflacije povećava javne izdatke i produbljuje budžetske deficite. Tako indukovana inflacija u korelaciji sa fiskalnom neravnotežom i predimenzioniranim stvaranjem novog novca u pravilu dovodi do precijenjenog deviznog kursa, koji ponovo negativno djeluje na spoljnu trgovinu (širenje deficita spoljne trgovine). Sada rast cijena inputa stvara nesigurnost u privrednom i kreditnom okruženju, koje neposredno vodi bjekstvu kapitala i padu investicija, kontrakciji i obaranju proizvodnje roba za spoljnu trgovinu. Zbog precijenjenog kursa dolazi i do povećanja troškova proizvodnje i do smanjenja profita. Spoljnotrgovinska zona transakcija postaje potpuno neatraktivno područje za privatne ulagače, osim za uvoznike kojima precijenjeni kurs djeluje veoma stimulatивно.

Stabilne fiskalne politike omogućile su ubrzanju liberalizaciju spoljne trgovine. Dobro upravljanje fiskalnim deficitima može biti u funkciji liberalizacije spoljne trgovine ukoliko se makroekonomske neravnoteže smanje prije samog čina liberalizacije. Noseći stubovi programa stabilizacije tada su redukovanje fiskalnog deficita i devalvacija deviznog kursa, kao značajni segmenti strukturne reforme dugoročnog podsticanja privrednog rasta. Liberalizacija redukuje kvote i carine, obara fiskalne prihode od posrednih poreza i sukobljava poreze na spoljnu trgovinu sa potrebom makroekonomske stabilnosti. Međutim, važniji je drugi krug – poslije liberalizacije – u kome se proširuju poreske osnove direktnih poreza i nadoknađuju izgubljeni prihodi. Zato je u makroekonomskoj politici veoma važno prepoznati međuzavisnost fiskalne politike, deviznog kursa i spoljne trgovine.

Poreska politika i politika spoljne trgovine su međusobno usko povezane preko:⁴⁹⁰

- uvoznih carina (koje povećavaju fiskalne prihode i štite domaću proizvodnju od inostrane konkurencije);

⁴⁸⁹ Johannes F. Linn i Deborah L. Wetzel: **Public Finance, Trade, and Development: What Have We Learned?**, International Institut of Public Finance, 44th Congres, Istambul, 1988, str.7.

⁴⁹⁰ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str. 698.

- poreza na izvoz (koji pogađaju poljoprivredne proizvođače i deficitarne proizvode);
- posebnih fiskalnih subvencija (koje podstiču izvoz).

Oporezivanje izvoznih i uvoznih dobara predstavlja direktan način prikupljanja prihoda u privredama sa ograničenim poreskim mogućnostima.

Porezi na spoljnu trgovinu u nerazvijenim privredama su važni instrumenti ekonomske politike za zaštitu domaće proizvodnje. U tim uslovima uvozne carine rezultiraju implicitnim porezom na uvoz i precijenjenim deviznim kursom. Dugoročno posmatrano, uvozne carine stvaraju poteškoće platnom bilansu i ako teže da smanje spoljnu zavisnost zemlje. No, zaštitni uticaj carine ne može se efikasno izmijeniti nominalnim carinskim stopama primijenjenim na granici, jer su carine zaštitne samo ukoliko su više od domaćih posrednih poreza na supstitute uvoza. U stvari, efektivna stopa zaštite je kombinacija zaštitnog djelovanja i carina i poreza na inpute i outpute, kako bi nacionalna ekonomija postala manje osjetljiva na spoljne šokove, te da bi fiskalni prihodi države postali stabilniji i sigurniji.

Liberalizacija spoljne trgovine, u tom kontekstu, obično uključuje smanjenje carina sa sračunatim efektima na planu smanjenja fiskalnih prihoda i supstituisanje kvantitativnih ograničenja carinama sa sračunatim efektima na planu povećanja fiskalnih prihoda. Najbolja je, ipak, ona solucija koja ne remeti fiskalni bilans – a to znači da se preporučuje kao alternativa, carinska reforma koja je sastavni dio poreske reforme: povećanje poreza na dodatu vrijednost i smanjenja carina na finalne proizvode. To, pak, podrazumijeva da poreze na izvoz treba strogo selektivno koristiti u periodu dok traje postepeno širenje domaće poreske osnovice direktnih poreza. Dok se to ne ostvari, opravdava se intervencija države u podsticanju izvoza (pogotovo ukoliko su koristi od intervencije veće od troškova politike izvoznih podsticaja). Sniženje posrednih poreza i izuzeće od carina (uz sniženje poreza na dohodak i devizni kurs) su značajni stimulatívni instrumenti za ekspanzivni prodor izvoznih sektora na međunarodna tržišta. Efikasan sistem poreskih olakšica izvoznoj proizvodnji podrazumijeva gubitak prihoda države 0,3-0,9% društvenog proizvoda, ali sa snažnim povratnim efektom spoljne trgovine na domaću proizvodnju.⁴⁹¹

U novoindustrijalizovanim zemljama politika javnih izdataka (nivo i struktura javne potrošnje) je važna odrednica privrednog razvoja i spoljne trgovine. Javni izdaci države preko javnih investicija direktno utiču na privredni razvoj, pa sljedstveno tome, i na spoljnu trgovinu. Ulaganja u infrastrukturu su važna pretpostavka za ubrzani rast, jer uska grla u infrastrukturnim djelatnostima mogu predstavljati kočnicu u rastu spoljne trgovine, preko blokiranja proizvodnje dobara namijenjenih izvozu. Čak i javni rashodi koji su usmjereni na energiju, navodnjavanje, transport, telekomunikacije, hranu, obrazovanje i zdravstvo indirektno mogu podsticati spoljnotrgovinsku ekspanziju. Javna ulaganja države u poljoprivredni sektor, putnu, vodoprivrednu i energetska infrastrukturu, istraživačke usluge i inovacije, su racionalni primjeri podrške proizvodnje dobara za spoljnu trgovinu. Ulaganja u industrijsku infrastrukturu, energiju i transport, telekomunikacije i obučenu radnu snagu su ulaganja u konkurentnost domaće industrije i kompetitivnost. Upravljanje javnim izdacima povećava fleksibilnost u međunarodnoj trgovini i racionalan odgovor na fiskalnu krizu zbog pretjerane javne potrošnje. Efikasna alokacija javnih izdataka može da osigura porast proizvodnje namijenjene spoljnoj trgovini, da ublaži udare eksternih šokova i da podstakne privatna ulaganja u promjenu privredne strukture i diversifikaciju izvoznih aktivnosti. Poboljšanje konkurentnosti i smanjenje zaštite pretpostavljaju reformu carina i poreza prije

⁴⁹¹ Komazec, Slobodan: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007., str.700.

uvođenja liberalizacije spoljne trgovine. Konkurentni realni devizni kurs i liberalizacija spoljne trgovine u pravilu se temelje na dobro vođenoj fiskalnoj politici, koja se brzo prilagođava osnovnim ciljevima spoljne trgovine, ekonomskog rasta i platnom bilansu.

10. EKONOMSKI EFEKTI FISKALNE POLITIKE REPUBLIKE SRPSKE

Kada je riječ o budžetu i javnim finansijama, tokom proteklih godina Republika Srpska je sprovedla niz budžetskih reformi s ciljem jačanja upravljanja i planiranja u oblasti javnih finansija, u saradnji sa međunarodnim institucijama. Njihovim provođenjem ojačani su kapaciteti za finansijsko upravljanje i planiranje svih budžetskih korisnika. Unaprijeđene su i razvijene procedure koje doprinose kvalitetnijem budžetski procesu. Ono što posebno treba naglasiti je kvalitet samih dokumenata kao rezultat planiranja koji je podignut na viši nivo u pogledu povezivanja upotrebe sredstava sa ciljevima i politikama.

Sprovođenjem budžetskih reformi omogućeno je da se budžetiranje u Republici Srpskoj značajno unaprijedi, sa tradicionalnog procesa planiranja budžeta kojim su se budžetska sredstva raspođjeljivala samo po ekonomskim kategorijama (koliko sredstava je potrebno za plate, koliko za materijalne troškove itd.) ka principima programskog budžetiranja koji i dalje sadrži te informacije, ali i omogućava da se na osnovu definisanih programa donose odluke o raspodjeli budžetskih sredstava koje se zasnivaju na ciljevima politika i željenim rezultatima. Principi programskog budžetiranja se primjenjuju i na vanbudžetske fondove, kroz izradu budžetskih zahtjeva u programskom formatu. To je početna faza, kojom je podignut stepen razumjevanja važnosti planiranja i raspodjele budžetskih resursa, odnosno kvalitetna osnova za njihovo potpuno uključivanje u budžetski proces.⁴⁹²

Paralelno sa reformskim procesima usmjerenim ka kvalitetnijoj i transparentnijoj alokaciji budžetskih sredstava, još 2007. godine⁴⁹³ započeta je reforma fiskalnog sektora i to reformom direktnih poreza, s ciljem privlačenja stranih investicija i usklađivanja našeg zakonodavstva sa pravom Evropske unije, a od 01.01.2009. godine nastavljena je sa promjenom načina obračuna plata sa neto na bruto princip obračuna.

Navedene aktivnosti su imale za rezultat višestruko uvećanje budžetskih sredstava, posmatrano od 2005. godine, što je uz uvođenje principa programskog budžetiranja stvorilo značajnu osnovu za kvalitetniju i transparentniju raspodjelu budžetskih sredstava. U periodu od 2005. do 2010. godine, raspoloživi okvir budžetskih sredstava je uvećan za 563,8 mil. KM, sa 1.036,2 mil. KM na 1.600,0 mil. KM, odnosno za 54,4%.

Posmatrano od 2005. godine, raspoloživa sredstva su usmjerena na različite projekte, a najznačajniji su:⁴⁹⁴

- Donošenje zakona o platama, kojim su uvećane plate za zaposlene u organima državne uprave;
- Povećanje penzija i osiguranje održivosti penzionog sistema;
- Povećanje vojnih i civilnih invalidnina;

⁴⁹² www.narodnaskupstinars.net

⁴⁹³ Izmjene u oporezivanju poreza na dobit i poreza na dohodak građana

⁴⁹⁴ Ekonomska politika za 2011. godine (www.narodnaskupstinars.net)

- Podsticaji privredi kroz sufinansiranje izvozno orjentisanih preduzeća;
- Obezbjedenje značajnih sredstava za razvoj poljoprivrede i sela;
- Stvaranje uslova za održivi povratak izbjeglica i raseljenih lica;
- Obezbjedenje uslova za ostvarivanje prava na zdravstvenu zaštitu nezaposlenih lica kroz povećanje transfera Fondu zdravstvenog osiguranja;
- Redovno servisiranje unutrašnjeg i vanjskog duga; i
- Projekti u oblasti prosvjete, kulture i sporta.

U narednom periodu nastaviće se sa implementacijom reformskih procesa u fiskalnom sistemu. Fiskalnom politikom na prihodovnoj strani će se obezbijediti sredstva neophodna za finansiranje javnih potreba, sa naglaskom na socijalni aspekt. Istovremeno će se sprovoditi i veoma rigorozne mjere kojima će se smanjiti izbjegavanje fiskalnih obaveza i širiti obuhvat poreskih obveznika, odnosno povećavati fiskalna disciplina. Pored toga, izvršena je analiza svih direktnih i indirektnih efekata smanjenja poreskih stopa kod direktnih poreza u prethodnom periodu i detaljna provjera realizacije planiranih ciljeva koji su trebali da budu ostvareni navedenim smanjenjem poreskih stopa, te izvršena analiza stopa doprinosa na bazi zahtjeva vanbudžetskih fondova. Na osnovu datih analiza predložene su i usvojene izmjene i dopune Zakona o porezu na dohodak i Zakona o doprinosima s ciljem daljeg jačanja ekonomske, fiskalne i socijalne stabilnosti Republike Srpske. Predložene korekcije i fiskalna prilagođavanja na prihodovnoj strani, trebaju da smanje i neophodna kreditna sredstva za finansiranje javnih potreba u budućem periodu.

U domenu poreske politike, jedna od bitnih izmjena koja se desila u prethodnom periodu je izmjena načina oporezivanja dohotka. U periodu od 01.01.2007. godine do 31.12.2008. godine u primjeni je bilo oporezivanje neto plata po stopi od 10% i 15%, dok se nakon toga prelazi na obračun dohotka po bruto principu i oporezivanje po jedinstvenoj stopi poreza od 8%.⁴⁹⁵ Prelaskom na bruto princip obračuna dohotka, privredni ambijent u Republici Srpskoj je postao uporediv sa okruženjem. Ukoliko se uporedi stopa poreza na dohodak sa stopama ostalih zemalja u regionu, pa i u Evropi, može se istaći da smo imali najmanju stopu poreza na dohodak.

Prilikom prelaska na bruto model obračuna dohotka, Budžet Republike Srpske se odrekao prihoda od poreza na dohodak u korist prihoda fondova, kako bi opterećenje za privredu ostalo na istom nivou. Ovo je bilo od izuzetne važnosti u momentu kada se ekonomska kriza proširila i na privredu Republike Srpske. Pored toga, težnja za stvaranjem povoljnog poslovnog ambijenta se nastavila u 2010. godini, kada je omogućeno dodatno oslobađanje od plaćanja poreza na dohodak kroz oslobađanje od plaćanja poreza na dohodak troškova pripremanja toplog obroka u vlastitim restoranima kod poslodavca ili toplog obroka isporučenog poslodavcu od strane lica registrovanih za usluge keteringa, do određenog iznosa po zaposlenom.

Republika Srpska je izvršila izmjene i dopune Zakona o porezu na dohodak, tako što je ukinula neoporezivi dio dohotka, oporezovala isplaćenu dividendu, te povećala stopu poreza na dohodak na 10%. Dosadašnja jedinstvena stopa od 8% na sve nivoe plata i isti neoporezivi dio svake plate, kako najnižih tako i najviših, nije bila socijalno izbalansirana i nije proizvela očekivane efekte.

Prelaskom na bruto princip obračuna plata i stope doprinosa su postale uporedive sa zemljama okruženja, što predstavlja još jedan korak ka usklađivanju sa evropskim

⁴⁹⁵ Zakon o izmjenama Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, 128/06 i 120/08)

standardima. U poređnom analizom stope doprinosa u Republici Srpskoj, koja je do 1.2.2011. iznosila 30,6% u zbirnom iznosu, sa okruženjem, uočljivo je da su u Republici Srpskoj stope doprinosa bile jedne od najnižih u regionu. Zbog svega navedenog, a imajući u vidu i opravdane zahtjeve za povećanje stopa doprinosa u cilju održavanja socijalne politike i statusa socijalno ugroženih kategorija stanovništva, Vlada Republike Srpske je izvršila izmjene Zakona o doprinosima, tako da zbirna stopa sad iznosi 33,0% na bruto platu, od čega se za penzijsko-invalidsko osiguranje izdvaja 18,0%, za zdravstveno osiguranje 12,5%, za dječiju zaštitu 1,5% i za osiguranje od nezaposlenosti 1,0%. Takođe, svi subjekti imaju obavezu da se u Ugovoru o radu plate sa zaposlenima ugovaraju u bruto iznosu.

Osnovica za obračun doprinosa u 2011. godini za zaposlene u oblasti proizvodnje tekstila, odjeće, kože i proizvoda od kože u skladu sa klasifikacijom djelatnosti Republike, sada iznose 25% prosječne mjesečne bruto plate u Republici, prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku, objavljenom u Službenom glasniku Republike Srpske.⁴⁹⁶

Što se tiče poreza na dobit, u Republici Srpskoj se već dugi niz godina oporezivanje vrši po stopi od 10%. Prihod od poreza na dobit u budžetu je imao konstantan rast sve do 2010. godine, kada je po podacima naplaćeno gotovo 15% manje nego za isti period prošle godine. Obveznici poreza na dobit uplaćuju akontativni porez u tekućoj godini na osnovu ostvarenog poslovnog rezultata iz prethodne godine, a podaci APIF-a pokazuju da je ukupan dobitak prije oporezivanja za preduzeća na području Republike Srpske u 2009. godini manji za 14,4% u odnosu na 2008. godinu, što je uticalo na pad prihoda u tekućoj godini. Namjera je da se kroz edukaciju poreskih službenika postigne efikasnija kontrola obračuna i naplate svih javnih prihoda, a posebno poreza na dobit.

Od januara 2010. godine uveden je Jedinostveni sistem za registraciju, naplatu i kontrolu doprinosa⁴⁹⁷, čime je omogućena: bolja i efikasnija kontrola plaćanja doprinosa, bolja pretpostavka za poštovanje poreskih i drugih zakona, kao i za efikasniju naplatu poreza i doprinosa, pojednostavljivanje postupka registracije poslodavaca, odnosno obveznika uplate doprinosa i zaposlenih, smanjenje troškova administracije, kao i izbjegavanje dupliranja zakonskih odredbi, poslovnih funkcija i procesa vezanih za prikupljanje i naplatu doprinosa. Podaci o kretanju broja penzionera i zaposlenih u prethodnom periodu, te urađene procjene za naredni period, su ukazale da je potrebno izvršiti povećanje stopa doprinosa za penzijsko i invalidsko i zdravstveno osiguranje, kako bi se održalo finansiranje po principu međugeneracijske solidarnosti.

U 2010-oj godini je izvršena izmjena i dopuna Zakona o igrama na sreću. Dosadašnja primjena zakona je pokazala potrebu za dodatnim regulisanjem ove oblasti, pa je tako izvršeno uvođenje i novih vrsta kladioničkih igara na sreću koje se priređuju putem SMS-a, bolje regulisanje proceduralnih pitanja u okviru inspekcijanskog nadzora, te povećanje novčanih kazni za učinjeni prekršaj. Očekivanja da će pomenute izmjene imati za rezultat rast naknada za priređivanje igara na sreću ali i iznos naplaćenih novčanih kazni, koje su u određenim slučajevima povećane sa 1.000 KM na 5.000 KM i sa 1.500 KM na 7.500 KM, su bila opravdana, jer je za jedanaest mjeseci 2010. godine ostvaren veći prihod za 30,5% u odnosu na isti period 2009. godine. Takođe se očekuje da će se na osnovu dodjele koncesije za priređivanje igara na sreću u kazinu ostvariti dodatni prihod u narednoj godini.

Primjenom Zakona o fiskalnim kasama, kojim je predviđena obaveza registrovanja izvršenog prometa roba i usluga putem fiskalnih kasa, nastoji se i dalje postići cilj ovog Zakona, a to je uređenje tržišta u Republici Srpskoj, smanjenje nelegalnih novčanih tokova u

⁴⁹⁶ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, 1/11)

⁴⁹⁷ Službeni glasnik RS, 110/09

prometu roba i usluga, suzbijanje sive ekonomije i nelojalne konkurencije, povećanje fiskalne discipline i obezbjeđenje efikasnije kontrole poreskih prihoda. Efekti ovog Zakona su vidljivi i u toku 2010. godine, kroz iskazano povećanje prometa u trgovini na malo i kroz povećanje krajnje potrošnje Republike Srpske koja je iskazana na PDV prijavama. Proces provođenja fiskalizacije u narednom periodu će se usmjeriti na kontrolu izdavanja fiskalnih računa i pooštavanje kaznenih odredbi.

Oporezivanje nepokretnosti po tržišnoj vrijednosti nepokretnosti će se vršiti od 01.01.2012. godine, po stopi koju utvrde skupštine opština i gradova u rasponu od 0,05-0,5%.⁴⁹⁸ Do tada se porez na nepokretnosti plaća po Zakonu o porezima na imovinu, na površinu nepokretnosti. Jedan od razloga prolongiranja primjene novog zakona je bio da se, prije svega, privrednicima omogući da lakše prevaziđu period ekonomske krize. Novim zakonom je omogućeno umanjeње poreske osnovice za sve nepokretnosti koje predstavljaju prebivalište domaćinstva poreskog obveznika, a što je dodatno rasterećenje u odnosu na sadašnji Zakon o porezima na imovinu. U narednoj godini će se voditi završne aktivnosti na procesu formiranja Fiskalnog registra nepokretnosti, uspostavljanju modela za procjenu tržišne vrijednosti nepokretnosti, ali i aktivnosti na odgovarajućem angažovanju opština u cilju veće uključenosti u oporezivanje nepokretnosti.

Reprogramiranjem obaveza olakšan je položaj preduzeća u smislu da dospjele obaveze mogu da plaćaju na duži vremenski period. Na taj način veliki broj preduzeća uspio je da održi svoju proizvodnju i prisustvo na tržištu. Od marta 2010. godine prisutno je i smanjenje broja nezaposlenih. Sa ciljem poboljšanja finansijskog položaja poreskih obveznika donesen je i Zakon o dopuni Zakona o otpisu potraživanja⁴⁹⁹, kojim je bilo omogućeno da poreski dužnici ostvare otpis kamate na glavni dug ukoliko se od dana stupanja na snagu pomenutog zakona 12.05.2009. do 31.12.2009. godine izmiri glavni dospjeli dug po osnovu poreza, a dospjelim poreskim obavezama smatraju se obaveze sa stanjem na dan 31.12.2007.

Osim toga, kroz izmjene Zakona o Poreskoj upravi Republike Srpske neophodno je unaprijediti poreski postupak i racionalizovati sve procese koji su u nadležnosti Poreske uprave Republike Srpske. Posebna pažnja će se pokloniti procesima prinudne naplate, unaprijeđenju postupaka kontrole zakonitosti i pravilnosti kod obračuna i uplate javnih prihoda (naknada od koncesija, naknada od priređivanja igara na sreću, poreza na imovinu, i dr.), konzistentnosti poreskih evidencija (poreskih kartica), racionalizacija postupaka za male poreske obveznike i male iznose poreskih obaveza, blagovremeno i ažurno evidentiranje svih vrsta poreskih prijava sa ciljem jasnog uvida u sve obaveze svakog poreskog obveznika. Vezano za unaprijeđenje ovih procesa, u svjetlu reforme javne uprave, neophodno je posvetiti pažnju pravilnom i racionalnom postupanju zaposlenih u ovom fiskalnom organu. Redovnost izmirenja tekućih obaveza će biti uslov za isplatu podsticaja i subvencionisanje privrednih subjekata.

Vlada Republike Srpske je posebnu pažnju posvetila analizi rashodovne strane budžeta. Detaljno je analizirana svaka pojedinačna budžetska pozicija, provjerena opravdanost davanja, potreban iznos sredstava, te posebno efekti koje je navedeno trošenje imalo u prethodnom periodu. Cilj Vlade Republike Srpske je bio da ispita opravdanost trošenja budžetskih sredstava pojedinih budžetskih korisnika, te da ih značajno redukuje ili potpuno ukine ukoliko ne proizvode koristi i pozitivne efekte za privredu ili građane Republike Srpske ili ukoliko je prestao razlog njihovog uvođenja. Na taj način će se osigurati efikasnija i efektivnija raspodjela ograničenih budžetskih sredstava u narednom periodu, koja

⁴⁹⁸ Službeni glasnik RS, 110/08

⁴⁹⁹ Službeni glasnik Republike Srpske, broj 34/09

će biti usmjerena u projekte koji će maksimizirati njihovu upotrebnu vrijednost i tako doprinijeti dugorčnom razvoju Republike Srpske.

Budžet Republike Srpske za 2011. godinu je dokument koji predstavlja procjenu prihoda i finansiranja, te procjenu godišnjih rashoda i drugih izdataka Republike i planiran je u iznosu od 1.600 miliona KM⁵⁰⁰, što je na istom nivou kao i Budžet Republike Srpske za 2010. godinu.

Sredstva planirana za rashode za lična primanja u 2011. godini iznose 628,3 miliona KM.

Nova budžetska godina donosi značajno umanjeње okvira budžetskih sredstava na pozicijama tekućih rashoda, budući da je otplata unutrašnjeg duga planirana iz redovnih budžetskih sredstava, a ne sa računa posebnih namjena kao u 2010. godini, dok je budžetski okvir zadržan na nivou 2010. godine. Sredstva planirana za rashode po osnovu korišćenja roba i usluga u 2011. godini iznose 97,0 mil. KM. Prilikom racionalizacije rashoda vodilo se računa o obavezama proisteklim iz zakonskih i podzakonskih akata, potpisanih ugovora i specifičnosti poslova koje obavljaju pojedine institucije. Predloženom racionalizacijom neće biti ugroženo funkcionisanje budžetskih korisnika kao ni izvršavanje njihovih zadataka.

Sredstva planirana za subvencije u 2011. godini iznose 110,4 miliona KM. U okviru ove grupe rashoda, najviše sredstava je usmjereno za:⁵⁰¹

- Subvencije za podsticaj razvoja poljoprivrede i sela, u iznosu od 60,0 miliona KM,
- Subvenciju preduzeću «Željeznice Republike Srpske», u iznosu od 25,0 miliona KM,
- Subvencije za podsticaj izvoza, u iznosu od 20,0 mil. KM,
- Subvencije nefinansijskim subjektima u oblasti šumarstva, u iznosu od 6,0 miliona KM, i
- Subvencije za transfuzijsku medicinu, u iznosu od 1,0 miliona KM.

Sredstva planirana za grantove u 2011. godini iznose 28,1 milion KM. Sredstva planirana za doznake na ime socijalne zaštite u 2011. godini iznose 230,2 miliona KM. U okviru ove grupe rashoda, najviše sredstava je usmjereno za:⁵⁰²

- Tekuće doznake za porodične invalidnine, u iznosu 87,5 miliona KM,
- Tekuće doznake za lične invalidnine, u iznosu od 67,0 miliona KM,
- Tekuće doznake za civilne invalidnine, u iznosu od 7,1 milion KM,
- Doznake Fondu za zdravstveno osiguranje, u iznosu od 40,0 miliona KM,
- Program socijalnog zbrinjavanja radnika, u iznosu od 10,2 miliona KM,
- Doznake za kategorije izbjeglih i raseljenih lica, u iznosu od 5,6 miliona KM,

Sredstva planirana za transfere između budžetskih jedinica različitih nivoa vlasti u 2011. godini iznose 208,9 miliona KM. U okviru ove grupe rashoda, najviše sredstava je usmjereno za:⁵⁰³

⁵⁰⁰ www.vladars.net

⁵⁰¹ Ekonomska politika za 2011. godine (www.narodnaskupstinars.net)

⁵⁰² www.narodnaskupstinars.net

⁵⁰³ Ekonomska politika za 2011. godine (www.narodnaskupstinars.net)

- Transfer Fondu PIO, u iznosu od 200,0 miliona KM,
- Transfere nerazvijenim opštinama, u iznosu od 3,4 miliona KM,
- Transfer Fondu dječije zaštite, u iznosu od 2,0 miliona KM,
- Projekat zapošljavanja pripravnika, u iznosu od 2,0 miliona KM.

Sredstva planirana za transfere između budžetskih jedinica istog nivoa vlasti u 2011. godini iznose 19,8 miliona KM. U okviru ove grupe rashoda, najviše sredstava je usmjereno za:

- Sufinansiranje smještaja i ishrane u studentskim i đačkim domovima, u iznosu od 3,3 miliona KM,
- Transfer Glavnoj službi za reviziju javnog sektora Republike Srpske, u iznosu od 3,5 miliona KM,

Najznačajnija izdvajanja za otplatu unutrašnjeg duga u 2011. godini odnose se na isplatu glavnice po hartijama od vrijednosti u iznosu od 68,7 miliona KM, kamatu na hartije od vrijednosti u iznosu od 9,6 miliona KM, isplatu po odlukama ustavnih i ostalih sudova u iznosu od 5,0 miliona KM i za gotovinske isplate za staru deviznu štednju u iznosu od 9,7 miliona KM.

U 2011. godini nastaviće se verifikacija unutrašnjeg duga i sukcesivne emisije obveznica po svim vrstama unutrašnjeg duga. Takođe, nastaviće se i izmirenje unutrašnjeg duga po usvojenim akcionim planovima za obaveze po izvršnim sudskim odlukama koje se odnose na opšte neisplaćene obaveze budžeta nastale do 31. decembra 2002. godine i za obaveze po sudskim odlukama po osnovu računa stare devizne štednje.

ZAKLJUČAK

Poreskim sistemom naziva se skup poreza, taksa, doprinosa, naknada i drugih javnih prihoda uvedenih u jednoj zemlji i povezanih u cjelinu, kojima se mogu ostvarivati ciljevi poreske politike, čijem se ostvarenju teži u sklopu finansijske, odnosno šire ekonomske politike. Poreski sistem u užem smislu predstavlja ukupnost poreskih oblika jedne zemlje. Poreski sistem ne nastaje kao rezultat unaprijed definisanog, na naučnim principima zasnovanog plana, već prije na osnovu kompromisa različitih političkih snaga, pod uticajem istorijskog razvoja, kao i pritiska da se pronađu novi izvori za finansiranje javnih rashoda.

U finansijskoj teoriji su relativno podijeljena mišljenja o tome da li poreski sistem (u užem smislu, prije svega) treba da se sastoji od jednog poreskog oblika ili više njih. Poreski monizam je model poreskog sistema koji se zasniva samo na jednom poreskom obliku. Poreski monizam, osim privremenih pokušaja, nije našao praktičnu primjenu. Finansijska teorija, a posebno praksa, se opredjeljuju za postojanje poreskog pluralizma, odnosno za poreski sistem koji se sastoji iz većeg broja poreskih oblika. Nesporna je superiornost pluralnog poreskog sistema budući da je naročito fiskalno izdašniji i da omogućuje veću pravičnost.

U savremenim poreskim sistemima sreće se veći broj poreskih oblika. Najčešće se radi o porezima koji pogađaju dohodak, prihod ili imovinu, o porezima koji pogađaju porast vrijednosti imovine, odnosno njen prenos kao i o porezima koji pogađaju trošenje dohotka,

prihoda ili imovine. Teorijska saznanja, empirijska istraživanja i praktična iskustva na području oporezivanja, na jednoj strani, te integracijska kretanja širih razmjera na drugoj, u nekoliko proteklih decenija, imali su značajan uticaj i na promjene u poreskom sistemu, kao i mjerama poreske politike, odnosno na zahtjeve koji se u savremenim uslovima postavljaju pred poreski sistem i poresku politiku.

Porez i sva javna davanja stari su kao i zajednički život ljudi uopšte. Porezi predstavljaju najznačajnije oblike javnih prihoda u savremenim državama. U građanskoj teoriji javnih finansija dat je veliki broj definicija poreza. Definicije poreza naglašavaju nekoliko karakteristika po kojima se on razlikuje od drugih javnih prihoda, a to je njegova derivativnost, prisilnost, finansiranje javnih rashoda, odsustvo neposredne protivnake i to što je porez novčano davanje. Odgovore na opravdanost oporezivanja pružaju stavovi nekoliko osnovnih teorija: teorije sile, teorije naknade, teorije žrtve, teorije reprodukcije, organske teorije, socijalističke teorije, teorije suvereniteta i savremene finansijske teorije.

Poreska terminologija je skup naziva koji se upotrebljavaju u oporezivanju. Svi elementi oporezivanja se dijele na lične i materijalne. Lični elementi oporezivanja odnose se na fizička i pravna lica koja imaju aktivnu ili pasivnu ulogu u oporezivanju. Materijalni elementi se odnose na područja finansijskih tokova u procesu oporezivanja.

Porezi imaju fiskalni cilj onda kada im je osnovna svrha uvođenja prikupljanje novih finansijskih sredstava potrebnih za finansiranje javnih rashoda, vezanih za pokriće javnih potreba. Nefiskalni ciljevi oporezivanja su takvi ciljevi koje bi danas, prema savremenoj finansijskoj teoriji i politici, trebalo ostvariti preko djelovanja poreza u sferi ekonomske politike, stabilizacije, regulisanja domaće potrošnje, visine i strukture zaposlenosti, i slično. Nefiskalni ciljevi oporezivanja mogu biti različiti: ekonomski, socijalni, politički i ostali (zdravstveni, demografski, kulturni i drugi).

Svaki poreski sistem, bez obzira o kojoj se zemlji radi i bez obzira da li je porez osnovni izvor prihoda, mora se zasnivati na određenim načelima i principima. Principima oporezivanja nazivamo ona pravila kojih se poreski organi moraju pridržavati prilikom izrade poreskog sistema. Načela oporezivanja sve su se više afirmisala postepenim pretvaranjem poreza u osnovni izvor javnih prihoda. Poreski principi svrstavaju se u: finansijska načela (izdašnost i elastičnost poreza), ekonomska načela (dobar izbor poreskog izvora i vrste poreza), socijalna načela (opštost obaveze i ravnomjernost oporezivanja), i poresko – tehnička načela (određenost, jeftinoća i ugodnost poreza).

U poreskim sistemima savremenih država se sreće veliki broj poreza. U uslovima postojanja velikog broja poreza pred finansijskom teorijom se postavlja izazov da grupiše brojne oblike. Postojeće i u teoriji poznate klasifikacije su veoma brojne i zasnivaju se na različitim kriterijumima. Tako se porezi dijele na neposredne i posredne, objektne i subjektne, analitičke i sintetičke, opšte i namjenske, pretpostavljene i faktičke, ad valorem i specifične, fundirane i nefundirane, redovne i vanredne, reparticione i kvotitetne, centralne i lokalne. Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) je, da bi stvorila uslove za komparativne analize poreskih sistema i poreskih politika zemalja-članica, izradila Klasifikaciju poreza OECD.

Savremena finansijska teorija poklanja dosta pažnje izučavanjima vezanim za različite efekte poreza. Efekti primjene poreza manifestuju se na raznim područjima u različitom broju, vrsti i intenzitetu. Mjere poreske politike mogu, u principu, da proizvedu dvije vrste efekata: mikroekonomske i makroekonomske. O mikroekonomskim efektima se radi kada mjere poreske politike dovode do promjena ekonomskih i drugih postupaka fizičkog ili pravnog lica. Ako mjere poreske politike utiču na remećenje i ponovno uspostavljanje ravnoteže na tržištu

na nivo, strukturu i rast društvenog proizvoda i nacionalnog bogatstva, onda se govori o makroekonomskim efektima oporezivanja.

Poreski obveznik, kao lice koje ima obavezu da plati porez, može, dijelom ili kompletno, da prevale poreski teret na treća lica. O prevaljivanju poreza govorimo kada poreski obveznik prihvata poresku obavezu ali nema namjeru da plati porez, već poreski teret snosi neka druga osoba. Kod prevaljivanja poreza je osoba poreskog obveznika različita od osobe koja stvarno snosi poreski teret (konačnog poreza) - osoba placa. Prevaljivanje se vrši kroz cijene, a pretpostavka je postojanje poreskog tereta i tržišnog mehanizma, odnosno da je obaveza stvarno plaćena.

Evazija se razlikuje od prevaljivanja poreza po tome što ovdje ne dolazi do plaćanja poreza. Poreska evazija predstavlja fenomen koji ima raznovrsne posljedice, kako na fiskalnom planu, tako i na socijalno-političkom, a ponašanja koja su usmjerena na to da se porez ne plati često narušavaju neke društvene vrijednosti. Zakonita poreska evazija postoji kada se izbjegava plaćanje poreza i doprinosa korišćenjem nedorečenosti propisa. Ako poreski obveznik, izbjegavajući plaćanje poreza, dođe u sukob sa pravnim propisima, govori se o nezakonitoj ili o nedopuštenoj poreskoj evaziji.

Zbog političkih i konstitutivnih ograničenja koja se danas odnose na konfederacije kao što je Evropska unija, fiskalni sistem EU je relativno malen i nerazvijen u odnosu na fiskalne sisteme klasičnih nacionalnih država. Fiskalni sistem EU igra važnu ulogu u završnici tržišne integracije EU i omogućava nužni nivo kohezije za održanje postojećeg stepena ekonomske i političke integracije EU. Fiskalni sistem EU ne može se u potpunosti posmatrati i izgrađivati u skladu sa optimalnom teorijom javnih finansija. Osnovni «javni» instrument koji EU stoji na raspolaganju u provođenju svojih politika je regulacija, umjesto zajedničke (jedinstvene) politike i/ili pozitivne integracije. Takav okvir političke intervencije ograničava razvoj klasičnog sistema javnih finansija, te uključuje teoriju javnog izbora u analizi i izgradnji fiskalnog sistema EU.

Struktura fiskalnog sistema EU svodi se na budžet EU kao jedini instrument provođenja fiskalne politike sa središnjeg, supranacionalnog nivoa EU. Ostatak fiskalnog sistema se može posmatrati kao skup raznih pravila i dogovora preko kojih zemlje članice harmonizuju i koordinišu ostale segmente fiskalne politike. To se prvenstveno odnosi na harmonizaciju oporezivanja te na koordinaciju stabilizacijskih fiskalnih politika kroz Pakt o stabilnosti i rastu te Mastroiškog kriterije konvergencije.

Evropska unija je utvrdila jedinstveni institucionalni okvir u cilju unapređenja svojih vrijednosti, postizanja svojih ciljeva, očuvanja svojih interesa, kao i obezbjeđenja koherentnosti, efikasnosti i kontinuiteta svojih politika i akcija. Institucije EU jesu: Evropski savjet, Savjet ministara, Evropski parlament, Evropska komisija, Evropski sud pravde i ostale institucije Evropske unije.

U uslovima centralizovanog državnog uređenja uopšte se ne javlja dilema koji će nivo vlasti uvesti određeni javni prihod. S druge strane, ovo je pitanje u žiži interesovanja raspodjele u decentralizovanom fiskalnom sistemu. Vrlo je bitno riješiti način raspodjele, odnosno pripadnost javnih prihoda i javnih rashoda. U vezi sa tim, u teoriji javnih finansija poznat je fenomen fiskalnog federalizma, koji obuhvata rješavanje pitanja finansiranja viših i nižih nivoa vlasti u uslovima decentralizovanog fiskalnog sistema.

Evropska unija je nadnacionalna političko-ekonomska zajednica dvadeset sedam država sa različitim političkim sistemima i različitom ekonomskom razvijenosti država članica. Države članice EU imaju suverenitet u vođenju fiskalne i poreske politike. Poreski sistem države u Evropskoj uniji samostalno uređuju na osnovu mjera za međusobnu

harmonizaciju (usklađenje) poreza. Harmonizacijom poreza nastoji se ujednačiti poreska konkurentnost država Evropske unije. Mjere harmonizacije služe uklanjanju razlika između pravnih i upravnih propisa, s ciljem izbjegavanja poremećaja na unutrašnjem tržištu EU.

Osnovne funkcije «klasičnog» budžeta su provođenje fiskalne politike i politike transfera između različito razvijenih regija, odnosno pojedinaca. Fiskalna politika uključuje upravljanje budžetskim prihodima i rashodima, odnosno upravljanje deficitom/suficitom budžeta zbog njegovog uticaja na agregatnu potražnju. Budžet EU u svim ovim segmentima je specifičan i mnoga prethodno spomenuta pravila zbog političkih i konstitutivnih rješenja koja karakterišu EU ne vrijede. Prihode budžeta EU čini sistem vlastitih prihoda. Među vlastite prihode spadaju uvozne carine, poljoprivredne takse, dio poreza na dodatu vrijednost (PDV) i prihod utemeljen na BDP-u zemalja članica. Rashodi budžeta EU planiraju se srednjoročno u okviru tzv. sistema finansijske perspektive. Sistem finansijske perspektive je instrument kojim EU provodi budžetsku disciplinu postavljanjem gornjih granica rashoda na osnovu raspoloživih prihoda. Rashodima budžeta EU alociraju se sredstva za razvoj i sprovođenje zajedničkih politika EU. Područja koja finansira budžet EU ona su na kojima su članice EU prenijele svoja ovlašćenja na nivo EU.

Mjere fiskalne harmonizacije podrazumijevaju postupak uklanjanja fiskalnih prepreka i neusklađenosti poreskih sistema u međunarodnim zajednicama u cilju jačanja unutar ekonomskih prostora. Zahtjev za harmonizacijom u oporezivanju relativno je novijeg datuma, a učestalije se o njoj počinje govoriti u godinama poslije II svjetskog rata tj. poslije osnivanja Evropske ekonomske zajednice.

Harmonizacija je termin koji znači usklađivanje fiskalnih (poreskih) sistema. Javila se iz potrebe da se određene vrste fiskalnih oblika dvaju fiskalnih sistema međusobno ujednače i usklade, kao i uslovi fiskalnog zahvaćanja među različitim fiskalnim sistemima. Harmonizacija, s druge strane, ne znači potpuno brisanje razlika u poreskim sistemima ni ostvarivanje istovjetnosti pojedinih poreza i mjera poreske politike tako da ih unificira, već se traži da se porezi i mjere poreske politike usklade, tako da sistem oporezivanja ne bude kočnica već da pridonose ostvarenju ciljeva integracije i omogući slobodnije kretanje ljudi, kapitala, roba i usluga.

Smjernice su osnovni instrument harmonizacije poreza. One su svojevrsan vodič kojeg bi se zemlje članice trebale pridržavati u izgradnji i reformama svojih poreskih sistema. Tiha harmonizacija je harmonizacija tj. usklađivanje poreskog sistema kandidata za članstvo u EU. Po načelu supsidijarnosti središnji nivo vlasti EU treba donositi odluke, samo ako ciljeve koje njima želi postići može bolje i efikasnije ostvariti od samih zemalja članica. U suprotnom, odluke treba prepustiti nižim nivoima vlasti. Velike razlike u razvijenosti zemalja, socijalni razlozi, i drugo, temeljne su prepreke harmonizaciji poreskih sistema.

Porezi u svim državama članicama Evropske unije mogu se podijeliti na direktne i indirektne poreze, na koje Evropska unija nastoji uticati svojim politikama. Ugovorom o osnivanju Evropske unije predviđena je harmonizacija indirektnih poreza (poreza na dodatu vrijednost i akciza). U Evropskoj uniji o direktnim porezima svaka država odlučuje samostalno. Evropska unija provodi samo kontrolu mogućeg pojavljivanja štetne poreske konkurencije, koja onemogućuje slobodno kretanje roba i usluga na unutrašnjem tržištu.

Zakonodavna aktivnost organa Evropske unije do sada je bila najintenzivnija u domenu posrednih poreza (PDV i akciza). Postupak harmonizacije posrednih poreza obuhvatao je one mjere koje su neophodne da bi se obezbjedilo uspostavljanje i funkcionisanje takvog internog tržišta, sprečavanjem distorzija i otklanjanjem prepreka slobodnom kretanju dobara i usluga.

Harmonizacija regulative u oblasti poreza na dodatu vrijednost bila je neophodna iz razloga eliminisanja prepreka slobodnom kretanju roba, ljudi, usluga i kapitala, to jest iz razloga stvaranja uslova za postepeno uspostavljanje internog tržišta. Šesta direktiva smatra se bazičnim zakonom EU u oblasti PDV-a. Ona je do sada mijenjana više puta i, uz to, postoje brojna odstupanja koja su trenutno u primjeni za pojedine zemlje-članice. Šesta direktiva je obezbjedila da se usklade svi najvažniji elementi zakonskog opisa poresko-činjeničnog stanja kod PDV: poreski obveznik, objekat oporezivanja, poreska osnovica, poreska oslobođenja, pravo na poreski odbitak i drugo.

Danas su u gotovo svim savremenim poreskim sistemima uvedeni posebni porezi ili akcize. Iako se u zemljama EU akcizama oporezuje velik broj različitih proizvoda, na nivou Unije uređeno je oporezivanje alkoholnih proizvoda i piva, duvanskih proizvoda i mineralnih ulja, a od 2004. i oporezivanje energenata (prirodnog plina, koksa i električne energije).

Sve do 1997. godine sistem harmonizacije direktnog oporezivanja u EU bio je vrlo skroman. Naime, do tada su postojale samo direktive o spajanjima, te o društvima majka-kćer koje su, skupa s utvrđenim arbitražnim postupkom, bile, prije svega, usmjerene ka rješavanju pitanja dvostrukog oporezivanja, dok je usklađivanje oporezivanja dobiti i dalje ostalo otvoreno. Poreski paket iz 1997. godine trebao je smanjiti razlike u oporezivanju dobiti i dohotka među zemljama članicama EU, usmjeriti sisteme direktnog oporezivanja više ka ostvarenju ciljeva zajedničkog tržišta, te usmjeriti sistem direktnog oporezivanja u cilju povećanja zaposlenosti u EU. Jedno od područja oporezivanja gdje do sada nisu postignuti nikakvi pozitivni pomaci u vezi usklađivanja u EU je područje oporezivanja imovine.

Poreska konkurencija je jedan aspekt konkurencije među jurisdikcijama u okviru koga se države međusobno takmiče u nastojanjima da privuku kapital preferencijalnim poreskim pravilima. Poreska konkurencija je poželjna iz više razloga. Najvažnije, ona pomaže ekonomski rast ohrabrivanjem političara da usvoje razumnu poresku politiku. Fenomen poreske konkurencije izaziva, međutim, i negativne efekte. Naime, poreska konkurencija otvorila je potpuno nove mogućnosti za kompanije i pojedince da minimiziraju i izbjegavaju poreze.

Fiskalni položaj EU određen je zbirom fiskalnih položaja zemalja članica EU. Fiskalni položaj regulisan je prvo mastriškim sporazumom, koji je bio svojevrsna uvertira Paktu o stabilnosti i rastu. Osnovni cilj Pakta je sprečavanje pojave prekomjernih deficita, sve u svrhu osiguranja fiskalne discipline, razboritog upravljanja javnim finansijama i očuvanja ekonomske stabilnosti unutar EMU. Prema Paktu, zemlje članice EU se obavezuju da će svoja srednjoročna salda budžeta dovesti u ravnotežu ili čak suficit.

Poreske reforme su imanentna pojava u svim tranzitornim ekonomijama, jer je bilo neophodno prilagoditi poreske sisteme novim ekonomskim prilikama i izvršiti usaglašavanje sa rješenjima iz najrazvijenijih zemalja. Medjutim, pri koncipiranju novog poreskog sistema, pored konsultovanja propisa iz zemalja EU, neophodno je uzeti u obzir i specifičnosti svake zemlje. Ovdje se, prije svega, misli na makroekonomske, mikroekonomske i monetarne karakteristike svake zemlje, njene istorijske i kulturološke osobenosti, kao i mogućnosti za implementaciju poreskih propisa, u smislu kadrovskih i tehničkih potencijala poreske uprave.

Poreske reforme uslovljavaju određeni razlozi, kao što su: smanjenje fiskalnog opterećenja, povećanje pravičnosti u raspodjeli fiskalnog tereta, usklađivanje poreskog sa ekonomskim sistemom, harmonizacija poreskih struktura u cilju jačanja međunarodnih ekonomskih integracija, itd.

Zemlje u tranziciji imaju zadatak da uspostave nov poreski sistem bez ikakvog kontinuiteta sa starim. Uz prisustvo budžetskog deficita, porasta javnih rashoda, deficita u

bilansu plaćanja, nedostatka opšte poreske kulture i oskudnog iskustva poreske administracije bilo je gotovo nemoguće ostvariti ovaj cilj. Naime, mnoge zemlje u tranziciji su pokušavale da iskopiraju poreske zakone razvijenih zemalja, što se pokazalo kao greška zbog postojanja brojnih razlika između ovih zemalja. Iz tih razloga, promjene u poreskim zakonima su vršene često, što uslovljava neizvjesnost kod poreskih obveznika i pospješuje upotrebu poreske evazije.

Dejtonskim mirovnim sporazumom BiH je uspostavljena kao nezavisna država sa dva ravnopravna entiteta. Odgovornost za vođenje fiskalne politike nije spominjana u Ustavu BiH, niti je državnim organima (Vijeću ministara BiH) dodijeljena bilo kakva uloga u prikupljanju javnih prihoda. Ustavima i zakonima entiteta, izvedenih iz dodijeljene im pozicije, određena je struktura fiskalnih prihoda.

Osnovna karakteristika politike javnih prihoda i javnih rashoda u Republici Srpskoj u periodu neposredno nakon potpisivanja Dejtonskog sporazuma je kontinuiran nesrazmjer potreba koje se moraju finansirati iz javnih prihoda, sa jedne strane, te istovremena nemogućnost da se ti proizvodi obezbjede u potrebnom obimu iz realnih izvora, s druge strane. Sistem javnih prihoda Republike Srpske ispoljavao je obilježja karakteristična za zemlje sa nerazvijenim ekonomskim i finansijskim strukturama. Na to ukazuje, prije svega, sistem sa dominantnim učešćem posrednih poreza, a vrlo malim učešćem direktnih poreza.

U skladu sa Ustavom BiH, Republika Srpska i Federacija BiH su se u 2003. godini složile da nadležnost u oblasti indirektnog oporezivanja povjere na državni nivo, nakon čega je, krajem 2003. godine, na nivou BiH usvojen Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja. Tim zakonom, odgovornosti koje se tiču razvoja politike i primjene indirektnih poreza (akciza, carina, poreza na promet, PDV-a) povjerene su Upravi za indirektno oporezivanje (UIO) kao nezavisnoj instituciji na državnom nivou. 2004. godinu obilježilo je spajanje carinskih administracija i prenos ovlašćenja a Uprava je kao jedinstvena cjelina stvarno počela funkcionisati na cijeloj teritoriji BiH od 01.01.2005. godine. Takode, došlo je do prenosa nadležnosti u naplati indirektnih poreza sa Republike Srpske na nivo Bosne i Hercegovine. U najkraćem mogućem roku Uprava za indirektno oporezivanje (UIO) je izvršila vrlo uspješno uvođenje poreza na dodatu vrijednost, što je od strane relevantnih međunarodnih institucija ocijenjeno kao jedan od ključnih koraka za uspostavljanje jedinstvenog ekonomskog prostora, smanjenje sive ekonomije, podsticanje stranih ulaganja i smanjenje spoljnotrgovinskog deficita.

Sušтина novog pristupa koju je u poreski sistem Republike Srpske donio Zakon o poreskoj upravi jeste princip samoprijavlјivanja. To znači da je zakonska obaveza poreskih obveznika da sami prijave svoje obaveze na način i u rokovima propisanim Zakonom o poreskoj upravi ili materijalnim poreskim zakonom. Dužnost Uprave je da formalno ispravnu poresku priјavu prihvati kao istinitu sve dok različitim metodama kontrole ne utvrdi suprotno. U tom slučaju poreski obveznik je u obavezi da dokaže da netačna poreska priјava nije činjenje krivičnog djela izbjegavanja plaćanja poreza.

Kada je porez na dohodak u Republici Srpskoj u pitanju, nakon 2000. godine, došlo je do donošenja novog Zakona i određenih promjena u odnosu na raniji sistem. Osnovica je proširena i uključila je ranije neoporezovane topli obrok, regres za godišnji odmor i slično. U RS su prihodi socijalnopolitičke prirode široko postavlјeni, brojni su i ekstenzivni. Tako, u RS, da bi se obezbjedila pravičnost oporezivanja i realizacija socijalnih ciljeva, ne podliježu oporezivanju penzije, prihodi po pravima ratnih vojnih invalida, organizovana socijalna i humanitarna pomoć, stipendije do određenog iznosa i tako dalje. Reformom iz 2002. godine u Republici Srpskoj, kada je i formirana Poreska uprava, donesen je Zakon o porezu na dohodak građana, koji je imao sve karakteristike mješovitog načina oporezivanja. Porez na

dohodak građana plaćao se na neto prihode iz sljedećih izvora: ličnih primanja, prihoda od poljoprivrede i šumarstva, samostalne djelatnosti, autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, kapitala i kapitalnih dobitaka. Zakon o porezu na dohodak građana do danas je pretrpio brojne izmjene i dopune.

Nakon reforme iz 2002. godine, od kada je (u skladu sa preporukama Evropske unije) poreska osnovica poreza na dobit u RS proširena, a stopa smanjena na 10%, u Republici Srpskoj je od 1. januara 2007. godine reformisan Zakon o porezu na dobit. Ključna novost u zakonu je što prvi put imamo plaćanje poreza po odbitku, što znači da strano pravno lice, koje nema stalno mjesto poslovanja u Republici Srpskoj, na ostvareni prihod morati da plati porez po odbitku po stopi od 10%. Taj porez će se stranom licu u njegovoj zemlji priznati kao poreski kredit. Reformom poreza na dobit omogućeno je malim poreskim obveznicima da odaberu mogućnost obračuna poreza na dobit po stopi od 2% na ukupan godišnji prihod malog preduzeća. Važno je pomenuti da je omogućena ubrzana amortizacija na period od tri godine: prve godine 40% i naredne dvije godine po 30%.

U Republici Srpskoj je od 1.1.2002. godine oporezivanje regulisano Zakonom o porezima na imovinu, koji obuhvata porez na imovinu, porez na nasleđe i poklon i porez na prenos apsolutnih prava. Aktuelni porez na imovinu plaća se na površinu nepokretnosti i plaća se u apsolutnom iznosu po metru kvadratnom ili po jednom prodajnom mjestu. Novi zakon o porezu na nepokretnosti trebalo bi da stupi na snagu od 01.01.2012. godine. Poresku osnovicu za obračun poreza na nepokretnosti predstavljaće tržišna vrijednost nepokretnosti utvrđena u skladu sa ovim zakonom.

Tretman poreza na nekretnine u RS do sada je bio drugačiji nego u razvijenim zapadnim zemljama. Reforma poreza na nekretnine doprinijeće i realnijem iskazivanju cijena, kao i usklađivanju pravne osnove oporezivanja imovine sa dostignutim nivoom poreskih reformi u drugim sektorima. Reformom poreza na imovinu postiže se sinhronizacija oporezivanja imovine sa drugim reformskim poduhvatima u oblasti poreza (PDV, porez na dohodak i porez na dobit).

Republika Srpska, kao dio BiH, koja je kandidat za punopravno članstvo u EU, mora činiti značajne napore u usklađivanju svoga zakonodavstva sa pravnim propisima EU. Poseban značaj u svemu tome ima poreski sistem i njegovo prilagođavanje direktivama i drugim pravnim aktima iz Evropske unije. Poreska reformska stremljenja koja su prisutna među članicama EU su u velikoj meri inkorporirana u poreski sistem Republike Srpske. Republika Srpska je od 2001. godine pokrenula značajne reforme u oblasti poreskog sistema koje su obezbijedile smanjenje poreskog opterećenja, koje je jedno od najnižih u regionu.

Za fiskalnu politiku Republike Srpske se može reći da su je upravo neekonomski uticaji stavili u žižu interesovanja. Naime, u ratom razorenoj i osiromašenoj privredi Bosne i Hercegovine, a time i Republike Srpske, neminovno se javlja potreba za intervencijom države, pred koju se stavlja širok dijapazon zadataka: od pomoći pri uspostavljanju saobraćajne, telekomunikacione i druge infrastrukture, do organizacije i finansiranja zdravstva, obrazovanja itd.

Donošenjem Zakona o Poreskoj upravi 2001. godine, koji predstavlja sastavni dio paketa poreskih zakona, započet je proces poreske reforme i izgradnja jednog novog poreskog sistema i poreske politike u Republici Srpskoj. Uspostavljen je cjelovit i međusobno usklađen način regulisanja poreskog zakonodavstva. U nadležnosti Republike Srpske su direktni porezi, od uvođenja poreza na dodatu vrijednost na nivou BiH.

Direktni porezi su: porez na dobit, porez na dohodak građana, porez na imovinu, porezi na upotrebu, držanje i nošenje dobara i porez na priređivanje igara na sreću i zabavnih igara.

O porezu na dobit govori se u slučaju kada je objekat oporezivanja rezultat privredne djelatnosti određene organizacije, uređene kao društvo. Poreska osnovica za poresku godinu je razlika između oporezivih prihoda i rashoda koji se odbijaju za tu poresku godinu. Porez na dobit se plaća po stopi od 10% na poresku osnovicu za tu poresku godinu. Porez malog poreskog obveznika obračunava se po stopi od 2% na ukupan godišnji prihod malog preduzeća.

U skladu sa odredbama zakona o porezu na dohodak u Republici Srpskoj, porez na dohodak plaćaju fizička lica koja ostvaruju dohodak. Porez na dohodak fizičkih lica obračunava se i plaća na dohodak od: ličnih primanja, samostalne djelatnosti, autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine, kapitala i kapitalnih dobitaka. Porez na dohodak plaća se po stopi od 10 %.

Porez na imovinu može se definisati kao direktni porez kojim se želi zahvatiti ekonomska snaga poreskog obveznika koja proističe iz imovine, pri čemu se kod utvrđivanja poreskog oštećenja uzimaju u obzir lične okolnosti poreskog obveznika. Obveznik poreza na imovinu je pravno i fizičko lice, koje je imalac prava na nepokretnosti i nalazi se na teritoriji Republike Srpske. Aktuelni porez na nepokretnosti na koje obveznik ima pravo, plaća se na površinu nepokretnosti i plaća se u apsolutnom iznosu (po metru kvadratnom ili po jednom prodajnom mjestu). Od 2012. godine porez na nepokretnosti će se plaćati na procijenjenu tržišnu vrijednost nepokretnosti u iznosu od 0,05% do 0,5% od te vrijednosti (u zavisnosti od odluke nadležne opštine). Nekretninama u smislu poreskog zakona smatraju se: zemljište, stambene i poslovne zgrade, stanovi, poslovne prostorije, garaže, zgrade i prostorije za odmor i rekreaciju i drugi građevinski objekti. Aktuelni zakon o porezu na imovinu propisuje i tzv. porez na imovinu u dinamici, odnosno porez na naslijeđe i poklon i porez na prenos nepokretnosti. Stupanjem na snagu novog zakona o porezu na nepokretnosti ukinut će se porez na imovinu u dinamici.

Zakonom o porezima na upotrebu, držanje i nošenje uvodi se porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara i to: motornih vozila, čamaca, plovećih postrojenja i jahti, vazduhoplova i letilica i oružja. Porez na upotrebu motornih vozila plaća se kod registracije, produženja registracije i zamjene registarskih tablica motornog vozila, i to prema zapremini motora motornog vozila i motocikla. Porez na ploveće objekte plaća se kod upisa plovećih objekata u upisnik čamaca i plovećih postrojenja, odnosno brodova i kod svakog produžavanja važnosti plovidbene dozvole. Porez na upotrebu vazduhoplova i letilica plaća se kod upisa vazduhoplova i letilica ili produženja roka važnosti uvjerenja o plovidbenosti u registar vazduhoplova ili evidenciju letilica. Obaveza plaćanja poreza na registrovano oružje nastaje u momentu izdavanja oružnog lista za držanje oružja za ličnu bezbjednost, oružnog lista za držanje i nošenje oružja za ličnu bezbjednost.

Igre na sreću su igre, koje u skladu sa Zakonom i pravilima igre, organizuju priređivači igara na sreću, u kojima su učesnicima u igri na sreću pruža mogućnost sticanja dobitka u novcu, stvarima, pravima ili uslugama. Zabavne igre može priređivati pravno ili fizičko lice na osnovu odobrenja koje izdaje Republička uprava za igre na sreću na period od dvije godine. Zakonom o porezima na igre na sreću uređuje se oporezivanje igara na sreću i zabavnih igara, koje se u Republici Srpskoj priređuju po Zakonu o igrama na sreću. Porez na dobitke od igara na sreću je opštinski prihod, dok je porez od priređivanja igara na sreću i zabavnih igara, kao i takse za odobrenje, republički prihod.

Sistem taksi u Republici Srpskoj obuhvata veliki broj različitih taksi. Tako, republičkom budžetu pripadaju prihodi od naplate: republičkih administrativnih taksi, republičkih sudskih taksi, posebne republičke takse, posebne republičke takse na naftne derivate, kao i ostalih administrativnih taksi po osnovu usluga Ministarstva unutrašnjih poslova. Opštinama i drugim lokalnim jedinicama pripadaju prihodi po osnovu naplate opštinske administrativne takse, kao i različitih komunalnih taksi. Spisi i radnje za koje se plaća taksa, kao i visina takse utvrđuje se taksenom tarifom. Taksa se može naplatiti samo ako je propisana taksenom tarifom, a naknada samo ako je predviđena zakonom.

Naknade u Republici Srpskoj su brojne. Na nivou Republike postoje: naknade za korišćenje prirodnih i drugih dobara od opšteg interesa, naknade za korišćenje voda, za zaštitu čovjekove sredine, kao i ostale naknade. Na nivou opština u upotrebi su: naknade za uređenje i korišćenje građevinskog zemljišta, za korišćenje komunalnih dobara od opšteg interesa, kao i naknade za korišćenje mineralnih voda i puteva.

Doprinosi su, uz poreze i takse, važan instrument javnih prihoda kojim se prikupljaju sredstva za finansiranje javnih rashoda. Zakonom o doprinosima uređuje se sistem obaveznih doprinosa za finansiranje penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja, osiguranja od nezaposlenosti i dječije zaštite u Republici Srpskoj.

Govoriti o poreskoj politici bez daljeg izučavanja brojnih elemenata poreza na području stabilizacije, socijalnih djelovanja i drugo, zaista nije moguće. Stvarno shvatanje poreza, njihove prirode, geneze i oblika djelovanja, najbolje se može postići iz analize njihovog djelovanja u savremenim privredama. Ta djelovanja poreza su vrlo različita, brojna i značajna, bez njih je nemoguće zamisliti funkcionisanje savremenog finansijskog i privrednog sistema svake zemlje. Porezi postaju jedan od najrazvijenijih i najsnažnijih instrumenata u vođenju određene ekonomske, finansijske i socijalne politike države.

Djelovanje poreza na dohodak je jedno od osnovnih djelovanja, a usko je vezano za novi koncept fiskalne politike i nefiskalnih ciljeva oporezivanja. Oporezivanjem se na nacionalni dohodak može djelovati direktno i indirektno. Direktno djelovanje se ostvaruje uglavnom direktnim porezima (povećanjem ili smanjenjem poreza), kojim se neposredno djeluje na raspoloživi dohodak nosilaca dohotka. Indirektno djelovanje znači preraspodjelu nacionalnog dohotka po subjektima privrede, granama, regionima i slično, tako da je umjesto vlasnika dohotka (privredni subjekti, stanovništvo), poslije oporezivanja, država postala nosilac dijela nacionalnog dohotka.

Svako povećanje poreza negativno djeluje na dohodak i ekonomski rast. Smatra se da povećanje poreza multiplikativno djeluje na nacionalni dohodak i zaposlenost, čak i pod pretpostavkom da država tako primljena sredstva troši preko javnih rashoda ponovo u privredu. Suprotno tome, smanjenje poreza dovodi do oslobađanja dohotka privrednim subjektima i građanima, a to, pod pretpostavkom date sklonosti potrošnji, dovodi do povećanja potrošnje, tj. dohotka (odnosno stope rasta).

Porezi kao instrumenti fiskalne politike u savremenim privredama sve češće se koriste u djelovanju na izmjenu ekonomske strukture privrede. Država raznim oblicima intervencija u privredi može stimulisati ili destimulisati razvoj određenih grana, oblasti ili proizvodnju određenih područja. Porezi imaju i sve izraženija djelovanja na trgovinski i platni bilans, preko stimulacije ili destimulacije priliva inostranog kapitala ili izvoza kapitala iz zemlje, što mnoge zemlje danas često primjenjuju u konceptu svoje dugoročne razvojne politike.

Promjenama poreza (povećanje ili smanjenje poreza, uvođenje novih, poreska oslobađanja) značajno se djeluje na formiranje i ponašanje novčane kupovne snage ili raspoloživog novčanog dohotka. Pod pretpostavkom da postoji finansijska neravnoteža u privredi, porezima se može djelovati, na različite načine, na njeno otklanjanje. Promjene

poreza uvodile bi se samo u određenoj situaciji, na primjer, kada se u fazi prosperiteta, treba dodatnim oporezivanjem apsorbovati i povući sa tržišta višak novčane tražnje. Time bi se omogućilo uspostavljanje ekonomske ravnoteže, preko sterilizacije suvišne kupovne snage, dodatnim oporezivanjem. Nasuprot tome, u fazi krize ili recesije, kroz poreska oslobađanja i smanjenje poreza, treba osloboditi dodatnu kupovnu snagu privrednim i drugim subjektima, što će dovesti do porasta potrošnje i zaposlenosti, odnosno izlaska iz krizne faze ciklusa. Tako je, da bi se suočila sa efektima svjetske ekonomske krize iz 2008. godine, EU preduzela obimne mjere sadržane u Evropskom planu ekonomskog oporavka, koji obuhvata finansijske pakete pomoći, fiskalne stimulanse i privremenu podršku teško pogođenim sektorima, te posebno ugroženim grupama.

Porezima se može djelovati i na investicije, i to na više načina. Prije svega, povećanjem poreza mogu se neposredno smanjiti i ograničiti raspoloživi novčani fondovi za investicije, čime mora doći i do smanjenja investicija. Ukoliko se žele stimulisati investicije, tada se to čini blažim oporezivanjem ili oslobađanjem, za određeni period, dohotka (štednje) koji se usmjerava u investicije, odnosno manjim oporezivanjem dobiti od takve investicije.

U praksi savremenih poreskih sistema postoje brojne podsticajne mjere kojima se poreski teret olakšava ili kojima se poreski obveznik oslobađa poreske obaveze. U pravilu, ove mjere služe za ostvarivanje ekstrasfiskalnih ciljeva poreza, kao što su privredni rast i anticiklični efekat. Poreski podsticaji u pravilu se definišu kao poreski ustupak javne vlasti (države) određenom poreskom obvezniku u pogledu poreske osnovice i poreske stope, da bi se iskoristila poreska beneficija sa ekonomskim i socijalnim motivima. Poreski podsticaji mogu imati različite ciljeve, kao i različite oblike.

S obzirom na mogućnosti djelovanja poreza na potrošnju i štednju, u savremenoj finansijskoj literaturi, posebno se istražuje djelovanje poreza na raspodjelu nacionalnog dohotka i ponašanje njegova dva sastavna dijela – potrošnje i štednje ili akumulacije. Porezi se grupišu u dvije grupe, zavisno od toga da li su po svojoj prirodi ograničavaju ili podstiču štednju ili potrošnju. Tako, na primjer, porezi na prihode od kapitala, progresivni porez na dohodak, posebni porezi na rezerve stvorene iz dobiti, na višak prihoda iz kapitala, ekstra dohodak, odnosno ekstraprofit, porez na dobit i drugi slični porezi, spadaju u grupu poreza koji negativno djeluju na akumulaciju, odnosno štednju. Stimulativno djelovanje poreza na štednju ogleda se u tome da se smanjuju stope oporezivanja ili ukidaju određena poreska zahvatanja iz dohotka, pri čemu se stimuliše zadržavanje, odnosno netrošenje dohotka i vrši selektivno djelovanje na pojedine oblike sredstava prema njihovoj namjeni korištenja, mogućnosti upotrebe i pravca usmjerenja.

Djelovanje poreza na trgovinski bilans, a preko njega i na platni bilans, uglavnom se odvija direktno, kroz djelovanje na cijene roba i usluga u izvozu i uvozu (carine), odnosno indirektno preko vraćanja carina, carinske tarife, preferencijala, stimulacija i drugo.

Politika javnih finansija, politika spoljne trgovine i politika razvoja su međuzavisni segmenti makroekonomske politike. Međusobno djelovanje se uspostavlja kroz realni valutni kurs, kroz upravljanje budžetskim deficitom i kroz politiku liberalizacije spoljne trgovine. Uticaj javnih finansija i spoljne trgovine razvijenih zemalja na javne finansije i spoljnu trgovinu zemalja u razvoju takođe je evidentan i direktan.

Kada je riječ o budžetu i javnim finansijama, tokom proteklih godina Republika Srpska je sprovela niz budžetskih reformi s ciljem jačanja upravljanja i planiranja u oblasti javnih finansija, u saradnji sa međunarodnim institucijama. Njihovim provođenjem ojačani su kapaciteti za finansijsko upravljanje i planiranje svih budžetskih korisnika. Unaprijeđene su i razvijene procedure koje doprinose kvalitetnijem budžetski procesu. U narednom periodu nastaviće se sa implementacijom reformskih procesa u fiskalnom sistemu. Fiskalnom

politikom na prihodovnoj strani će se obezbijediti sredstva neophodna za finansiranje javnih potreba, sa naglaskom na socijalni aspekt. Istovremeno će se sprovoditi i veoma rigorozne mjere kojima će se smanjiti izbjegavanje fiskalnih obaveza i širiti obuhvat poreskih obveznika, odnosno povećavati fiskalna disciplina.

Ovim radom je dokazana osnovna hipoteza od koje se pošlo kod izrade istog – a to je da se reforme poreskog sistema Republike Srpske sprovode u cilju harmonizacije propisa sa propisima Evropske unije. U radu su proanalizirani teoretski aspekti poreskih reformi, a dobijeni rezultati trebalo bi da imaju značajne implikacije za vođenje poreske politike u Republici Srpskoj. Rad će pružiti pažljivim čitaocima detaljan opis poreskog sistema u Republici Srpskoj i objasniti razloge zašto je takav i zašto se stalno mijenja. Istraživanja u radu i rezultati istih trebalo bi da pruže kreatorima ekonomske politike i u okviru nje poreske politike, obilje informacija i potrebnih analiza za koncipiranje odgovarajućih rješenja.

LITERATURA:

1. Abaspahić, H.; Bajrović, R.; Dostić, G.; Dragnić, L.: **Odgovori na ekonomsku krizu i srednjoročne perspektive razvoja u Evropskoj Uniji i Bosni i Hercegovini**, Centar za politike i upravljanje, Sarajevo, 2009., str. 15. (www.cpu.org.ba);
2. Arbutina, H.; Kuliš, D.; Pitarević, M.: **Usporedba i usklađivanje hrvatskog poreznog sustava s poreznim sustavima Europske unije**, IJF, Zagreb, 2002;
3. Arsić M., Randelović S., Altiparmakov N.: **Mogući pravci reforme poreza na dohodak građana u Srbiji**, Kvartalni monitor broj 17., Beograd, 2009;
4. Baldwin, R. and Wyplosz, Ch., **The Economics of European Integration**, New York: The McGraw-Hill, 2006;
5. Barać, S., Stakić, B.: **Međunarodne finansije**, Univerzitet Singidunum, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, 2007;

6. Barać, S., Stakić, B., Ivaniš, M.: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, 2006;
7. Barič Prelogar, K.: **Porezne reforme u Sloveniji po ulasku u EU**, Split, 2008;
8. Barry, F.: **Fiscal Policy in EMU**, U E. Pentecost & van Poeck, A. (ed.), European Monetary Integration, Aldershot: Edvard Elgar, 2001;
9. **Bijela knjiga; Pripreme udruženih zemalja Centralne i Istočne Evrope za integracije u unutrašnje tržište Unije**, Sarajevo, 2001;
10. Bisić, M.: **Javne finansije Srbije u jesen 2009** (www.skockajtebudzet.rs);
11. Bisić, M.: **Politike javnih finansija** (objavljeno u „Četiri godine tranzicije u Srbiji“), Centar za liberalno demokratske studije, Beograd, 2005;
12. Birman, I, **The Budget Jap, Excess Money and Reform**, Communist Economies 1/1990;
13. Bogoev, K.: **Fiskalna politika**, Skoplje, 1964;
14. Bogoev, Ksente; Jurković, Pero; Petrović, Miroslav; Popović, Dejan; Raičević, Božidar i Vranješ, Mile: **Osnove koncepcije reforme fiskalnog sistema**, Finansije, br 7-8, Privredni pregled, Beograd., 1989;
15. Brummerhoff, D.: **Javne finansije**, Mate, Zagreb, 2000;
16. **Code of Conduct for Business Taxation**, OJ C 2, 6.1.1998;
17. Colm, G.: **Public Revenue and Public Expenditures in the National Income**, National Bureau of Economic Research, New York. 1937;
18. Čarsimamovic, N.: **Corporate Tax Burden in Bosnia and Herzegovina in Cross-Country Comparison**, BiH Economic Studies, 2006;
19. Daničić, D.: **Komparativni prikaz zakonskih rješenja oporezivanja dobiti u BiH i zemljama okruženja**, „Finansije, računovodstvo i revizija“ br. 3/2006, FINRAR, Banjaluka;
20. Dragović, V.; Đerić, B.; Kancir, R., Maksimović, S., Miljanović, M., Plakalović, D., Šarčević, M.: **Republika Srpska: stanje u privredi i socio-ekonomskoj sferi**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Institut Ekonomskog fakulteta, Srpsko Sarajevo, 1998;
21. Dragović, V.; Đerić, B.; Kancir, R.; Maksimović, S.; Miljanović, M.; Plakalović, D.; Šarčević, M.: **Tranzicija i strategija ekonomske politike**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Institut Ekonomskog fakulteta, Srpsko Sarajevo, 1998;
22. Đurović-Todorović, J.; Jovanović, M.; Krstić, B.: **Monetarni i fiskalni menadžment**, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006;
23. Đurović-Todorović, J.: **Poreska reforma kao preduslov pristupanja EU**, Časopis Ekonomske teme 1-2, Ekonomski fakultet, Niš, 2005;
24. Easson, A.; Zolt, M.E.: **Tax Incentives**, World Bank Institute, Washington D.C., 2003;
25. **Eastern Tax Enlightenment**, The Wall Street Journal Europe, 7. jul 2003;
26. Eichengreen, B.: **Institution for Fiscal Stability**, Working Paper PEIF-14, Berkeley: Institute of European Studies, 2003;

27. Eichengreen, B. & von Hagen, J.: **Fiscal Policy and Monetary Union: Is there a Tradeoff Between Federalism and Budgetary Restrictions?** NBER Working Paper, WP/5517, 1996b;
28. Eijffinger, S.C.W. & de Haan, J. **European Monetary and Fiscal Policy**, Oxford University Press, Oxford, 2000;
29. **Ekonomski leksikon**, Savremena administracija, Beograd 1975;
30. European Commission: **A European Economic Recovery Plan**, Novembar, 2008;
31. European Commission: **European Union Public Finance**, European Communities, Brussels, 2002;
32. European Commission: **The European Union Budget at a glance**, European Communities, Brussels, 2007;
33. European Council, 1997 i 1997b;
34. **European Tax Handbook 2006.**, IBFD, Amsterdam, 2006;
35. EU Taxation, (2005a), **Common taxation of parent companies and their subsidiaries** [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26037.htm>];
36. EU Taxation, (2005b), **Common system of taxation: mergers, divisions and contributions of assets** [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26039.htm>];
37. EU Taxation, (2005c), **Common system of taxation: interest and royalty payments made between associated companies** [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31039.htm>];
38. EU Taxation, (2005d), **Elimination of double taxation (arbitration)**, [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26038.htm>];
39. EU Taxation, (2005e), **Taxation of savings income**, [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31050.htm>];
40. EU Taxation, (2005f), **Dividend taxation of individuals**, [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31052.htm>];
41. EU Taxation, (2005g), **Tackling tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions**, [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31056.htm>];
42. EU Taxation, (2005h), **Mutual assistance by Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums**, [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l33029.htm>];
43. European Commission, (1998), **Council Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy**. Official Journal of European Communities, C 2/01, 06. 01. 1998.
44. Evropski parlament: **Personal and Company Taxation**, Fact Sheet No. 3.4.8, October 19, 2000;
45. Filipović, S.: **Ekološki porezi u pojedinim evropskim zemljama**, Ekonomski anali, Beograd, 2004;
46. **Finansije, br 7-8/1989**, Privredni pregled, Beograd;
47. Gerken L.; Markt, J. i Schick., G.: **Double Income Taxation as a Reponse to tax Competition in the EU**, Intereconomics, part Taxation, 2001;

48. Gorčić, J.; Anđelković, M.: **Javne finansije, finansijsko pravo i ekonomija javnog sektora**, Proinkom, Beograd, 2005;
49. Grujić, M.: **Efekti poreza na dodatu vrijednost** (magistarski rad), Ekonomski fakultet Univerziteta u Istočnom Sarajevu, 2004;
50. **Guidelines for Fiscal Adjustment**, International Monetary Fund, Washington, D.C., Reprinted March 2000;
51. **Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue**, OECD, Paris, 1998;
52. Harvey S. R.: **Javne finansije**, Institut za javne finansije, Zagreb, 1999;
53. Hines, J.: **Altered States: Taxes and Location of Foreign Investment in America**, Journal of Public Economics 71, 1996;
54. Hrustić, H.: **Fiskalni federalizam u svetu i naša iskustva**, Privredni pregled, Beograd, 2002;
55. Hrustić, H.: **Nove tendencije u radu poreske administracije**, Računovodstvena praksa, Računovodstvo 9/2002, str. 67-77.
56. Ilić-Gasmi, G.: **Pravo i institucije Evropske unije**, Univerzitet Singidunum, Fakultet za turistički i hotelijerski menadžment, Beograd Beograd, 2008;
57. Ilić-Popov, G.; Pavlović, Đ.: **Leksikon javnih finansija**, Zavod za unapređenje i rentabilnost poslovanja, Beograd, 2003;
58. **IMF World Economic Outlook**, April 2009;
59. **International Tax Avoidance and Evasion**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981;
60. **Izvještaj o inflaciji**, Narodna banka Srbije, Beograd, avgust 2009;
61. Jehle, E.: **Uloga poreskih podsticaja i sličnih mera u poreskom sistemu**, Finansije 9-10/88;
62. Jelčić, B.: **Hrvatski fiskalni sustav**, Narodne novine, Zagreb, 2004;
63. Jelčić, B.: **Javne financije**, Informator, Zagreb, 1997;
64. Jelčić, B.: **Nauka o financijama i finansijsko pravo**, Narodne novine, Zagreb, 1990;
65. Jelčić, B.: **Neki problemi izgradnje novog poreznog sistema**, Ekonomist, br: 2-4/1972;
66. Jelčić, B.: **Poreska evazija**, Zbornik pravnog fakulteta, Zagreb Jelčić, B.;
67. Jelčić, B.: **Poreski sustav i poreska politika**, Informator, Zagreb 1998;
68. Jèze, G.: **Cours de finances publiques**, Paris, 1936;
69. Johannes F. Linn i Deborah L. Wetzel: **Public Finance, Trade, and Development: What Have We Learned?**, International Institut of Public Finance, 44th Congres, Istambul, 1988;
70. Jurković, P.: **Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi**, Informator, Zagreb, 1989;
71. Jurković, P.: **Porezna politika**, Ekonomski pregled, br. 8-9/1974;

72. Kesner-Škreb, M.: **Porezna harmonizacija**, Financijska teorija i praksa 31, Zagreb, 2007;
73. Kesner-Škreb, M.: **Fiskalni federalizam**, Financijska teorija i praksa 33, Zagreb, 2009;
74. Kimmel, L.: **Taxes and Economic Incentives**, Brookings Institution, Washington, 1960;
75. Kljajić, M.: **Analiza porezne konkurentnosti sustava poreza na dobit tranzicijskih zemalja**, Financijska teorija i praksa 25 (4), Zagreb, 2001;
76. Komazec, S.: **Monetarna i fiskalna politika i ekonomski rast: razvojni podsticaji i stimulansi**, Čigoja štampa, Beograd, 2007;
77. Komazec, S.: **Monetarne i javne finansije**, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2006;
78. Komazec, Slobodan: **Strategija stabilizacije ekonomskog sistema**, NIP Štampa. Šibenik, 1978;
79. Komazec, S.: **Teorija i politika ekonomskog razvoja**, Fakultet za spoljnu trgovinu, Zagreb, 1973;
80. Komazec, S.; Ristić, Ž.: **Menadžment monetarnih i javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009;
81. Kranjec, M.: **Uticaj politike amortizacije i finansiranja investicija na efektivno oporezivanje dobiti preduzeća**, u: Zbornik radova „Oporezivanje dobiti preduzeća, Institut za javne finansije, Zagreb, 1990;
82. Labus, M.: **Osnovi ekonomije**, Stubovi kulture, Beograd, 1999;
83. Leibfritz, W.; Thornton, J. i Bibbee, A.: **Taxation and Economic Performance**, Organisation for Economic Co-operation and Development, Economics Department, Working Paper No. 176, 1997;
84. Lončarić-Horvat, O.; Arbutina, H.: **Osnove međunarodnog poreznog prava**, Pravna biblioteka, Zagreb, 2007;
85. Lopandić, D.: **Ugovor o EU – Rim – Mاستriht – Amsterdam**, Međunarodna politika, Beograd, 1999;
86. Lovčević, J.: **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, Beograd, 1991;
87. Lukić, R.D.: **Teorija države i prava**, knjiga II, Naučna knjiga, Beograd, 1957;
88. Lukić, S.; Grujić-Kalkan, M.: **Očekivani efekti novog načina oporezivanja nepokretnosti u Republici Srpskoj**, Singidunum Revija 1/2010., Beograd;
89. Mathijsen, P.: **A Guide to European Union Law**, Sweet & Maxwell, London, 1995;
90. Messere, K.: **Tax policy in OECD Countries**, IBFD Publications, Amsterdam, 1993;
91. Messere, K.C.: **Model Tax Convention on Income and Capital**, European Taxation, IBFD, Amsterdam, 1993;
92. Mičel, D.: **Ekonomija poreske konkurencije: Harmonizacija ili liberalizacija**, Katalaksija, Internet magazin;

93. Mitchell, Daniel J: **Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief**, Heritage Foundation Backgrounder br. 1443, 22. maj 2001;
94. Mihaljek, D.: **Theory and Practice of Confederate Finances**, P.B. Sørensen (ed.), Public Finance in a Changing World. Palgrave Macmillan, 1998;
95. Mijatović, N.: **Oporezivanje imovine s posebnim osvrtom na oporezivanje nasljedstva i darova**, Pravni fakultet, Zagreb, 2004;
96. Milojević, A.; Trklja, M.: **Javne finansije**, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000;
97. Miljanović, M.: **Od seminarskog rada do doktorske disertacije**, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 1999;
98. Morisset, J.; Pirnia, N.: **How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment A Review**, The World Bank and the International Finance Corporation, Washington D.C., 2001;
99. Musgrave, R.: **The Theory of Public Finance**, Mc Graw-Hill Book Company, New York, 1959. (Prevod, Naučna knjiga, Beograd, 1983);
100. Musgrave, R.; Musgrave, P.: **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw-Hill, New York, 1989.
101. Noel, Emil: **Working together: the Institutions of the European Community**, Luxembourg, 1998;
102. **OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide;**
103. OECD, **Fiscal Packages across OECD countries, overview and country details**, 31 March 2009.
104. Ott, K.: **Tax administration reform in transition: the case of Croatia**, Institutut of Public Finance, Zagreb, 1998;
105. Pandurević, Nenad: **Porez na dodatu vrijednost u Evropskoj uniji**, Poslovni savjetnik 1/2004; Bijeljina, 2004;
106. Pavlović, Đ.; Raičević, B.: **Javne finansije**, Univerzitet BK, Beograd, 1995;
107. **PDV – primjena po novom pravilniku**, grupa autora, FEB, 2006;
108. Pitchford, J.; Turnovsky, S.J.: **Some Effects of Taxes on Inflation**, The Quarterly Journal of Economics, 1976;
109. Plakalović, Novo: **Monetarna politika Republike Srpske u periodu poslijeratne obnove**, Finansije broj 11-12, Beograd, 1998;
110. Popović, D.: **Nauka o porezima i poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997;
111. Popović, D.: **Poresko pravo**, Cekos in, Beograd, 2006;
112. Popović, D.: **Poreski sistem**, Dosije, Beograd, 1999;
113. Popović, D.: **Predstojeće poreske reforme u državama pred ulaskom Evropsku Uniju: slučajevi Hrvatske i Srbije**, Ekonomija, Zagreb, 2007;
114. Popović, Dejan: **Stimulativni efekti poreske politike na ponudu faktora proizvodnje**, Finansije, br.3-4/1983;

115. **Primjena poreza na dodanu vrijednost**, Posebno izdanje časopisa RRiF, Zagreb 1996;
116. **Priručnik za usklađivanje propisa Bosne i Hercegovine sa propisima Evropske Unije**, Direkcija za evropske integracije, Sarajevo, 2005;
117. Rabushka, A.: **The Flat Tax in Russia and the New Europe**, National Center for Policy Analysis, Brief Analysis br. 452, 3. septembar, 2003;
118. Radičić, M.; Raičević, B.: **Javne finansije: teorija i praksa**, Data status, Beograd, 2008;
119. Raičević B., Randelović S.: **Da li su porezi u Srbiji Visoki?** (dostupno na <http://homer.ekof.bg.ac.yu/savetovanje/index.php>);
120. Raičević, B.: **Fiskalna ekonomija**, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004;
121. Raičević, B.: **Javne finansije**, CID EF, Beograd, 2005;
122. Raičević, B.: **Poreski sistem i poreska politika u privrednoj reformi**, Institut društvenih nauka-Cenatar za ekonomska istraživanja, Beograd, 1993;
123. Raičević, B.; Nenadić, J.: **Poreska konkurencija, opšti osvrt**, Economic Annals no 162, juli 2004-septembar 2004, Beograd;
124. Raičević, B.; Nenadić, J.: **Porez na dobit u zemljama zapadnog Balkana – uporednopravni prikaz rešenja**, Ekonomist, Beograd, 2003;
125. Raičević, B.; Nenadić, J.: **Srbija i Crna Gora i Evropska Unija - uporednopravni prikaz poreskih rešenja**, Revizor br. 19- 20/2002, Beograd;
126. Raičević, B.; Nenadić, J.: **Srbija i Crna Gora i Studija o izvodljivosti-poreski aspekti**, tematski broj časopisa Ekonomist br. 1. Beograd, 2005;
127. Raphael, Therese: **Irish Economy Creates a Pot of Gold**, The Wall Street Journal, December 30, 1998;
128. Ristić, Ž.: **Fiskalna ekonomija**, Savremena administracija, Beograd, 1991;
129. Ristić, Ž.: **Finansijski menadžment i ekonomija javnog sektora**, Etnostil, Beograd, 2010;
130. Roller, D.; Roller, M.: **Porez na dodanu vrijednost i drugi porezi na promet**, Informator, Zagreb 1998;
131. Rotte, R.: **The political economy of EMU and the EU Stability Pact**, U.M. Baimbridge & Whyman, P. Fiscal Federalism and European Economic Integration, London, Routledge, 2004;
132. Samardžić, Slobodan: **Evropska unija kao model nadnacionalne zajednice**, Institut za evropske studije, Beograd, 1998;
133. Samuelson, P.; Nordhaus, W.: **Ekonomija**, Zagreb 1995;
134. Schön, W.: **Tax Competition in Europe**, IBFD, Amsterdam, 2003;
135. Sejmenović, J.: **Javni prihodi, utvrđivanje i naplata**, UPS, Banja Luka, 2006;
136. Sejmenović J.; Gligić J.: **Poreski i carinski sistem i politika**, Univerzitet za poslovne studije, Fakultet za poslovne studije, Banja Luka, 2007;
137. Sekulić Grgić, D.: **Pravna stečevina Europske unije: usklađenost izravnih poreza**, Porezni vjesnik, Zagreb, 2005;

138. Shaw, J.: **Law of the European Union**, Macmillan, London, 1996;
139. **Siva ekonomija i mjere za njeno suzbijanje**, Ekonomski institut, Beograd, 1995;
140. Smith, A.: **Istraživanje o prirodi i uzrocima bogatstva naroda**, 1776. (prevod);
141. Stanovnik, T.: **Javnofinančna politika in vključitev Slovenije v EU**, Institut za ekonomska istraživanja, Ljubljana, 1999;
142. Stakić, Budimir; Barać, Slobodan: **Javne finansije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008;
143. Stiglitz J. E.: **Ekonomija javnog sektora**, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004;
144. Stojanović, A.: **Poreski sistemi zemalja u tranziciji**, Revicon, Sarajevo, 2007;
145. **Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives**, IBFD, Amsterdam 1995;
146. Šamić, M.: **Kako nastaje naučno djelo**, Svjetlost, Sarajevo, 1994;
147. Šimović, H.: **Fiskalna politika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3 (2005b);
148. Šimović, H.: **Harmonizacija izravnih poreza u Europskoj uniji**, Računovodstvo i financije 2, Zagreb, 2006;
149. Šimović, H.: **Harmonizacija porezne osnovice nasuprot harmonizaciji poreznih stopa** (Zbornik radova: Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj, 41. simpozij Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, Pula, 2006);
150. Šimović, H.: **Štetna porezna konkurencija u Europskoj uniji i mjere za njezino sprječavanje**, Računovodstvo i financije, 50 (11), 2004., str. 73 - 77.
151. Šimović, J.; Šimović, H.: **Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije**, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, 2006;
152. Tadin, H.: **Porezna konkurencija ili harmonizacija poreza država članica Evropske unije**, Ekonomija 16 (2), Zagreb, 2009;
153. Tavernese, S.: **Russia Imposes Flat Tax on Income, and Its Coffers Swell**, The New York Times, 23. mart 2002;
154. **Taxation Trends in the European Union**, European Union, Luxembourg, 2007;
155. **Taxing Wages, Special Feature: The Tax Treatment of Minimum Wages**, 2005-2006, OECD, Paris 2006;
156. The Guardian: **Freeing up the lending flow** dostupno na <http://guardian.co.uk/politics/2009/feb/17/economic-rescue-plan>, Februar, 2009;
157. Terra, B.J. M.; Wattel, P. J.: **European Tax Law**, Kluwer, The Hague, 2005;
158. Todorović, M.: **Nauka o finansijama**, Geca Kon, Beograd, 1930;
159. Tomljenović, D.: **Finansijska teorija i politika**, Savremena administracija, Beograd, 1990;
160. Vijeće ministara BiH: **Mjere iz nadležnosti Vijeća ministara BiH za ublažavanje posljedica ekonomske krize na gospodarstvo Bosne i Hercegovine**, mart 2009;

161. Vitek, L.: **Porezna konkurencija i njezin utjecaj na inozemna ulaganja**, Financijska praksa br. 22/1998, Zagreb;
162. Vito, T.; Howell, Z.: **Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries**, IMF Working Paper, No. 00/35 March 2000;
163. Wagner, A.: **Finanzwissenschaft**, III izd., F.C: Winter, Laipzig, 1883;
164. Žilbert, F.: **Koliko porezne ekonomske politike?** Financijska praksa br. 1., Institut za javne financije, Zagreb, 1996;

Zakonska regulativa:

1. Službeno glasilo Evropskih zajednica, Official Journal of the European Communities C 32- 5/69, od 24. prosinca 2002;
2. Službeni list SR BiH, broj 21/77, 35/88 i 26/89;
3. Službeni glasnik RS, broj: 8/94, 29/00, 18/01;
4. Službeni glasnik RS, br. 18/09;
5. Službeni glasnik RS, 110/09;
6. Zakonom o administrativnim taksama i naknadama (Službeni glasnik RS, broj: 37/01, 52/01, 34/06 i 119/08);
7. Zakon o akcizama u BiH (Službeni glasnik BiH 62/04, 48/05, 49/09);
8. Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske (Službeni glasnik RS, broj: 96/03; 14/04; 67/05; 34/06; 128/06 i 117/07);
9. Zakon o doprinosima (Sl.glasnik RS, broj: 51/01, 96/03, 128/06 i 120/08);
10. Zakon o fiskalnim kasama (Službeni glasnik RS, broj: 69/07);
11. Zakon o PDV-u (Službeni glasnik BiH, broj: 09/05, 35/05, 100/08);
12. Zakon o poreskoj upravi (Službeni glasnik RS, broj: 51/01);
13. Zakon o porezu na dobit (Službeni glasnik RS, broj: 91/06);
14. Zakon o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, broj: 91/06, 128/06, 120/08 i 71/10);
15. Zakon o porezu na imovinu (Službeni glasnik RS, broj: 51/01);
16. Zakon o porezu na nepokretnosti (Službeni glasnik RS, broj: 110/08);
17. Zakon o porezima na igre na sreću i zabavne igre (Službeni glasnik RS, broj: 110/08)
18. Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara (Službeni glasnik RS, broj: 37/01 i 35/07);
19. Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja (Službeni glasnik BiH, broj: 44/03);
20. Zakon o profesionalnoj rehabilitaciji, osposobljavanju i zapošljavanju invalida (Službeni glasnik RS, broj: 12/09);
21. Zakon o uplatama na Jedinstveni račun i raspodjeli prihoda (Službeni glasnik BiH, broj: 55/04, 34/07);

Internet reference:

1. <http://ceppei.ba>
2. <http://bs.wikipedia.org>
3. www.apif.net
4. www.econ.ku.dk
5. www.europa.eu.int
6. www.europarl.europa.eu
7. www.entereurope.hr
8. www.dei.gov.ba
9. www.ohr.int
10. www.poreskaupravars.org
11. www.pufbih.ba
12. www.rifin.com
13. www.uino.org
14. OECD: www.oecd.org/taxation
15. European Comission: <http://ec.europa.eu/taxation-customs>
16. www.worldwide-tax.com/eurostat.Eu