

Visoka poslovna škola strukovnih studija Novi Sad

Ljiljana Jović

PORESKI SISTEM I POLITIKA OPOREZIVANJA

- TEORIJA I PRAKSA -

Novi Sad, 2018. godine

Prof.dr Ljiljana Jović

Poreski sistem i politika oporezivanja; teorija i praksa

Recenzenti:

Prof. dr Božidar Raičević; profesor u penziji, Ekonomski fakultet, Univerzitet u Beogradu

Dr Nada Kosanović, naučni saradnik, Institut za primenu nauke u poljoprivredi, Beograd

Dr Željko Račić, naučni saradnik, predavač, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad,

CIP - Каталогизација у публикацији Библиотека Матице српске, Нови Сад
336.22(075.8)

ЈОВИЋ, ЉИЉАНА Poreski sistem i politika oporezivanja [Elektronski izvor] : teorija i praksa / Ljiljana Jović.

Novi Sad : Visoka poslovna škola strukovnih studija, 2018 Način dostupa (URL): http://www.vps.ns.ac.rs/zaposleni/ljiljana_jovic/. - Opis zasnovan na stanju na dan 12.10.2018. - Nasl. s naslovnog ekrana. - Bibliografija.

ISBN 978-86-7203-145-4

a) Порески систем COBISS.SR-ID 326002439

Odlukom Nastavnog veća Visoke poslovne škole strukovnih studija u Novom Sadu broj: 1-788/7 knjiga Poreski sistem i politika oporezivanja : teorija i praksa autora Ljiljane dr Jović uvrštena je u udžbeničku građu za nastavni predmet Finansijska strategija i planiranje poreza.

PREDGOVOR

Javni prihodi predstavljaju finansijski preduslov opstanka savremene države, a porezi su najizdašniji fiskalni instrument unutar njih. Sa druge strane, plaćanje poreza za poreske obveznike znači umanjivanje njihove ekonomske snage, pa je spremnost na dobrovoljno ispunjavanje poreske obaveze uvek pod znakom pitanja. Za nesmetano obavljanje procesa oporezivanja neophodno je poznavati ekonomsku suštinu poreza, njihov uticaj na poreskog obveznika, ciljeve i efekte kojima porezi utiču na stanje u celokupnoj ekonomiji, uticaj na funkcionisanje države i vođenje ekonomske politike. Sve su ovo kompleksna pitanja koja traže određeno znanje iz ekonomije i srodnih oblasti društvenih nauka.

Knjiga koja je pred vama bavi se upravo ovim pitanjima u pokušaju da pruži zaokružen pogled na mesto i ulogu poreskog sistema i pojedinih poreskih oblika u mešovitoj privredi. Namenjena je, pre svega, da bude udžbenik za studente Visoke poslovne škole strukovnih studija u Novom Sadu, ali može biti korisna literatura svima koji žele da stvore jasniju sliku o troškovima i koristima koje pojedinac, preduzeće i država mogu imati od oporezivanja.

Knjiga je podeljena na tri dela i deset poglavlja. Prvi deo obrađuje poreze kao najizdašniji instrument javnih prihoda i sastoji se od tri poglavlja. U prvom su obrađeni svi javni prihodi sa posebnim naglaskom na dažbine koje predstavljaju osnovu finansijske moći savremenih država. Drugo poglavlje se bavi opštim pitanjima te ciljevima, efektima i principima oporezivanja. Razumevanje ovih aspekata poreza je neophodno prilikom kreiranja poreske politike. Možemo reći da je ovaj deo udžbenika, između ostalog, i kratak uvod u makroekonomski aspekt oporezivanja. Treće poglavlje se bavi primenom poreza, odnosno poreskom administracijom i poreskim postupkom kao neophodnim pretpostavkama samog procesa prikupljanja poreskih sredstava i njihovog legaliteta.

Drugi deo knjige je posvećen pojedinačnim poreskim oblicima i poreskom sistemu koji oni čine. Ovo je i centralni deo udžbenika i sastoji se od pet poglavlja. U četvrtom, petom i šestom poglavlju objašnjeni su osnovni elementi pojedinih poreskih oblika, što je posebno važno za poreske obveznike-preduzeća i pojedince čija će ekonomska snaga biti umanjena plaćanjem poreza.

Pretpostavke izgradnje efikasnog poreskog sistema i teorijski i praktični aspekti poreskih reformi obrađeni su u šestom poglavlju. Ovaj deo udžbenika se završava poglavljem o poreskoj konkurenciji i poreskoj harmonizaciji kao aspektima međunarodne poreske politike, gde vidimo

da je, pod određenim pretpostavkama, moguće da pitanja poreskog suvereniteta izlaze iz okvira nacionalnih država.

Treći deo knjige se sastoji od dva poglavlja i bavi se pitanjima oporezivanja u složenim državama i raspodelom fiskalnog suvereniteta kao i dvostrukim oporezivanjem do koga u okviru nacionalnog poreskog zakonodavstva može doći usled neadekvatnih aranžmana fiskalnog federalizma. Sastoji se iz dva poglavlja koja obrađuju fiskalnu decentralizaciju i fiskalni federalizam.

Na kraju, autor želi da izrazi svoju zahvalnost svima koji su pomogli realizaciji ovog udžbenika, posebno recenzentima, kolegama i prijateljima čiji su saveti, razumevanje i podrška omogućili nastanak ove knjige.

Novi Sad, septembar, 2018.

Autor

SADRŽAJ

POREZ KAO JAVNI PRIHOD	7
1. JAVNI PRIHODI - POJMOVNO ODREĐENJE I VRSTE	8
1.1. <i>Pojam javnih prihoda</i>	9
1.2. <i>Vrste javnih prihoda</i>	10
1.2.1. Izvorni (nefiskalni) javni prihodi	12
1.2.2. Izvedeni (fiskalni) javni prihodi	16
1.2.3. Ostale podele javnih prihoda	26
2. POREZI-OPŠTI PRISTUP	29
2.1. <i>Definisanje pojma porez</i>	30
2.2. <i>Teorije opravdanja poreza</i>	31
2.3. <i>Dvojne klasifikacije poreza</i>	31
2.4. <i>Poreska terminologija-elementi poreza</i>	32
2.5. <i>Ciljevi oporezivanja</i>	34
2.5.1. Fiskalni cilj oporezivanja	35
2.5.2. Vanfiskalni ciljevi oporezivanja	37
2.6. <i>Efekti oporezivanja</i>	38
2.6.1. Izbegavanje plaćanja poreza-poreska evazija	39
2.6.2. Cenovni efekti-prevaljivanje poreza	41
2.6.3. Efekti nakon incidence; efekat dohotka i efekat stimulacije	42
2.7. <i>Principi oporezivanja</i>	43
2.7.1. Finansijski principi	43
2.7.2. Ekonomski principi	44
2.7.3. Socijalno-politički principi	45
2.7.4. Pravno-administrativna načela	45
3. PRIMENA POREZA	48
3.1. <i>Poreska administracija</i>	49
3.1.1. Organizacija poreske administracije	49
3.1.2. Efikasnost poreske administracije	54
3.1.3. Kadrovska opremljenost poreske administracije	55
3.1.4. Materijalna opremljenost	57
3.1.5. Specifičnosti poreske administracije u Republici Srbiji	59
3.2. <i>Pojam i specifičnosti poreskog postupka</i>	62
3.2.1. Načela poreskog postupka	63
3.2.2. Subjekti u poresko-pravnom odnosu	64
3.2.3. Faze poreskog postupka	66
POREZI-POSEBNI DEO	73
4. POREZ NA DOBIT I POREZ NA IMOVINU	74
4.1. <i>Porez na dobit</i>	75
4.1.1. Ekonomski aspekti oporezivanja dobiti preduzeća	75
4.1.2. Koncepti oporezivanja dobiti preduzeća	77
4.1.3. Elementi poreza na dobit	78
4.1.4. Grupno oporezivanje	82
4.1.5. Transferne cene	82
4.1.6. Utanjena kapitalizacija	83
4.2. <i>Oporezivanje imovine</i>	84
4.2.1. Ekonomski značaj i opravdanost oporezivanja imovine	84

4.2.2. Podela poreza na imovinu	86
4.2.3. Porezi na imovinu u statici	87
4.2.4. Porezi na imovinu u dinamici	91
4.2.5. Porez na uvećanu vrednost imovine	93
5. OPOREZIVANJE DOHOTKA	95
5.1. <i>Koncepti oporezivanja dohotka</i>	96
5.1.1. Pojam dohotka	96
5.1.2. Tradicionalni sistemi oporezivanja dohotka građana	99
5.1.3. Cedularno oporezivanje	101
5.1.4. . Mešovito oporezivanje (Kombinovani sistem oporezivanja)	102
5.1.5. Sintetički (globalni) sistem poreza na dohodak	103
5.2. <i>Akontacioni porezi</i>	112
5.3. <i>Sistem jedinstvene poreske stope-flat tax</i>	114
5.4. <i>Dualni porez na dohodak</i>	116
6. POREZI NA DOBRA I USLUGE	118
6.1. <i>Porezi na potrošnju</i>	119
6.2. <i>Opšti porezi na potrošnju- porezi na promet</i>	123
6.2.1. Jednofazni porezi na promet	123
6.2.2. Višefazni (svefazni) porez na promet	124
6.3. <i>Posebni porezi na potrošnju-akcize i porezi na premije neživotnih osiguranja</i>	130
6.4. <i>Porezi na upotrebu držanje i nošenje dobara</i>	133
6.5. <i>Carine</i>	135
7. PORESKI SISTEM I PORESKE REFORME	139
7.1. <i>Poreski sistem</i>	140
7.1.1. Poželjne osobine poreskih sistema	145
7.2. <i>Poreske reforme</i>	148
8. PORESKA KONKURENCIJA I PORESKA HARMONIZACIJA	159
8.1. <i>Poreska konkurencija</i>	160
8.1.1. Poreski podsticaji	165
8.1.2. Poreski rajevi	167
8.1.3. Mere za sprečavanje štetne poreske konkurencije	170
8.2. <i>Poreska harmonizacija</i>	173
8.2.1. Harmonizacija poreza u Evropskoj uniji	173
OPOREZIVANJE U SLOŽENIM DRŽAVAMA I RASPODELA PORESKOG SUVERENITETA	182
9. OPOREZIVANJE U SLOŽENIM DRŽAVAMA	183
9.1. <i>Raspodela poreskog (fiskalnog) suvereniteta</i>	184
9.2. <i>Principi fiskalnog federalizma</i>	186
9.2.1. Principi koji su uže povezani sa sistemom i politikom oporezivanja	187
9.2.2. Principi koji su uže povezani sa fiskalnim odnosima u složenim državama	192
9.3. <i>Fiskalna decentralizacija i raspodela rashoda</i>	195
10. INSTITUCIJE FISKALNOG FEDERALIZMA I DVOSTRUKO OPOREZIVANJE	202
10.1. <i>Finansijsko izravnjanje</i>	203
10.2. <i>Raspodela prihoda</i>	204
10.3. <i>Fiskalna neravnoteža i međubudžetski transferi</i>	211
10.4. <i>Zaduživanje</i>	215
10.5. <i>Dvostruko oporezivanje</i>	217
10.5.1. Fenomeni slični dvostrukom oporezivanju	219

I DEO

POREZ KAO JAVNI PRIHOD

1. JAVNI PRIHODI - POJMOVNO ODREĐENJE I VRSTE

Rezime poglavlja: Javni prihodi predstavljaju posebnu finansijsku kategoriju budući da se veliki deo njih ostvaruje posredstvom preraspodele. To su sredstva koje država koristi za zadovoljavanje jedne velike grupe potreba koje se u literaturi nazivaju javnim potrebama. Postoji široka lepeza ovih prihoda pa se oni međusobno razlikuju po više osnova; načinu naplate, pravnom osnovu ubiranja, redovnosti priticanja u budžet i slično.

Posebnu kategoriju javnih prihoda predstavljaju dažbine (fiskaliteti) što je uslovljeno činjenicom da je osnov njihovog ubiranja fiskalni suverenitet koji država poseduje. U ovom poglavlju je posebna pažnja posvećena ovoj kategoriji javnih prihoda jer su oni fiskalno najizdašniji, a u smislu vođenja fiskalne politike vrlo efikasan instrument javnih prihoda.

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- **definišu javne prihode,**
- **nabroje različite vrste javnih prihoda i navedu njihove ključne karakteristike,**
- **razlikuju orginarne i fiskalne javne prihode,**
- **objasne mesto i ulogu javnog zajma u savremenim budžetskim prihodima,**
- **definišu doprinose, posebno doprinose za obavezno socijalno osiguranje,**
- **uoče i objasne razliku između javnopravnih i privatnopravnih, redovnih i vanrednih prihoda.**

1.1.Pojam javnih prihoda

Pod javnim prihodima, u najširem smislu, podrazumevaju se sredstva za zadovoljavanje javnih potreba, dakle onih potreba koje pojedinac ne može sam svojim radom obezbediti. Pošto se javne potrebe poistovećuju sa javnim dobrima, o njima će kasnije biti više reči.

Da bismo razumeli javne prihode, moramo pre svega znati njihove osnovne osobine, a to su :

- Javni prihodi su prihodi države koji služe isključivo za zadovoljavanje javnih potreba. Država može prikupljati samo one javne prihode koji se su zakonom predviđeni i sme ih trošiti isključivo u svrhu rashoda koji su predviđeni budžetom i to u iznosima i dinamikom kako je to propisano zakonom koji reguliše godišnje budžetske prihode i rashode. Proces prikupljanja i trošenja javnih prihoda mora biti transparentan i pod kontrolom kako nadležnih institucija, tako i javnosti.
- Javni (državni) prihodi se uglavnom ubiraju na osnovu fiskalnog suvereniteta. O fiskalnom suverenitetu će kasnije biti više reči, ovde ćemo samo reći da je on institut koji daje legitimitet državi da ustanovljava, uvodi, prikuplja i troši fiskalna sredstva. Pored ovakvih, fiskalnih javnih prihoda, postoje i nefiskalni, ali oni u budžetskim prihodima zauzimaju znatno manji udeo, a veliki talas privatizacije devedesetih godina prošlog veka uticao da se udeo nefiskalnih prihoda još više smanji. S druge strane, istovremeno raste sklonost ka deficitarnom finansiranju, pa time i udeo budžetskih sredstva koji potiče od zajmova.
- Državni prihodi se ubiraju u novcu. Ovo je i normalno, budući da su savremene privrede robonovčane i da se sve vrednosti iskazuju u novčanom ekvivalentu.
- Ubiraju se redovno u godišnjim, ili nekim drugim, intervalima. Redovnost ubiranja je bitna karakteristika javnih prihoda, jer ona omogućava i redovnost vršenja budžetskih rashoda. Ovo je neophodna pretpostavka normalnog funkcionisanja svakog društveno-ekonomskog sistema i kontinuiranog procesa podmirivanja javnih potreba.
- Plaćanje javnih prihoda ne dovodi u pitanje postojeću imovinu, odnosno javni prihodi se prikupljaju iz obnovljivih izvora. Ovo posebno važi za fiskalitate, odnosno poreze kao najdominantniji fiskalitet. Videćemo i da je jedan od osnovnih ekonomskih principa oporezivanja- oporezivanje obnovljivih izvora. Odstupanje od

ovog pravila prisutno je samo kod realnog poreza na imovinu, ali on je vanredni poreski oblik i kao takav primenjuje se samo u vanrednim okolnostima.

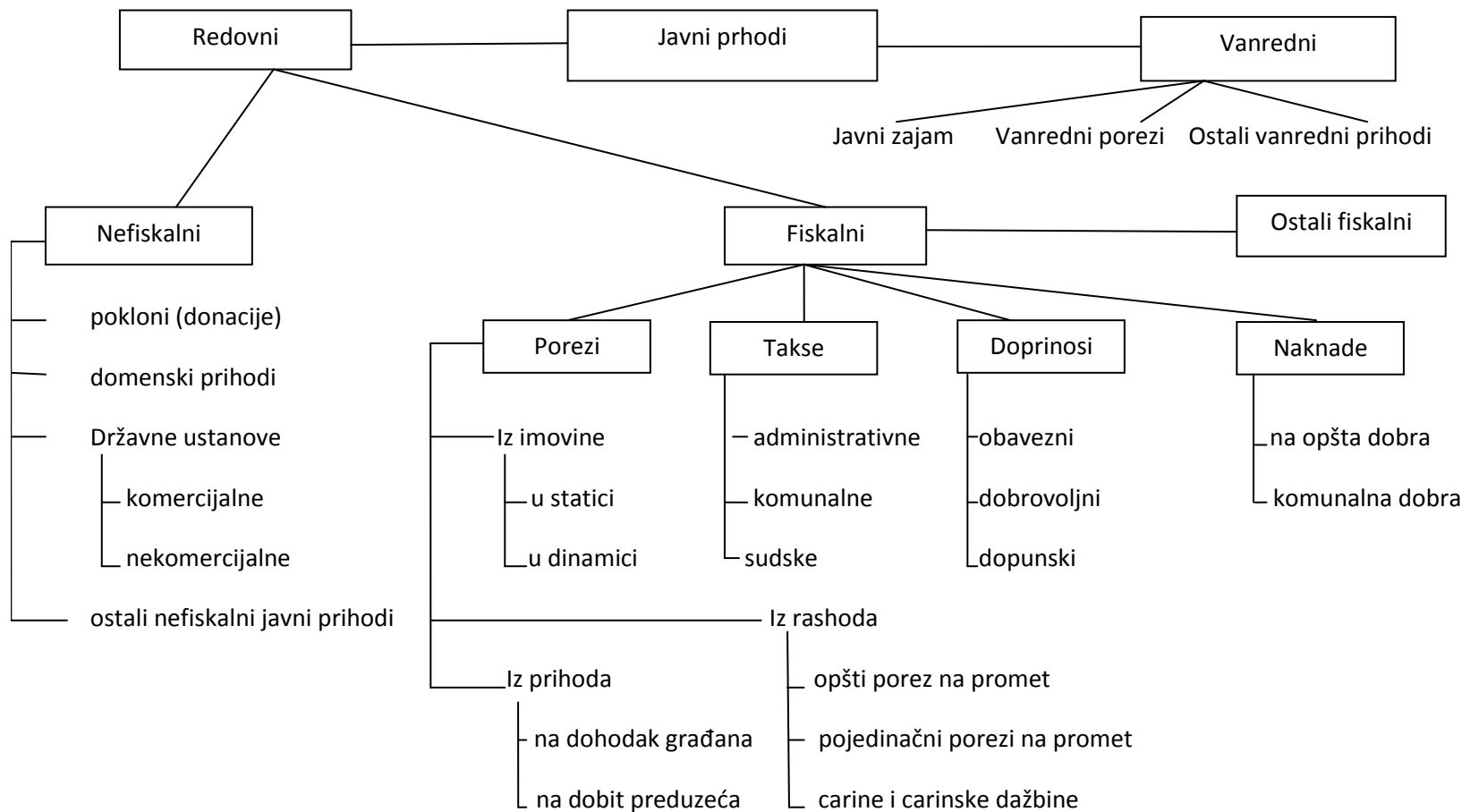
- Javni prihodi služe za podmirivanje troškova koji imaju opšti karakter. Dakle, za podmirivanje funkcija i zadataka države. U ove zadatke se ubrajaju (Radičić & Raičević, 2008, str.38.): poslovi državne uprave i vođenja ekonomske politike, poslovi unutrašnje bezbednosti (policija), poslovi spoljne bezbednosti (vojska), zadaci i poslovi tužilaštva, pravobranilaštva i sudstva, zadaci iz oblasti obrazovanja, kulture, fizičke kulture, sporta i sl, ekonomske intervencije i investicije u privredi, zadaci povezani sa socijalnom sigurnošću stanovništva, te drugi, ovde nepomenuti poslovi i zadaci.

1.2. Vrste javnih prihoda

Brojne su klasifikacije javnih prihoda koje srećemo u finansijskoj literaturi. Mi ćemo za potrebe ovog udžbenika koristiti podelu po kojoj se javni prihodi dele na (Gorčić & Anđelković, 2005):

- orginarni (izvorni) i derivativni (izvedeni),
- javnopravni i privatnopravni
- redovni i vanredni javni prihodi,
- povratni i nepovratni,
- prihodi širih i užih teritorijalnih jedinica,
- namenski i nenamenski javni prihodi,
- prihodi u novcu i prihodi u naturi,
- prihodi od stanovništva i od pravnih lica.

Brojnost različitih podela potiče kako od brojnosti različitih javnih prihoda, tako i od njihve različite pravne prirode i ekonomske suštine. Na priloženoj slici možemo videti i šematski prikaz javnih prihoda.



Slika br. 1 : **Vrste javnih prihoda**

1.2.1. Izvorni (nefiskalni) javni prihodi

Podela na fiskalne i nefiskalne javne prihode potiče od njihove pravne i ekonomske suštine. Fiskalni javni prihodi se ubiraju na osnovu fiskalnog suvereniteta, odnosno njihovo uvođenje je odraz jednostranog akta države kojim ona nameće obavezu plaćanja dažbina za sve subjekte koji potpadaju pod njen fiskalni suverenitet. Otuda se oni nazivaju i derivativnim javnim приходima jer su izvedeni iz fiskalnog suvereniteta države.

S druge strane, nefiskalni, izvorni ili orginarni javni prihodi kako se još nazivaju, su javni prihodi koje država ostvaruje kao bilo koji drugi ekonomski subjekat na tržištu - gazdovanjem svojom imovinom ili poslovnim aktivnostima. Slično fiskalitetima, i ova vrsta javnih prihoda je raznolika i brojna, ali je u savremenim uslovima njena izdašnost daleko manja od izdašnosti fiskaliteta. Danas se najviše finansijskih sredstava za funkcionisanje države prikupi porezima. Međutim, budući da i izvorni javni prihodi imaju svoju finansijsku i širu ekonomsku funkciju, posebno je uloga javnog zajma značajna za vođenje ekonomske politike, ovde ćemo im posvetiti dužnu pažnju.

Izvorne javne prihode možemo podeliti u sledeće grupe:

- domenski prihodi,
- prihodi od državnih preduzeća,
- prihodi od delatnosti javnih ustanova,
- prihodi od delatnosti državnih organa,
- javni zajam,
- prihodi od štampanja novca, kamata, legata, napuštene imovine, te ostali vandažbinski prihodi.

Pod domenskim (lat. *dominium*- imovina koja daje prihod) приходima podrazumevaju se, kako im i ime kaže, prihodi koje država ostvaruje vlasništvom nad imovinom koja odbacuje određeni prihod. To mogu biti šume, rudnici, zemljište, nepokretnosti- stambeni i poslovni prostor i sl. Unutar ove vrste javnih prihoda moguće je razlikovati javne i državne (fiskalne) domene. Pod javnim domenima se podrazumeva imovina koja ima opšti karakter, odnosno služi opštoj upotrebi i ne može biti predmet ekonomskih transakcija. Ova dobra pripadaju svim članovima društva i neotuđiva su. U literaturi se nazivaju čistim javnim dobrima- nikoga nije moguće (ili nije poželjno) isključiti iz njihove upotrebe, a dodatni potrošač ne smanjuje korisnost koju imaju postojeći. Ovde spadaju dobra kao što su: sunčeva svetlost, čist vazduh, vode, morska obala, spomenici kulture, muzejski eksponati, arhivska građa, prirodni lekoviti faktor i slično.

U savremenim uslovima se menja pogled na ovakva dobra, budući da narasta svest da se ona moraju zaštititi od zagađivanja i uništavanja, pa imamo brojne primere kojima se pokušava ograničiti uticaj čoveka na njih. Jedan od načina upravljanja javnim domenima je i uvođenje korisničkih naknada, davanje na korišćenje uz naknadu, naplata ulaznica u prirodne rezervate i slično. Na ovaj način se ostvaruju određeni javni prihodi, ali njihova uloga je više u funkciji

pomenute zaštite i očuvanja javnog dobra, nego što je u funkciji obezbeđivanja finansijskih sredstava za funkcionisanje države.

Drugu grupu domena (i domenskih prihoda) predstavljaju državni, odnosno fiskalni domeni. Ova vrsta javnih prihoda je sve do pojave kapitalizma predstavljala najizdašnije javne prihode. U fiskalne domene spadaju šume, zemljišta, rudnici i sl. Prihodi od ovakvih domena se mogu sticati na tri načina:

- prodajom,
- eksploatacijom prirodnih dobara,
- davanjem imovine u zakup.

Činjenica je da dobrima od opšteg, nacionalnog interesa treba da upravlja država, ali u savremenim uslovima ona su neretko privatizovana ili se eksploatišu po principu javno-privatnog partnerstva.

Prihodi od državnih preduzeća su sledeći iz kategorije izvornih javnih prihoda. U mešovitoj privredi, istina, državno vlasništvo nad preduzećima opstaje, ali je njegov uticaj i fiskalni potencijal sve manji. Naime, smatra se da je privatni sektor u organizacionom i upravljačkom smislu mnogo fleksibilniji i uspešniji pa se državna preduzeća u potpunosti ili delimično privatizuju. Ipak, u nekim oblastima koje su od strateškog nacionalnog interesa, kao što su eksploatacija sirove nafte i proizvodnja tečnih goriva, telekomunikacija, proizvodnja i prenos električne energije, poštanski saobraćaj i sl. još uvek egzistiraju preduzeća u državnom vlasništvu.

Isto tako, u onim oblastima gde je profitni motiv nedovoljno izražen, odnosno gde je profit neizvestan, ulaganja velika, a vreme do povraćaja uloženih sredstava dugo, privatni sektor ne nalazi dovoljno interesa da investira. U takvim slučajevima, kao što je npr. izgradnja puteva i putne komunikacije, javlja se država kao vlasnik preduzeća koje se bavi navedenim poslovima.

Međutim, kada govorimo o fiskalnom potencijalu javnih preduzeća, često je on zanemarljiv ili nikakav. Budući da je u ovim delatnostima izražen javni interes, ponekad on prevladava nad privatnim, pa preduzeća opstaju i kada umesto dobiti beleže gubitke. U tom slučaju, umesto da generišu prihode u budžet, primaju subvencije iz njega.

U ovu kategoriju prihoda možemo svrstati i državne monopole. Prihodi od državnih monopola se metodološki klasifikuju kao pojedinačni porezi. Po svojoj ekonomskoj suštini oni su izvorni prihodi, jer se državnim monopolistima nazivaju preduzeća u državnom vlasništvu koja imaju ekskluzivno pravo da proizvode ili uvoze određene proizvode. Budući da nemaju konkurenciju, ona su u situaciji da prodajnu cenu formiraju iznad tržišne. Razlika između tržišne i monopolske cene je monopolska dobit. Ukupna dobit preduzeća pripada državi kao njenom vlasniku i uplaćuje se u budžet, pa tako nastaju prihodi od fiskalnih monopola.

Prihodi od delatnosti državnih ustanova su fiskalno zanemarljivi prihodi koje državne ustanove ostvare svojom delatnošću. Državne ustanove se osnivaju u oblastima društvene potrošnje, odnosno javnih delatnosti kao što su zdravstvo, kultura, obrazovanje, sport i nauka. Kako i ovde dolazi do preplitanja javnog i privatnog interesa, ustanove ne mogu naplaćivati punu cenu svojih usluga, pa se finansiraju iz budžeta. Prihodi koje one ostvaruju mogu biti od prodatih ulaznica, školarina, participacije u zdravstvu i sl.

Prihodima od delatnosti državnih organa nazivamo prihode koji državni organi ostvare aktivnostima koja ne spadaju u njihovu osnovnu delatnost. Ove aktivnosti mogu biti štampanje određenih obrazaca, naplata taksi, izvođenje kurseva i edukativnih seminara i sl. Visina sredstva koja državni organ na ovan način ostvari, slično kao i kod državnih ustanova, je fiskalno zanemarljiva. Međutim, ukoliko se zakonskim rešenjima predvidi da se ova sredstva ne uplaćuju u budžet, nego se stavljaju na raspolaganje državnom organu koji ih je ostvario, to može biti vrlo stimulatивно za njegov rad.

Sledeći u kategoriji izvornih javnih prihoda je javni zajam. Većina autora kada govori o javnom zajmu navodi samo da se radi o vanrednom izvoru javnih prihoda ne obraćajući pažnju na činjenicu da je on po svojoj ekonomskoj suštini izvorni javni prihod. Država možda može sredstva dobiti po nižoj kamatnoj stopi (visina kamatne stope je obrnuto proporcionalna riziku, a država se smatra sigurnim platišom), možda će lakše dobiti finansijska sredstva, lakše se zadužiti na stranom tržištu, ali ostaje činjenica da ona uzima kredit kao i svaki drugi ekonomski subjekat. Najčešće (ne nužno uvek) sa fiksiranim rokom otplate i fiksnim ili promenljivim anuitetima kao i drugi zajmotražioc.

U javno-finansijskoj teoriji se navodi nekoliko razloga koji mogu uticati na pojavu javnog zajma (Raičević, 2005, str.299.):

- Pojava vanrednih javnih rashoda i to u takvom obimu da se oni ne mogu pokriti povećavanjem poreskog opterećenja postojećih ili uvođenjem novih poreskih oblika. Nije nemoguće da se ovakvi rashodi pojave u situaciji kada je poreski limit već dostignut, pa zaduživanje ostaje jedina moguća opcija.
- Vremensko nepoklapanje između priliva i odliva budžetskih sredstava.
- Nedostatak novčanih sredstava za pokriće redovnih javnih rashoda. Do ovakve situacije posebno može doći ako je privreda u silaznoj fazi. Pad proizvodnje i BDP (u daljem tekstu bruto domaći proizvod) utiče na pad osnovice koja služi za oporezivanje, a u takvoj situaciji obično raste potreba za rashodima. Primera radi, može doći do gubitka radnih mesta i povećavanja broja socijalno ugroženih lica.
- Povećavanje državnog intervencionizma u privredi za sobom povlači i veća ulaganja od strane države, a time i potrebu za zaduživanjem.

Deficit državnog budžeta i javni zajam su jedno od najkontroverznijih pitanja u javnofinansijskoj teoriji. Naime, jednoznačan odgovor na pitanje da li se sme dozvoliti da država troši više nego što prihoduje redovnim javnim приходima i koliko država treba da se zaduži, još uvek nije pronađen. Kada stavove o ovom pitanju posmatramo kroz ekonomsku teoriju i poresko-

političku praksu, videćemo da su oni u različitim vremenskim periodima bili različiti, pa i dijametralno suprotni.

Klasična ekonomska škola, nastala u vremenu procvata kapitalizma, glorifikovala je slobodno tržište i surovu tržišnu utakmicu. Malo se tada polagalo na socijalnu sigurnost građana, a svest o potrebi zajedničke potrošnje bila je nerazvijena. Država je smatrana nepotrebnim teretom, a time i plaćanje poreza u svrhu javne potrošnje. Smatralo se da je dobar onaj budžet koji je u ravnoteži. Suficit i deficit nisu bili dozvoljeni. Klasična teorija javnih finansija osporava javni zajam koristeći sledeće argument (Raičević, 2005, str.299):

- odsustvo racionalnog gazdovanja državnom imovinom,
- ograničavanje i sprečavanje privrednog razvoja,
- mogućnost bankrotstva države ako zaduživanje pređe razumne okvire,
- buduće generacije će morati da snose teret javnih zajmova koji su danas uzeti i potrošeni.

Savremena teorija sve više prihvata javni zajam kao redovan poreski oblik, a deficit državnog budžeta posmatra kao neminovnu, pa čak u nekim situacijama, i dobrodošlu pojavu. Na ovakvo shvatanje uticala je pojava kejnzijanske škole i anticiklične fiskalne politike. Javni zajam se polako pretvara iz vanredog u redovan oblik javnih prihoda. Međutim, poresko-politička praksa, isto kao i javno-finansijska teorija, pokazuju da obim zaduženosti države treba da ima svoje limite, jer deficit i javni dug, kada pređu određenu visinu, počinju da guše privredu i dovode do opasnosti od pojave dužničke krize.

Bilo kako bilo, savremena teorija prihvata javni zajam kao oblik javnih prihoda navodeći sledeće argument (Raičević, 2005, str.300):

- Savremena država danas ima bezbrojne poslove i zadatke koje ne bi mogla sa uspehom da izvršava da nema mogućnost zaduživanja.
- Ukoliko se javni zajmovi produktivno iskoriste, odnosno ako se sredstva usmere na finansiranje produktivnih investicija, one će u budućnosti odbacivati profit iz koga će se otplaćivati anuiteti.
- Ako se sredstva javnog zajma koriste za investicije u privredi, to će uticati na jačanje materijalne osnove društva.
- Javnim zajmom se u kratkom roku mogu prikupiti nedostajuća sredstva što omogućava redovnost u servisiranju obaveza države, posebno u situaciji kada je dostignut prihvatljiv nivo fiskalnog opterećenja.
- Ako se javni zajam zaključi u inostranstvu, pozajmljena sredstva će povećati nivo domaće akumulacije.
- Najveći deo javnog zajma otplaćuju generacije koje ga i troše, dakle ne pada u potpunosti na teret budućih generacija.

Prihodi od kamata predstavljaju iznose koje država ostvaruje kada slobodna finansijska sredstva plasira na finansijskom tržištu ili položi na štednju. Do ove situacije može doći u dva slučaja:

- kada je obim javnih prihoda veći od obima potreba za javnim rashodima, odnosno kada dođe do formiranja suficita,
- kada javni prihodi pristižu većom dinamikom, nego što je predviđena dinamika vršenja javnih rashoda.

Pojava suficita u makroekonomskom smislu, isto kao i pojava deficita, može da upućuje na loše vođene javne finansije. Neravnoteža budžeta, suficit kao i deficit, je poželjna ako je u funkciji vođenja kontraciklične ekonomske politike i ako je strogo kontrolisana. Do suficita može doći i kada je privreda u uzlaznoj fazi ekonomskog ciklusa i kada je ekonomska aktivnost tolika da to obezbeđuje visoke iznose priliva sredstava u budžet. U svim drugim slučajevima, suficit će značiti da je fiskalno opterećenje previsoko, a obim preraspodele između privatnog i javnog sektora neopravdano visok. Ovo može uticati kontraproaktivno na privrednu aktivnost, jer je suficit znak da je izvučeno previše sredstava iz privrednih tokova.

Norme o veličini javnih prihoda u budžetu su orjentacionog karaktera, jer su u momentu izrade budžeta nikada ne može znati koliko se tačno sredstava može prikupiti, kao ni kada će ta sredstva biti uplaćena na račun javnih prihoda. S druge strane, norme o budžetskim rashodima su obavezujuće. Budžetom i planovima o izvršenju budžeta predviđa se iznos i dinamika trošenje sredstava. Potencijalna odstupanja su dozvoljena jedino ako je uzeta u obzir propisana i to vrlo restriktivna procedura. Zbog ovoga može doći do formiranja tekućih suficita u budžetu, pa je u tom slučaju poželjno višak sredstava plasirati na finansijskom tržištu.

1.2.2. Izvedeni (fiskalni) javni prihodi

Nasuprot izvornim stoje izvedeni javni prihodi ili fiskaliteti. U literaturi se za fiskalne javne prihode sreće i naziv dažbine. Pod dažbinama se podrazumevaju obavezna javna davanja koje država ustanovljava, uvodi i prikuplja od fizičkih i pravnih lica koja su pod njenom vlašću, a na osnovu svog fiskalnog suvereniteta. Dažbine se prikupljaju i iskazuju u novcu. Dakle, ovde se formira poseban odnos između države i dažbinskog obveznika. U izvedene ili fiskalne javne prihode ubrajamo:

- poreze,
- carine,
- takse,
- naknade,
- doprinose i
- samodoprinose.

Tabela 1: Učešće pojedinačnih poreskih prihoda u ukupnim poreskim prihodima u zemljama OECD za 2014. godinu (u procentima)

Zemlja	1000 dohodak i profit	2000 socijalno osiguranje	3000 platni spisak	4000 imovina	5000 robe i usluge	6000 drugo	EU carine
Australija	57.9	0.0	5.1	10.1	26.9	0.0	..
Austrija	29.5	34.2	6.9	1.4	27.3	0.4	0.3
Belgija	35.8	31.6	0.0	7.9	23.9	0.0	0.7
Kanada	48.0	15.1	2.0	11.7	23.0	0.1	..
Čile	33.0	7.2	0.0	4.2	55.3	0.2	..
Češka	21.4	43.8	0.0	1.3	32.9	0.0	0.5
Danska	64.9	0.1	0.7	3.7	30.2	0.0	0.3
Estonija	22.8	33.6	0.0	0.9	42.1	0.0	0.5
Finska	35.0	28.9	0.0	3.0	32.8	0.1	0.2
Francuska	23.8	37.4	3.5	8.5	24.1	2.4	0.2
Nemačka	31.1	38.1	0.0	2.6	27.7	0.0	0.4
Grčka	23.7	28.7	0.0	4.0	43.4	0.0	0.2
Mađarska	17.7	32.7	1.5	3.4	44.0	0.5	0.3
Island	46.6	9.5	0.9	6.4	31.0	5.7	..
Irska	40.3	17.3	0.6	7.7	33.6	0.0	0.5
Izrael	30.9	16.4	3.8	9.5	39.4	0.0	..
Italija	32.0	29.8	0.0	6.6	27.0	4.3	0.3
Japan	31.8	39.7	0.0	8.5	19.8	0.3	..
Koreja	29.1	26.9	0.3	11.0	30.0	2.8	..
Litvanija	25.9	29.1	0.0	3.6	40.9	0.0	0.5
Luksemburg	34.6	28.7	0.0	7.8	28.8	0.1	0.1
Meksiko	37.6	20.6	2.5	2.1	35.8	1.4	..
Holandija	25.6	39.6	0.0	3.9	29.6	0.5	0.8
Novi Zeland	55.4	0.0	0.0	6.2	38.4	0.0	..
Norveška	42.5	25.7	0.0	3.1	28.7	0.0	..
Poljska	19.7	38.1	0.7	4.4	36.1	0.8	0.3
Portugalija	30.8	26.2	0.0	3.6	38.2	0.9	0.3
Slovačka	21.0	42.9	0.0	1.4	34.2	0.0	0.5
Slovenija	17.9	39.4	0.1	1.7	40.4	0.0	0.4
Španija	28.7	34.4	0.0	7.0	28.5	1.0	0.4
Švedska	34.9	23.2	10.6	2.5	28.4	0.1	0.3
Švajcarska	45.7	24.9	0.0	6.6	22.4	0.4	..
Turska	21.1	28.5	0.0	4.9	44.1	1.4	..
Velika Britanija	34.9	18.7	0.0	12.7	33.2	0.0	0.5
SAD	47.7	24.1	0.0	10.8	17.4	0.0	..
OECD prosek	33.7	26.2	1.1	5.6	32.6	0.7	0.4

Izvor: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/table-3-6-tax-revenue-main-headings--total-taxation.htm>

Možemo reći da su obaveznost, novčani oblik i prinuda plaćanja pod pretnjom sankcija osnovna obeležja dažbina. Porezi su po svojim karakteristikama najtipičniji predstavnici dažbina.

Isto tako, u strukturi fiskalnih prihoda kao najizdašniji, dominiraju poreski prihodi. Kasnije ćemo videti da se u okviru njih nalazi više vrsta različitih poreskih oblika veće ili manje izdašnosti što je vidljivo i na primeru OECD zemalja u priloženoj tabeli. Zbog njihove izdašnosti, fiskalne i ekonomske funkcije, porezima će biti posvećeno više poglavlja ovog udžebnika. Na ovom mestu ćemo se pozabaviti definicijom i osnovnim karakteristikama neporeskih derivativnih prihoda.

Kada posmatramo dažbine, uočićemo da se one međusobno razlikuju. Sa stanovišta namene, doprinos i samodoprinos se razlikuju od poreza (carine su, videćemo kasnije, vrsta pojedinačnih poreza na potrošnju). Naime, sredstva koja se prikupe od poreza uplaćuju se u budžet i koriste za finansiranje javnih rashoda onako kako je dinamikom budžeta predviđeno. Poreski obveznici u momentu kada plaćaju porez ne znaju za koje namene će sredstva biti korišćena. Kažemo da su porezi nedestinirani prihodi. Isto tako, kod poreza nema direktne protivčinidbe.

Sa druge strane, doprinosi se, isto kao i porezi, ustanovljavaju i uvode od strane države, država propisuje njihove elemente i oni predstavljaju obavezna davanja koja se plaćaju pod pretnjom sankcije. Ovo su sve osobine fiskaliteta. Pored navedenog, slični su porezima i po tehnici naplate. Međutim, doprinosi se razlikuju od poreza jer, iako kod njih postoji element preraspodele (visina isplata po osnovu plaćenih doprinosa ne odgovara visini uplaćenih sredstava), doprinosi su usko vezani za obveznike koji ih plaćaju. Penziju, naknadu za nezaposlenost, naknadu troškova lečenja, dobiće samo ona lica koja su uplaćivala sredstva na ime doprinosa u odgovarajuće fondove. U momentu kada plaća doprinos, obveznik zna za šta će sredstva biti korišćena. Kažemo da su doprinosi destindirani prihodi. Slično je i sa samodoprinom. Sredstva samodoprinosa su strogo namenska. Zbog ove osobine, po kojoj se doprinos i samodoprinos razlikuju od ostalih fiskaliteta, nazivamo ih parafiskaliteta.

Pored parafiskaliteta, i takse imaju određene karakteristike koje ih razlikuju od poreza kao najizdašnjih fiskaliteta. Naime, isto kao što definicija fiskaliteta uključuje nedestiniranost, tako u njoj stoji da kod fiskaliteta nema direktne kontračinidbe. Međutim, kod taksi to nije slučaj. Takse su javni prihodi koje država i njeni organi naplaćuju od fizičkih i pravnih lica kao protivnaknadu za učinjenu uslugu pri čemu se ovde radi o uslugama administrativnih, sudskih ili carinskih organa, dakle o nematerijalnim uslugama. Privredne usluge nisu predmet plaćanja taksi jer naknada za takve usuge predstavlja poslovne prihode državnih preduzeća.

Da ponovimo, takse se plaćaju za usluge i radnje koje čine državni organi. U tom smislu možemo reći da takse predstavljaju cenu ili novčani ekvivalent za usluge koje pružaju državni organi. Međutim, kako se kod taksi prepliću javni i privatni interes (upis u matičnu knjigu rođenih, na primer, je u interesu i države i pojedinca), visina takse koja se plaća ne odgovara ceni pružene usluge, nego je manja od nje.

Na kraju, najznačajnija osobina taksi je dobrovoljnost. Za razliku od poreza kao najtipičnijeg predstavnika fiskaliteta za koji koji je karakteristično da je obavezno davanje i da se

naplaćuje pod pretnjom prinude, takse su dobrovoljna davanja. Obveznik takse sam odlučuje da li će koristiti neku uslugu i sledstveno tome da li će platiti taksu.

Međutim, isto kao i porez, takse se naplaćuju u novcu i sredstva se uplaćuju na račune javnih prihoda.

Ovde treba pomenuti i naknade koje, takođe, spadaju u posebnu kategoriju javnih prihoda. S obzirom na njihove karakteristike svrstavamo ih u parafiskalne javne prihode. Slično doprinosima i samodoprinosu, naknade su destinirani javni prihodi jer se, u najvećem broju slučajeva, koriste za održavanje i unapređenje javnog dobra za čiju eksploataciju se naplaćuju. Sa druge strane, slične su taksama jer imaju elemenat protivnaknade. Dok se takse plaćaju za učinjene usluge od strane državnih organa i organizacija, naknade se plaćaju za korišćenje dobara od opšteg interesa. Isto kao i kod taksu, visina naknade ne odgovara ekonomskoj ceni eksploatacije javnog dobra.

Na osnovu ovoga možemo reći da je u okviru fiskaliteta moguće razlikovati tri fiskalna instrumenta (Raičević,2005):

- poreze,
- parafiskalitete; doprinose za obavezno socijalno osiguranje, članstva raznim komorama i udruženjima i samodoprinos, te naknade
- takse

Pri ovome profesor Lovčević navodi (Raičević, 2005, str. 245) : *“znaci razlikovanja tri fiskalna instrumenta bili bi: da se porezi zasnivaju na poreskoj sposobnosti, takse na principu granične korisnosti, dok doprinosi stoje u vezi sa ekonomskom koristi obveznika.”*

Pošto smo videli osnovne razlike između pojedinih grupa fiskaliteta, moramo reći nešto o svakome od njih. Kao što je već rečeno, pojedinim poreskim oblicima će biti kasnije posvećeno više pažnje, ovde ćemo se pozabaviti parafiskalitetima i taksama.

Pod doprinosima podrazumevamo destinirana javna sredstva koja su namenjena za finansiranje obaveza socijalnog osiguranja. Pri ovome moramo imati u vidu da socijalna sigurnost građana počiva na dva elementa:

- socijalnoj pomoći i
- socijalnom osiguranju.

Socijalna pomoć predstavlja sredstva koja se građanima koji se nalaze u stanju socijalne nužde isplaćuje na teret budžeta. Dakle, finansira se sredstvima poreskih obveznika i predstavlja instrument redistributivne politike države, odnosno preraspodele nacionalnog dohotka od bogatijih ka siromašnijim slojevima društva.

Socijalno osiguranje predstavlja vid zaštite koje društvo pruža svim svojim članovima (ne samo socijalno ugroženim) kako bi ih zaštitilo od pada ekonomske snage u slučajevima kao

što su bolest, starost, invalidnost, gubitak posla i slično. Sredstva za finansiranje socijalnog osiguranja obezbeđuju se tako što zaposlena lica, poslodavci, a ponegde i država, uplaćuju sredstva u posebne fondove koji su osnovani isključivo za tu namenu. Doprinosi ovde imaju ulogu premije za osiguranje od socijalnih rizika. Pri ovome, pod socijalnim rizicima se podrazumevaju navedeni slučajevi: starost, bolest, invalidnost, gubitak posla, smrt i slično. Shodno tome osnivaju se i fondovi (ili zavodi) za penzijsko i invalidsko osiguranje, za nezaposlene i za zdravstvenu zaštitu. Pošto je ovde, kao i kod osiguranja od drugih vidova rizika, neophodno računati sa određenom verovatnoćom nastanka osiguranog događaja od čega zavisi i obim isplata iz budžeta, te da se kod isplate penzija ne može unapred znati vremenski period koji će se one isplaćivati, visina doprinosa i finansijska ravnoteža u fondovima socijalne zaštite se određuje na dva načina (Raičević, 2005):

- *Sistem tekućeg usklađivanja doprinosa sa rashodima socijalnog osiguranja (eng. pay as you go system);* uglavnom se koristi kada je period od plaćanja doprinosa do isplate socijalnog osiguranja relativno kratak kao npr, kod rizika bolesti, nezaposlenosti i slično. Jasno je da se ovaj sistem, posebno kod penzijsko-invalidskog osiguranja, može koristiti samo u slučajevima kada su demografski pokazatelji dobri i kada ima više onih koji rade u odnosu na one koji primaju penzije.
- *Sistem akumulacije kapitala;* počiva na principu da se za svakog zaposlenog vodi evidencija uplata u toku radnog veka na osnovu koje će se odrediti i visina njegove penzije. Sredstva koja se tako prikupljaju koriste se isplatu tekućih penzionera ali i za investiranje u cilju obezbeđivanja dodatnih prihoda od kamata. Neophodna pretpostavka za funkcionisanje ovakvog sistema je postojanje investicionih fondova i razvijeno finansijsko tržište.

U većini zemalja zapadne privrede, tzv. ekonomijama blagostanja, sistem finansiranja penzionog osiguranja počivao je na sistemu tekućeg usklađivanja. Demografski trendovi su uslovlili da ovaj sistem dođe u krizu, pa se danas penzijsko i invalidsko osiguranje zasniva na tri stuba :

- Sistem obaveznog javnog penzijsko-invalidskog osiguranja zasnovan na tekućem usklađivanju.
- Sistem dopunskog penzijsko-invalidskog osiguranja zasnovan na principu akumulacije kapitala što se ostvaruje preko penzionih fondova u privatnoj svojini.
- Sistem dobrovoljnog penzijsko-invalidskog osiguranja koji se ostvaruje pojedinačnim ugovorima osiguranika sa osiguravajućim fondom o zaštiti od određene vrste socijalnih rizika.

Prema klasifikaciji OECD doprinosi se svrstavaju kako sledi:

- 2000 Doprinosi za socijalno osiguranje
 - 2100 Doprinosi zaposlenog
 - 2110 Na osnovu platnog spiska
 - 2120 Na osnovu poreza na dohodak zaposlenog
 - 2200 Doprinosi poslodavca
 - 2210 Na osnovu platnog spiska poslodavca
 - 2220 Na osnovu poreza na dohodak poslodavca
- 2300 Samostalno zaposleni i nezaposleni
 - 2310 Na osnovu platnog spiskasamostalno zaposlenih i nezaposlenih
 - 2320 Na osnovu poreza na dohodak samostalno zaposlenih i nezaposlenih
- 2400 Neraspoređeni doprinosi na stavke 2100, 2200 i 2300
 - 2410 Na osnovu platnog spiska
 - 2420 Na osnovu poreza na dohodak

Da rezimiramo, osobine doprinosa kao javnih prihoda su sledeće (Raičević, 2005):

- doprinosi su javni prihodi sa protivnaknadom,
- doprinose ne plaćaju, kao poreze, sva lica koja imaju ekonomsku sposobnost, nego samo ona lica koja će imati neku korist u vidu naknade od tako prikupljenih sredstava,
- predstavljaju prinudno davanje koje se propisuje zakonom,
- prikupljena sredstva su strogo namenska pa se ne uplaćuju u budžet,
- da bi se sprečilo mešanje sa budžetskim sredstvima osnivaju se posebni fondovi za obavezno socijalno osiguranje i doprinosi se uplaćuju na njihove račune,
- pošto se radi o destiniranim (namenskim) prihodima, njihova namena je unapred utvrđena,
- obaveza plaćanja doprinosa nije utvrđena propisima državnog organa nego zakonom,
- ne postoji donji limit na koji se doprinosi ne plaćaju, pa se plaćaju i na najniže zarade, znači i one na koje se ne plaća porez zbog toga što su u zoni egzistencijalnog minimuma,
- zakonom se može predvideti gornji limit za plaćanje doprinosa,
- stope doprinosa su proporcionalne,
- doprinosi se obračunavaju na bruto zaradu ili neku drugu naknadu (autorski honorar, npr.)
- nije uobičajeno da postoje olakšice i izuzeća pri obračunu doprinosa.

Tabela 2: *Prihodi od doprinosa za socijalno osiguranje (OECD klasifikacija 2000) u OECD zemljama kao procenat od BDP*

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Australija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	..
Austrija	14.1	14.0	14.2	14.5	14.6	14.7	14.9
Belgija	13.8	14.0	14.2	14.4	14.2	14.3	13.7
Kanada	4.6	4.5	4.7	4.7	4.7	4.8	4.8
Čile	1.3	1.3	1.4	1.4	1.4	1.4	1.5
Češka	14.5	14.6	14.7	14.7	14.5	14.4	14.7
Danska	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Estonija	12.8	11.6	11.2	11.0	11.0	11.3	11.6
Finska	12.1	12.1	12.6	12.6	12.7	12.7	12.8
Francuska	16.1	16.2	16.5	16.7	16.9	16.8	16.7
Nemačka	13.7	13.8	13.9	13.9	13.9	14.0	14.1
Grčka	10.9	10.7	10.9	10.7	10.4	10.7	11.0
Mađarska	11.8	12.4	12.6	12.4	12.4	12.6	<u>13.6</u>
Island	3.9	3.9	3.6	3.7	3.7	3.6	3.6
Irska	5.0	5.3	4.8	5.0	4.9	3.9	3.9
Izrael	5.2	5.2	5.1	5.0	5.1	5.1	5.2
Italija	13.0	12.9	13.1	13.1	12.9	13.0	13.0
Japan	10.9	11.4	11.7	11.8	12.0	12.1	..
Koreja	5.5	5.8	6.1	6.4	6.6	6.7	6.9
Litvanija	8.7	8.7	8.7	8.5	8.4	8.3	8.3
Luksemburg	10.8	10.8	11.2	11.1	10.7	10.7	10.6
Meksiko	2.1	2.1	2.1	2.2	2.2	2.2	<u>2.2</u>
Holandija	13.1	13.8	14.7	14.9	14.9	14.1	14.8
Novi Zeland	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Norveška	9.4	9.3	9.3	9.5	10.0	10.5	10.6
Poljska	10.8	11.1	12.0	12.2	12.2	12.5	12.8
Portugalija	8.6	8.9	8.7	8.9	9.0	9.0	9.2
Slovačka	12.1	12.1	12.3	13.3	13.4	13.8	14.1
Slovenija	14.8	14.7	14.9	14.7	14.4	14.5	14.7
Španija	11.7	11.7	11.6	11.5	11.6	11.4	11.4
Švedska	10.9	9.9	10.2	10.0	9.9	9.7	10.0
Švajcarska	6.3	6.6	6.7	6.7	6.7	6.8	6.8
Turska	6.2	7.2	6.8	7.0	7.0	7.3	7.3
Velika Britanija	6.2	6.2	6.2	6.1	6.0	6.1	6.3
SAD	6.1	5.5	5.5	6.2	6.2	6.2	6.2
OECD - prosek	8.8	8.8	8.9	9.0	9.0	9.0	..

Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na :<https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=rev&lang=en>

Radi se o prilično izdašnim javnim prihodima, posebno je ovo slučaj u zemljama koje se svrstavaju u ekonomije blagostanja što se vidi i u priloženoj tabeli. Treba napomenuti da u nekim zemljama, kao što su Australija i Novi Zeland, doprinosi kao javni prihodi ne postoje, nego se troškovi socijalnog osiguranja, isto kao i troškovi socijalne zaštite, finansiraju iz budžeta.

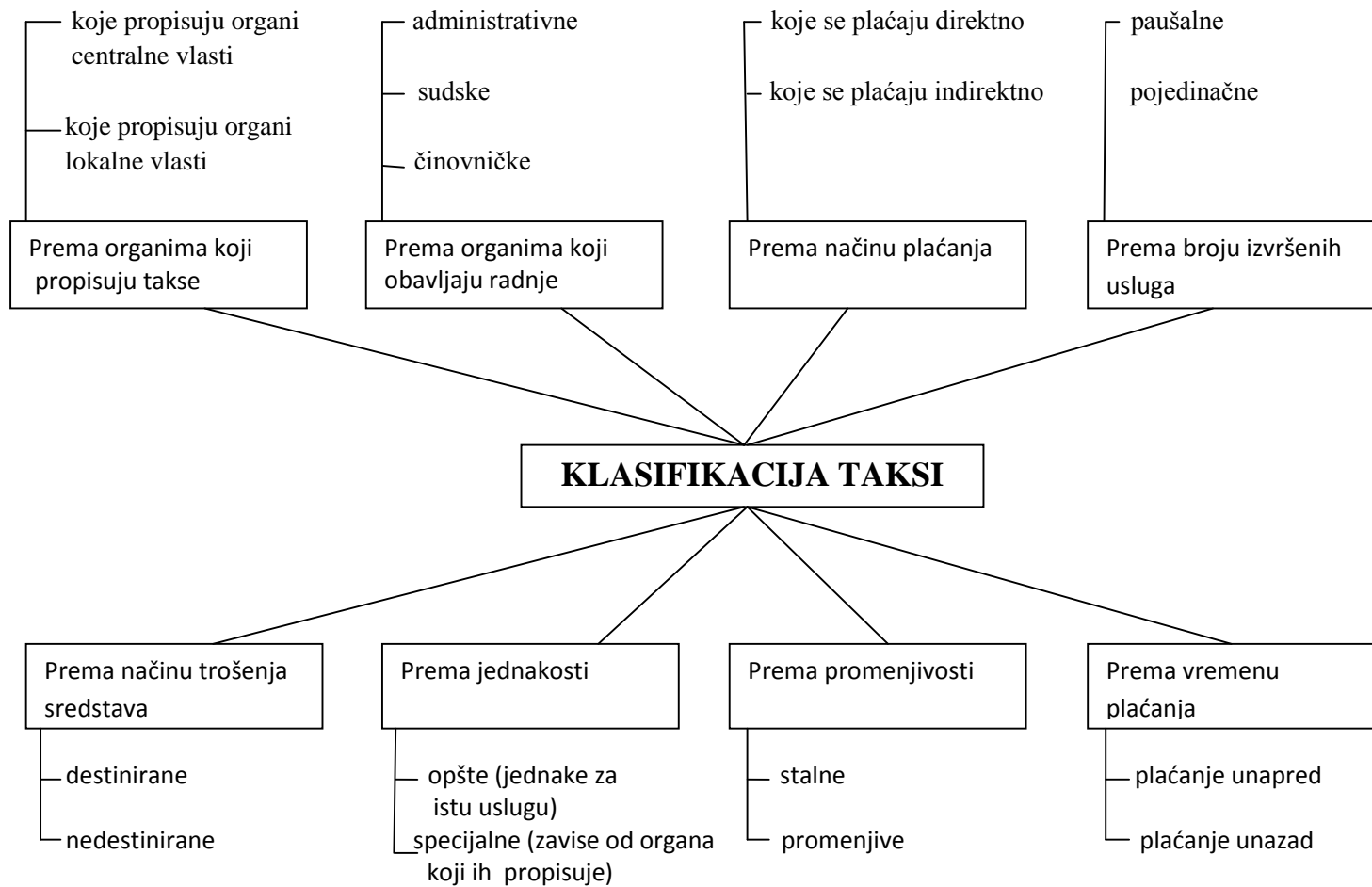
Pored doprinosa, u kategoriju parafiskaliteta spada i samodoprinosa. On se, međutim, ne razlikuje samo od ostalih fiskaliteta nego i od doprinosa sa kojim je srodan i spada u istu podkategoriju. Osnovne karakteristike doprinosa su (Stojanović& Raičević,2013):

- Za razliku od ostalih dažbinskih prihoda koji se u sistem javnih prihoda uvode zakonima, samodoprinosa se uvodi slobodnom voljom građana koja, kada se potvrdi na referendum, postaje norma koju su sva lica dužna da ispunjavaju.
- Samodoprinosa je lokalni javni prihod i uvodi se za teritoriju grada, opštine ili naselja.
- Samodoprinosa je destinirani javni prihod i njegova namena je jasno izražena i u odluci za sprovođenje referenduma. Najčešće se uvodi u svrhu finansiranja ili sufinansiranja izgradnje lokalne infrastrukture.
- Prihodi od samodoprinosa se evidentiraju u budžetu, ali ne ulaze u opštu masu budžetskih sredstava, nego se vode na posebnom namenskom računu.
- Visinu samodoprinosa određuju građani, dakle oni koji će ga plaćati dok se visina drugih fiskaliteta određuje jednostranom voljom države.
- U samoj definiciji fiskaliteta stoji da se oni plaćaju u novcu. Međutim, samodoprinosa je moguće izmirivati i u naturi i činidbom.
- Uvođenje je ograničeno na određeno vreme, unapred se tačno zna za koji vremenski period se samodoprinosa uvode. Ovo nije karakteristično za ostale fiskalitete, osim u slučaju vanrednih poreza.

Prema preporuci OECD samodoprinosa se svrstava u grupu poreza na prihode i u klasifikaciji javnih prihoda vodi pod šifrom 1110- Porezi koje plaćaju fizička lica.

Sledeće iz grupe dažbina su takse, koje predstavljaju javne prihode koji se naplaćuju za nematerijalne usluge državnih organa. Kao što je već rečeno, kod taksi postoji direktna protivčinidba, ali visina takse ne odgovara ceni usluge. Bitno je da iznosi nisu previsoke jer će u tom slučaju odvracati građane da traže uslugu državnih organa, ali ni preniski jer će to uticati za preteranu tražnju za navedenim uslugama. Smatra se da visina takse zavisi od sledećih faktora(Radičić& Raičević, 2008):

- troškova koje državni organi imaju kada čine uslugu,
- koristi koje obveznik dobija sa učinjenom uslugom,
- da li za konkretnu uslugu postoji izražen i javni interes ili se usluga čini isključivo u interesu korisnika usluge,
- ukoliko država ima negativan stav prema nekoj aktivnosti obveznika i želi da je destimuliše, ona će taksu odrediti u visini koja je iznad stvarnih troškova koje je državni organ imao pružajući datu uslugu.



Slika br. 2 : *Klasifikacija taksi*

Slično porezima i kod taksenog sistema postoje određena načela koja se moraju poštovati prilikom uvođenja taksi a to su (Raičević, 2005):

- *Načelo legaliteta*; mogu se uvoditi samo na osnovu zakona.
- *Načelo opštosti*; takse se, kao i ostali javni prihodi, određuju unapred i važe pod istim uslovima za sve.
- *Načelo jednostavnosti*; taksena tarifa mora biti pregledna i jednostavna da se tačno može odrediti visina takse.
- *Načelo nekumuliranja*; za isti ispis ili radnju nije moguće naplatiti više taksi od strane različitih pravnih lica.

Naknade su posebna vrsta javnih dobara koja se naplaćuje za korišćenje dobara od opšteg interesa. Osobine naknada su sledeće:

- naknade su parafiskalni javni prihodi,
- ne spadaju pod regulisanje fiskalnog organa države,
- destinirani su prihodi jer im je namena unapred poznata, sredstva se dodeljuju javnim preduzećima koja su zadužena za gazdovanje dobrom od opšteg interesa, a u cilju unapređenja i zaštite odnosnog javnog dobra,
- nisu nužno prihod budžeta države, nego se uplaćuju na posebne ručune.
- obaveza plaćanja nije opšta, plaćaju ih samo ona lica koja koriste javno dobro.

Postoji više vrsta naknada, u savremenim poreskim sistemima najčešće srećemo (Stojanović& Raičević, 2013):

- naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa (voda, šuma, zemljišta, puteva, rudnog blaga, prirodnog lekovitog faktora, za korišćenje rudnog blaga),
- naknade za korišćenje zaštićenog prirodnog dobra,
- naknade za korišćenje ribarskog područja,
- naknade za korišćenje uglja, vode, nafte i gasa.

1.2.3. Ostale podele javnih prihoda

Javnopravni i privatnopravni; Podela na javnopravne i privatnopravne javne prihode polazi od imovinsko-pravne razlike između pojedinih javnih prihoda. Javnopravni su oni prihodi koje država naplaćuje na osnovu svoje suverene vlasti, dakle svoga suvereniteta. Privatnopravne prihode država naplaćuje iz svoje aktivnosti na tržištu koju vrši isto kao i drugi subjekti privatnog prava (preduzeća i pojedinci).

Vrlo je teško razvrstati javne prihode po ovom kriterijumu. Tako bi dažbine po definiciji trebalo da se svrstaju u javnopravne. Međutim, to sa sigurnošću možemo reći samo za poreze. Takse u sebi imaju elemente i javnopravnih (propisuje ih država) i privatnopravnih (naknada za usluge državnih organa) prihoda. Slično je i sa fiskalnim monopolima. Onaj deo njihove zarade koji odgovara troškovima proizvodnje uvećanoj za uobičajen profit predstavlja privatnopravni prihod. Razlika između tržišne i monopolske cene je njegova javnopravna komponenta.

Javni zajam je privatnopravni prihod, država se zadužuje, plaća kamatu kao cenu korišćenja sredstava i na kraju, vraća posuđena sredstva na način i u rokovima kako je prilikom pozajmljivanja dogovoreno. Međutim, postoje i prinudni javni zajmovi, gde država prinudno uzima sredstva na zajam. Ovaj momenat prinude otvara pitanje da li je prinudni javni zajam, bez obzira što se sredstva vraćaju i kamata plaća, javnopravnog ili privatnopravnog karaktera.

Zbog navedenih nedoslednosti neki autori u ovu podelu uvode i treću vrstu javnih prihoda-mešovite javne prihode gde ubrajaju takse i fiskalne monopole (Gorčić& Anđelković, 2005, str. 347).

Redovni i vanredni; pod redovnim javnim prihodima podrazumevamo one prihode koji se iz obnovljivih ekonomskih izvora ubiraju redovno, iz godine u godinu. Vanredni su oni javni prihodi koji se povremeno pojavljuju u budžetima javnopravnih tela. Kao primer redovnih javnih prihoda možemo navesti poreze, dok je javni zajam vanredni javni prihodi. Međutim, ni ovakvo razvrstavanje nije do kraja tačno. U okviru poreza imamo i vanredne poreze koji se povremeno, u slučaju potrebe, uvode u poreske sisteme. S druge strane, javni zajam je postao toliko uobičajen javni prihod da bismo ga mogli svrstati u redovne javne prihode.

Povratni i nepovratni; država ubire javne prihode da bi finansirala svoje rashode, odnosno javne potrebe. Građani i privredni subjekti plaćaju dažbine i nedažbinske prihode da bi stvorili finansijsku osnovu za zadovoljavanje potreba koje imaju, a koje ne mogu sami sebi obezbediti. Iz same prirode namene javnih prihoda vidimo da bi bilo besmisleno da ih država vraća onima koji su ih uplatili. Javni prihodi su nepovratni i bez direktne kontračinidbe. Ipak, postoji jedan javni prihod koji ima povratni karakter. To je javni zajam. Država ga uzima po tržišnim kriterijumima što znači da ima obavezu da pozajmljena sredstva sa pripadajućom kamatom vrati.

Prihodi različitog nivoa državnog organizovanja; fiskalni suverenitet koji podrazumeva pravo na ustanovljavanje i uvođenje javnih prihoda pripada državi na svim nivoima njenog organizovanja. Ovo znači da javne prihode, u skladu sa kriterijumima i principima fiskalnog

federalizma i fiskalne decentralizacije, možemo posmatrati kao prihode centralnog, subcentralnog i lokalnog nivoa vlasti.

Namenski i nenamenski javni prihodi; javni prihodi po svojoj definiciji su nenamenskog karaktera. To znači da namena njihovog trošenja nije unapred utvrđena. Međutim, javni prihodi kao što su doprinosi, samodoprinosi i naknade imaju unapred utvrđenu namenu pa ih nazivamo namenskim.

Javni prihodi u novcu i u naturi; glavni deo javnih prihoda prikuplja se u novcu. Vrlo je redak slučaj da se prikupljaju u naturi i u tom slučaju se radi, uglavnom, o vanrednim javnim prihodima kao što su pokloni i zaveštanja od fizičkih i pravnih lica.

Prihodi od stanovništva i prihodi od pravnih lica; ova podela je na osnovu toga ko je poreski obveznik, odnosno ko snosi teret oporezivanja. Kod fizičkih i pravnih lica, dakle stanovništva i privrede, oporezuju se dohodak, imovina i potrošnja, te naplaćuju takse, doprinosi i samodoprinosi.

Pitanja za diskusiju:

- 1. Navedite definiciju javnih prihoda!*
- 2. Koja su obeležja javnih prihoda?*
- 3. Kako se javni prihodi dele?*
- 4. Kako javno-finansijska teorija gleda na javni zajam?*
- 5. Kada može doći do potrebe za zaduživanjem?*
- 6. Kako nastaju prihodi od kamata?*
- 7. Da li je suficit državnog budžeta uvek pozitivna pojava?*
- 8. Koji je drugi naziv za dažbine?*
- 9. Kako glasi definicija dažbina?*
- 10. Koje su osnovne vrste dažbina?*
- 11. Zašto poreze nazivamo nedestiniranim prihodima?*
- 12. Zašto doprinose i samodoprinosе nazivamo parafiskalitetima?*
- 13. Navedite karakteristike po kojima se takse razlikuju od drugih fiskaliteta!*
- 14. Koji su mogući načini određivanja neophodne visine doprinosa?*
- 15. Navedite sisteme na kojima počiva penzijsko-invalidsko osiguranje.*
- 16. Navedite osnovne karakteristike doprinosa!*
- 17. Koje su osobine samodoprinosa?*
- 18. Navedite taksena načela!*
- 19. Kako se dele naknade?*
- 20. Navedite ostale vrste javnih prihoda!*

2. POREZI-OPŠTI PRISTUP

Rezime poglavlja: Činjenicu da oporezivanje utiče na ponašanje ekonomskih subjekata, odnosno izaziva razne efekte, nosioci ekonomske politike mogu iskoristiti da bi postigli određene ciljeve. Pri ovome treba imati u vidu da je poreska politika deo šire fiskalne, odnosno još šireg pojma-ekonomske politike, pa se nikada ne može voditi sama, nego je neophodno njeno usklađivanje sa ostalim fiskalnim, a oni zajedno sa monetarnim instrumentima. Pri ovome, ne treba zaboraviti da oporezivanje utiče na ponašanje ekonomskih subjekata, što znači da ono ima određene efekte. Do kojih će efekata i u kome intezitetu doći zavisi kako od visine poreskog opterećenja i ponašanja obveznika, tako i od makroekonomske situacije. Onog momenta kada je nosiocima ekonomske politike postalo jasno da su porezi distorzivni, odnosno da utiču na ponašanje ekonomskih subjekata, postavilo se pitanje kako voditi poresku politiku, a da ona dovede do maksimiziranja pozitivnih, a proizvede što manje negativnih efekata. Poreski sistem i pojedine poreske oblike u okviru njega, trebalo je tako osmisliti da oni zadovoljavaju određene principe, odnosno načela.

Zbog značaja koji porezi, njihovi ciljevi, efekti i principi imaju za vođenje poreske i šire ekonomske politike, u ovom poglavlju će im biti posvećena posebna pažnja.

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- **definišu pojam poreza,**
- **nabroje i objasne dvojne klasifikacije poreza,**
- **navedu i objasne ciljeve oporezivanja,**
- **definišu i objasne efekte oporezivanja,**
- **navedu i objasne principe oporezivanja,**
- **razumeju konfliktnost između principa efikasnosti i principa pravičnosti.**

2.1. Definisanje pojma porez

Pojam porezi se često terminološki izjednačava sa pojmom dažbine. Međutim, dažbine označavaju sve fiskalne javne prihode i kao takve su širi pojam od pojma poreza jer su porezi samo jedna vrsta dažbina. Međutim, oni su najizdašniji instrument preko koga država preraspodeljuje nacionalni dohodak, pa su time i u ekonomskom, političkom i socijalno-političkom smislu važni i vidljivi.

Brojne su definicije poreza koje susrećemo u literaturi, ovde ćemo, polazeći od njene sveobuhvatnosti, izložiti samo jednu. Porezi predstavljaju instrument javnih prihoda pomoću kojih država, centralni ili niži nivoi vlasti, od subjekata koji se nalaze pod njenim fiskalnim suverenitetom, prinudno i bez direktne protivčinidbe, naplaćuje finansijska sredstva, a sve sa ciljem pokrivanja svojih potreba odnosno finansiranja javnih rashoda (Raičević & Radičić, 2008). U datoj definiciji su data i osnovna obeležja poreza.

Prvo, radi se o instrumentu javnih prihoda koji se naplaćuju na osnovu prava koje izvire iz fiskalnog suvereniteta. U savremenim demokratskim društvima ovaj suverenitet predstavlja odraz narodne volje što znači da se svi zakoni, pa i poreski donose u parlamentu. Porez jeste prinudno davanje, ali ne jednostrani akt bilo čije volje budući da je njegov legitimitet potvrđen u skupštini. Ovo znači da je prinudnost uslovnog karaktera jer nije nametnuta nego prihvaćena od većine kroz demokratsku proceduru.

Plaćanje poreza je jednosmerna transakcija, obveznik odnosno lice čija je ekonomska snaga umanjena ne dobija ništa kao direktnu kontračinidbu, ali ovo plaćanje ipak nije uzaludno. Država pruža javna dobra - vodi ekonomsku politiku, vrši redistribuciju dohotka, omogućava život u organizovanom društvu. Sve su ovo usluge za koje su građani zainteresovani i sve ove usluge koštaju. Država nije vlasnik ekonomskih dobara pa javne usluge ne može samostalno obezbeđivati. Plaćanje poreza je način da građani posredno i solidarno, prema svojoj ekonomskoj snazi, finansiraju isporuku javnih dobara.

Vidimo da se prilikom plaćanja poreza uspostavlja poseban odnos između građana i njihove države (Popović, 1997). Nazivamo ga poreskopравни odnos. Subjekti koji se u njemu javljaju su država kao aktivni subjekat, ona donosi i sprovodi poreske zakone, te građani kao pasivni subjekti nad kojima se ti zakoni primenjuju.

2.2. Teorije opravdanja poreza

Sistem finansiranja javnih dobara putem fiskaliteta danas je uobičajen u savremenom svetu. Iako su njihov teret, osnovni elementi i struktura predmet političkih i ekonomskih sporenja, porezi su naša realnost. U literaturi nailazimo na više različitih teorija opravdanja poreza (Gorčić & Anđelković, 2005):

- *Teorija sile*; najstarija teorija koja polazi od toga da država nastupa sa pozicije sile i kao takva uzima sebi za pravo da umanjuje ekonomsku snagu obveznika i prikuplja poreze. Danas je ova teorija neprihvatljiva.
- *Teorija žrtve*; porezi su žrtva koju plaćamo zbog toga što živimo u organizovanom društvu.
- *Teorija cene*; porezi su cena koju plaćamo za javna dobra koje koristimo. Ova teorija je neprihvatljiva jer ne postoji korelacija između vrednosti javnog dobra koje neko uživa i visine poreza koje plaća. Preraspodela je bitan element poreske politike.
- *Teorija suvereniteta*; danas je najviše zastupljena. Kao što je već rečeno, polazi od toga da pravo na prikupljanje poreza izvire iz suvereniteta države.

2.3. Dvojne klasifikacije poreza

Da bismo dobili uvid u razmere komplikovanosti poreske materije, dovoljno je da pogledamo samo koliko raznih tipova poreza imamo. Postoje brojni kriterijumi na osnovu kojih ih možemo podeliti (Isailović, 2009):

- *Redovni i vanredni*; vanredni porezi se uvode u određenim situacijama kao što su pretnja ratom, posleratna obnova, saniranje posledica prirodnih katastrofa i sl. Nije redak slučaj i da je unapred utvrđena namena ovako prikupljenih sredstava, a često se definiše i period na koji se uvode. Redovne poreze srećemo u poreskim sistemima iz godine u godinu, njihovi prihodi su relativno stabilni i imaju opšti karakter - služe za budžetsku preraspodelu i finansiranje svih javnih potreba.
- *Neposredni i posredni*; Brojni su kriterijumi podele poreza na neposredne i posredne. Mi ćemo uzeti onaj po kome su posredni (direktni) porezi vezani za činjenice o poreskom obvezniku i njegovoj ekonomskoj snazi koje se vode u poreskim evidencijama. Posredni (indirektni) porezi su vezani za pojedinačne, unapred nepredvidive događaje kao što su proizvodnja, uvoz, kupovina. Možemo reći i da su direktni porezi oni koji terete dohodak i imovinu i naplaćuju se direktno na izvoru, dok su posredni oni porezi koji se plaćaju prilikom trošenja dohotka.
- *Subjektivni i objektivni*; Subjektivni porezi uzimaju u obzir subjektivne karakteristike poreskog obveznika, njegovu ličnu i porodičnu situaciju. Kod objektivnih se oporezivanje vrši samo u odnosu na ekonomsku snagu obveznika.

- *Sintetički i analitički;* Ova podela je usko povezana sa prethodnom, odnosno u poresko-političkim smislu subjektni porezi su povezani sa sintetičkim, a objektni sa analitičkim. Sintetički porezi uzimaju u obzir celokupnu ekonomsku snagu poreskog obveznika, pa je jedino tako moguće i sagledati celokupnu njegovu materijalnu situaciju- sa jedne strane prihode i imovinu, a sa druge njegove rashode. Dakle, sintetički porezi oporezuju poreski objekat posmatrajući ga u celosti, dok analitički oporezuju samo pojedine delove ekonomske snage. Sintetički porez će npr. oporezovati celu imovinu, dok će analitički oporezovati pojedine imovinske delove. Sintetički je porez na sveobuhvatni dohodak, dok je porez na neki pojedinačni prihod analitički.
- *Namenski i nenamenski;* namenski porezi podrazumevaju destinirane javne prihode, dakle namena na koju će se sredstva trošiti je unapred utvrđena, dok se sredstva nenamenskih poreza prikupljaju u budžet i troše prema budžetskim prioritetima.
- *Porezi užih i širih teritorijalno-političkih zajednica;* polaze od podele fiskalnog suvereniteta i činjenice da se različiti porezi ustanovljavaju, uvode i prikupljaju na različitim nivoima vlasti.
- *Međunarodne klasifikacije;* predstavljaju statističku kategoriju i omogućavaju komparativnu analizu i analizu kretanja prikupljenih sredstava kroz vreme. Najpoznatija su GFS klasifikacija i klasifikacija OECD.

2.4. Poreska terminologija-elementi poreza

Da bi bilo koji porez bio ustanovljen i uveden, a potom i razrezan i prikupljan, neophodno je da on, u formalnom smislu, bude konkretizovan sa određenim elementima ili, kako se to u pravnoj terminologiji kaže, opisom poreskog činjeničnog stanja. Da bismo odredili porez, moramo da znamo koji su njegovi elementi, a sve elemente nekog poreza možemo podeliti u dve velike grupe:

- Predmetni (materijalni) elementi; spadaju poreski izvor, poreski objekat, osnovica, stopa i poreske olakšice
- Lični elementi oporezivanja; poreska vlast, poreski obveznik, poreski platac, poreski jemač, poreski destinatar i poreski dužnik.

Pod poreskim izvorom se podrazumeva sve ono čime poreski obveznik raspolaže i što mu omogućava da snosi poreski teret. Kao poreski izvor mogu se javiti prihodi, odnosno dohodak i imovina. Sa stanovišta ekonomske politike i principa oporezivanja bitno je da porezi terete obnovljive izvore kao što su prihodi i dohodak koji se periodično (svakog meseca, npr. obnavljaju), a ne imovinu koja predstavlja neobnovljivi izvor.

Poreski objekat predstavlja manifestaciju ekonomske snage koja signalizira poreskoj vlasti da poreski obveznik poseduje sposobnost snošenja poreskog tereta, odnosno da ga može oprezovati. Kao poreski objekat se mogu javiti prihodi, dohodak, imovina i potrošnja.

Poreska osnovica predstavlja u novcu iskazan poreski objekat. Dakle, konkretizovan objekat oprezivanja kao osnov koji služi da se odredi visina poreza.

Poreske stope se mogu izraziti u procentima ili u apsolutnim iznosima, a predstavljaju iznos poreza prema poreskoj osnovici. U poreskopolićkom smislu bitno je kod vredonosne osnovice razlikovati proporcionalnu poresku stopu koja je ista bez obzira na velićinu osnovice i progresivnu poresku stopu koja se koristi kao instrument preraspodele i koja raste kako raste osnovica. Pitanje opravdanosti primene progresivnih stopa i visina poreske progresije je veoma složno, a najćešće se smatra da je njihova primena opravdana jedino u slućaju sintetićkog poreza na dohodak. Pored ovoga, postoje i regresivne poreske stope za koje je karakteristićno da se smanjuju kako raste poreska osnovica, ali se one ne primenjuju jer bi to znaćilo da se favorizuju bogatiji slojevi društva.

Poreske olakšice predstavljaju poreske ustupke u pogledu poreskog obveznika, poreske stope, poreske osnovice i iznosa obraćunatog poreza. Koriste se kao instrument za ostvarivanje ekonomskih i socijalno-politićkih ciljeva.

Kao što je već rećeno, poreska vlast ili aktivni subjekat poreskog prava predstavlja družavu na svim nivoima vlasti. Dakle, onaj entitet koji poseduje fiskalni suverenitet. U izuzetnim slućajevima družava može suverenitet kojim raspolaže preneti i na neki nedružavni subjekat kao što je crkva, na primer, pa u nekim družavama imamo i posebne poreze koje plaćaju vernici i koji služe za finansiranje verskih institucija.

Svi ostali subjekti oprezivanja, izuzev družave koja je aktivni subjekat poreskog prava, predstavljaju pasivne poreske subjekte.

Poreski obveznik predstavlja lice (fizićko ili pravno) koje je po zakonu dužno da plati porez. Ovo ne znaći da će ono neminovno i da snosi poreski teret.

Poreski platac je fizićko ili pravno lice koje operativno obraćunava i plaća porez. Poreski platac može da bude i poreski obveznik, ali to nije nužno. Tako recimo, poreski obveznik poreza na prihode iz radnog odnosa je lice koje te prihode zaradi, ali je njegov poslodavac dužan da obraćuna i uplati porez u ime i za raćun zaposlenog- poreskog obveznika. U ovom slućaju se poslodavac javlja kao poreski platac.

Poreski jemac je lice koje dobrovoljno ili na osnovu zakona odgovara za poresku obavezu nekog drugog lica. Brojni su slućajevi gde se zakonom predvića jemćenje za tuđu poresku obavezu. Tako kod prihoda od poljoprivrede svi punoletni ćlanovi domaćinstva solidarno jemće za plaćanje poreza bez obzira što je poreski obveznik samo jedan od njih, najćešće nosilac imovinskih prava nad zemljom. Poslodavac je poreski jemac za zaposlenog da će platiti porez, a moguće je da neko lice (fizićko ili pravno) i dobrovoljno pristane da bude

jemac za tuđu poresku obavezu. Ovakvi slučajevi se mogu predvideti u procesu odgađanja ili reprogramiranja dospele poreske obaveze.

Pod poreskim destinatarom se podrazumeva lice koje je po intenciji (nameri) zakonodavca označeno da snosi poreski teret. Pojam poreskog destinataru srećemo kod poreza na potrošnju. Kao poreski obveznik kod poreza na dodatu vrednost označen je prodavac roba i usluga. U samom zakonu je predviđeno da prodavac obračuna i plati porez, ali i da ga istovremeno uračuna u prodajnu cenu proizvoda i tako sredstva kojima je platio porez nadoknadi naplatom od svoga kupca. Dakle, zakonodavac je samim zakonskim rešenjem predvideo da prodavac plaća porez, ali ga ekonomski ne snosi nego on pada na teret kupca. Tako kupac postaje poreski destinatar. Ovde vidimo da je došlo do nameravanog prevaljivanja, postoje slučajevi kad se teret poreza može prevaliti i na druga lica sa kojima je preduzeće povezano u proizvodno-prometnom ciklusu, ali ako to nije predviđeno zakonom, ta lica snose poreski teret ali nisu poreski destinatari.

Poreski dužnik je najširi pojam i on obuhvata sve pasivne poreske subjekte. Dakle, poreskog obveznika, jemca, platca i destinataru.

2.5. Ciljevi oporezivanja

Uporedo sa razvojem ekonomske misli menjao se pogled na stavove s kojim ciljem treba uvoditi poreze. Činjenica je da su porezi prvobitno bili uvedeni kao instrument kojim je država (robovlasnik i feudalni posednik) zahvatala deo ostvarenog dohotka kod svojih podanika. Taj prvobitni cilj-prikupljanje sredstava za finansiranje potreba nosilaca vlasti, ostao je i danas jedan od razloga uvođenja poreza.

Medutim, sa jačanjem nacionalne države i razvojem svesti da je neophodno, u cilju jačanja domaće ekonomije i nacionalnih interesa, voditi smislenu ekonomsku politiku, razvijala se i ekonomska misao, a mesto poreza u teoriji i ekonomsko-političkoj praksi se menjalo. Tako je u periodu kada dolazi do prelaza iz feudalnog u kapitalističko društvo, kada se ekonomski rast zasnivao na eksploataciji kolonija, razvio merkantilizam kao ekonomski pravac koji je zastupao stanovište da je prosperitet jedino ostvariv jačanjem spoljnotrgovinske razmene. Tada se javio i prvi vanfiskalni cilj oporezivanja, a to je da carine obezbede da izvoz bude veći od uvoza.

U periodu razvoja i jačanja klasične ekonomske škole i ekonomskog liberalizma preovladavalo je stanovište da intervencija države na ekonomske tokove treba da bude minimalna. Ekonomska doktrina *laissez faire* promovisala je slobodnu konkurenciju i nemešanje države u ekonomske tokove. U tom smislu porezi ne trebaju da remete ponašanje na slobodnom tržištu, fiskalni cilj se ponovo stavlja u fokus poreske politike.

Početak prošlog veka, a posebno nakon javljanja doktrine državnog intervencionizma, postaje jasno da se poreskom politikom, u sadejstvu sa ostalim segmentima ekonomske politike, mogu ostvariti brojni i vrlo diferencirani ciljevi. Od tada pa sve do danas, iako su se konkretna poresko-politička rešenja menjala, poreski teret prebacivao sa jednog na drugi sloj društva,

učešće poreza u BDP i obim preraspodele varirao, porezi su ostali efikasno sredstvo za ostvarivanje željenih ishoda. Porezi postaju nezaobilazan instrument ekonomske politike. Pri ovome, kreatori poreskopoličkih rešenja moraju računati sa tim da će se neki cilj koji imaju na umu ostvariti u manjoj ili većoj meri u zavisnosti od prisutnih ograničenja. Ova ograničenja su raznovrsna na strani nosilaca ekonomske politike gde projektovanje ciljeva može biti pod dejstvom netačnih ili neblagovremenih statističkih pokazatelje ili usled političkog procesa može doći do primene ekonomski neoptimalnih rešenja. Isto tako, moguće je da se donesu dobra rešenja ali da se kasni u njihovoj primeni, pa u momentu kada se primene mogu imati sasvim suprotne efekte od očekivanih. Na neostvarivanje željenih ciljeva može uticati i ponašanje ekonomskih subjekata koji mogu u svoja očekivanja ukalkulisati mere poreske politike i ponašati se tako da zaštite svoj dohodak i izbegnu dejstvo poreskih mera.

Sve ciljeve oporezivanja ćemo sistematizovati tako što ćemo ih podeliti u dve velike grupe (Stojanović & Raičević, 2013);

- *fiskalni cilj oporezivanja*; podrazumeva ostvarivanje neophodnih finansijskih sredstava koja će se koristiti za finansiranje funkcija i zadataka države, a koje u najširem možemo definisati kao sredstva za zadovoljavanje javnih potreba.
- *Vanfiskalni (ekstrafiskalni) ciljevi oporezivanja*; predstavljaju sve ostale ciljeve koji se porezima kao instrumentima ekonomske politike mogu postići. Ovde treba naglasiti da ovi ciljevi izlaze iz sfere ekonomije, dakle nisu samo ekonomski, nego mogu biti i socijalni, zdravstveni, politički, kulturni itd.

2.5.1. Fiskalni cilj oporezivanja

Fiskalni cilj se ogleda u prikupljanju javnih prihoda, odnosno u preraspodeli nacionalnog dohotka preko državnog budžeta. Koliko će se sredstava na ovaj način preraspodeliti u uskoj je vezi sa fiskalnim pritiskom, odnosno granicom fiskalnog opterećenja. Pomenuti iznos varira od zemlje do zemlje a pošto su porezi najizdašniji u okviru javnih prihoda, njima se i prikupi najviše sredstava. Učešće poreza u BDP u pojedinim zemljama OECD vidimo u priloženoj tabeli.

Tabela br. 3: Učešće poreza u BDP u zemljama OECD (u procentima)

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014		
Australija	25.4	26.1	27.1	27.3	27.6	28.2	..
Austrija	41.1	41.3	42.0	42.8	43.1	43.7	42.7
Belgija	42.6	43.1	44.2	45.2	45.0	44.8	44.2
Kanada	30.6	30.5	31.0	30.9	31.2	32.0	31.7
Čile	19.6	21.1	21.3	19.9	19.6	20.5	20.4
Češka	32.5	33.3	33.7	34.1	33.1	33.3	34.0
Danska	44.8	44.8	45.5	45.9	48.6	45.9	45.9
Estonija	33.3	31.5	31.7	31.7	32.8	33.9	34.7
Finska	40.8	42.0	42.7	43.6	43.8	43.9	44.1
Francuska	42.0	43.2	44.3	45.2	45.3	45.2	45.3
Nemačka	35.0	35.7	36.4	36.8	36.8	37.1	37.6
Grčka	32.0	33.6	35.5	35.5	35.9	36.4	38.6
Mađarska	37.5	36.4	38.5	38.1	38.2	39.0	39.4
Island	33.3	34.4	35.2	35.8	38.6	36.7	36.4
Irska	27.0	27.3	27.5	28.2	28.5	23.1	23.0
Izrael	30.7	30.9	30.0	30.7	31.1	31.3	31.2
Italija	41.9	41.9	43.9	44.1	43.5	43.3	42.9
Japan	26.5	27.5	28.2	28.9	30.3	30.7	22
Koreja	23.4	24.2	24.8	24.3	24.6	25.2	26.3
Litvanija	28.1	27.7	28.4	28.5	28.8	29.0	30.2
Luksemburg	37.4	37.0	38.4	38.2	37.4	36.8	37.1
Meksiko	13.4	13.3	13.1	13.8	14.2	16.2	17.2
Holandija	36.1	35.9	36.0	36.5	37.5	37.4	38.8
Novi Zeland	30.3	30.5	32.1	31.1	32.4	33.0	32.1
Norveška	42.0	42.1	41.5	39.9	38.9	38.3	38.0
Poljska	31.4	31.9	32.1	31.9	32.0	32.4	33.6
Portugalija	30.4	32.3	31.8	34.1	34.3	34.6	34.4
Slovačka	28.1	28.6	28.3	30.2	31.2	32.3	32.7
Slovenija	36.9	36.5	36.9	36.7	36.5	36.6	37.0
Španija	31.2	31.2	32.2	33.1	33.7	33.8	33.5
Švedska	43.2	42.5	42.6	42.9	42.6	43.3	44.1
Švajcarska	26.5	27.0	26.8	26.9	27.0	27.7	27.8
Turska	24.8	25.9	24.9	25.3	24.6	25.1	25.5
Velika Britanija	32.6	33.5	32.8	32.6	32.2	32.5	33.2
SAD	23.5	23.9	24.1	25.7	25.9	26.2	26.0
<u>OECD - prosek</u>	32.5	32.8	33.3	33.6	33.9	34.0	34.3

Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na: www.stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=rev&lang=en

2.5.2. Vanfiskalni ciljevi oporezivanja

Među vanfiskalnim ciljevima posebno se ističu ekonomski. Delimo ih na mikroekonomske i makroekonomske. Porezi utiču na ponašanje mikroekonomskih subjekata - preduzeća i pojedinaca. Oni će, suočeni sa mogućim umanjivanjem ekonomske snage, svoje ponašanje na tržištu menjati u želji da izbegnu oporezivanje ili će svoje resurse usmeravati kao onim područjima koja su manje oporezovana. Tako se poreskim olakšicama kod poreza na dohodak može uticati na teritorijalnu alokaciju resursa i razvoj nerazvijenih područja gde će se preduzeća koja se osnivaju i posluju u nerazvijenim područjima oporezovati nižom poreskom stopom ili za određeni vremenski period biti oslobođenja od plaćanja poreza. Na isti način se može delovati i na sektorski raspored resursa. Preduzećima koja posluju u nerazvijenim ili strateškim sektorima mogu se odobriti posebne poreske olakšice. Ovakve olakšice su u manje razvijenim zemljama prisutne i kada se radi o preduzećima u koje je uložen strani kapital ili koja svoju dobit reinvestiraju u poslovanje. Isto tako, moguća je zaštita i podrška domaćoj industriji ili nekim sektorima preko uvođenja oštrijih carina na određene uvozne proizvode.

Promene u ponašanju preduzeća i pojedinaca dovode do promena u makroekonomskim agregatima, dakle ostvaruju se i makroekonomski ciljevi među kojima se ističu stabilnost cena, nivo zaposlenosti, stabilnost platnog bilansa i privredni rast. Prva dva cilja se ostvaruju delovanjem na agregatnu tražnju pri čemu poreski instrumenti nisu dovoljni, ekspanzivna ili restriktivna poreska politika mora biti potpomognuta odgovarajućom širom fiskalnom, ali i monetarnom politikom. Pri ovome treba imati u vidu da su fiskalna i monetarna politika najjači instrumenti ekonomske politike.

Istim instrumentima se utiče i na platnobilansnu ravnotežu koja će u velikoj meri biti uslovljena indirektnim porezima, pre svega carinama, ali i poreskim tretmanom ulaganja inostranog kapitala, repatrijacije dobiti, mogućnosti izbegavanja dvostrukog oporezivanja i slično.

Ukoliko se gore navedena tri makroekonomska cilja ispunjena u dovoljnoj meri to će dovesti do privrednog rasta i održivog ekonomskog razvoja.

Vanekonomske ciljevi oporezivanja su brojni, a time su brojni i poreski instrumenti koji dovode do njihovog ostvarivanja. Ovde se posebno ističu socijalni ciljevi. Poreskom politikom se može uticati na položaj pojedinih socijalnih grupa, ali i na ukupni nivo pravičnosti i jednakosti u društvu. Pri ovome su porezi sa progresivnim poreskim stopama, pre svega porez na dohodak, nezaobilazni instrument. Pored progresivnih poreskih stopa, odobravaju se olakšice za poreske obveznike koji imaju veći broj izdržavanih članova porodice, pri računanju dohotka za oporezivanje uzimaju se u obzir izdaci za lečenje, školovanje i slično. Iz sveobuhvatnog oporezivanja dohotka se izuzimaju primanja socijalno-političkog karaktera. Na ovaj način se ostvaruje i princip snošenja ekonomskog tereta prema ekonomskoj snazi, ali se omogućava i da se putem šire fiskalne politike vrši odgovarajuća preraspodela dohotka.

Pored ovoga, mogu se odobravati određene poreske olakšice za ostvarivanje selektivnih ciljeva, recimo za zapošljavanje invalida ili lica starijih od 60 godina. Položaj određenih

socijalnih grupa se može poboljšati i selektivnim i blažim oporezivanjem proizvoda osnovnog životnog standarda.

Politički ciljevi oporezivanja su retko kada direktno izraženi, ali su uvek prisutni. Iako nosioci ekonomske politike neće priznati, ponekad se politički interesi svrstavaju i iznad čisto ekonomskih. Ostvarivanje političkih ciljeva posredstvom poreske politike vezani su za predizborna obećanja i pridobijanje naklonosti određenih socijalnih ili interesnih grupa i deo su političko-ekonomskih ciklusa. Tako se poreski teret sa rada kojim raspolaže većina stanovništva i većina birača može prebaciti na kapital u cilju dobijanja što većeg broja glasova na izborima. Ili se, pod pretpostavkom da će jača preduzeća stvoriti jaču privredu koja će zaposliti radnu snagu, mogu smanjiti poreski nameti preduzećima, a usput izaći u susret i bogatim predstavnicima društva. U domenu indirektnog oporezivanja, kroz istoriju smo bili svedoci carinskih ratova, a u modernim spoljno-političkim odnosima često je poreski tretman stranih preduzeća predmet pregovaranja između suverenih zemalja.

Demografski ciljevi se ostvaruju pronatalitetnom poreskom politikom, gde se pružaju olakšice majkama, odnosno porodicama sa više dece. Dečija hrana i oprema se mogu osloboditi od poreza na potrošnju, prilikom određivanja elemenata poreza na dohodak uzeti u obzir troškovi školarina i slično.

Isto tako, moguće je podržati zdravlje nacije i ostvarivanje zdravstvenih ciljeva putem neoporezivanja lekova i medicinskih pomagala, odnosno dozvoljavanjem standardnih i nestandardnih olakšica kod poreza na dohodak ili uvođenjem akciza na proizvode čija konzumiranje šteti ljudskom zdravlju.

2.6. Efekti oporezivanja

Nosioci ekonomske politike, znajući da oporezivanje izaziva promene u ponašanju ekonomskih subjekata, koriste poreze kao instrument za ostvarivanje određenih ciljeva. Efekti koje oporezivanje izaziva mogu se posmatrati po fazama kako poreski obveznik reaguje na pokušaj države da mu umanjí poresku snagu (Popović, 1997):

- U prvoj fazi koja nastupa odmah nakon uvođenja novog poreskog oblika ili povećavanja poreskog tereta već postojećeg poreza, obveznik će reagovati tako što će nastojati da se zaštiti pa će se okrenuti ka supstitutu koji nije oporezovan ili je blaže oporezovan. Ovu pojavu nazivamo signalna dejstva poreza ili supstitucija u užem smislu, odnosno označavamo kao efekat supstitucije.
- U sledećoj fazi, ako već nije mogao da se izbegne da dođe pod udar poreza, obveznik plaća porez ali nastoji da ga ekonomski ne snosi, odnosno da svoj poreski teret prevali na neko drugo lice sa kojim je povezan u poslovnom ciklusu. Ovi efekti su u literaturi poznati kao cenovni efekti
- Treća faza nastupa nakon definitivnog snošenja poreskog tereta kada dolazi do prilagođavanja učesnika, odnosno do promene u ekonomskim veličinama kao što su

ponuda rada, štednja, zaposlenost, nivo cena i sl. U ovoj fazi nastaju efekti stimulacije, odnosno dohotka

Mikroekonomske efekti oporezivanja delimo na efekte supstitucije (izbegavanje plaćanja poreza) i cenovne efekte (prevaljivanje poreza), a efekte stimulacije i dohotka svrstavamo u makroekonomske.

2.6.1. Izbegavanje plaćanja poreza-poreska evazija

Pre samog izlaganja o uzrocima, razmerama i efektima poreske evazije moramo, radi metodološke korektnosti, reći da je pojam poreska evazija širi od efekata supstitucije. Efekti supstitucije se odnose samo na zakonsko i legitimno izbegavanja plaćanja poreza, dok nezakonita i zakonita nelegitimna poreska evazija predstavlja kršenje zakonskih normi i izlazi iz okvira poželjnih efekata poreske politike. No, krenimo redom.

Pod izbegavanjem plaćanja poreza ili poreskom evazijom se podrazumeva tako ponašanje poreskog obveznika koje dovodi do toga da on ne plati porez. Naime, sama činjenica da se plaćanjem poreza umanjuje ekonomska snaga poreskog obveznika, odnosno fizičkog ili pravnog lica koje snosi poreski teret dovodi do otpora plaćanju poreza.

Neplaćanje poreza ima brojne posledice koje su pre svega fiskalne prirode. Izbegavanje u većoj meri može dovesti u pitanje redovno ispunjavanje budžetskih obaveza i funkcionisanje celog društveno-ekonomskog sistema sa neizbežnim posledicama na političkom i socijalnom planu. Pored toga, izbegavanje može ugroziti osnovne principe oporezivanja kao što je princip pravičnosti, a to sa sobom opet povlači političke i socijalne posledice.

Postavlja se pitanje od čega zavisi otpor plaćanju poreza. U literaturi najčešće srećemo sledeće uzročnike (Popović, 1997):

- *Visina poreskog opterećenja*; ukoliko je poresko opterećenje već visoko, svaki dalji rast će dovesti do rasta otpora plaćanju, odnosno smanjuje se spremnost na dobrovoljno plaćanje poreza. Ovo će uticati da poreska evazija bude većih razmera. To se ogleda i u Laferovom zakonu odnosno Laferovoj krivoj koja pokazuju da će rast poreskih stopa dovesti do rasta poreskih prihoda ali samo do određenog nivoa koji se naziva apsolutnim poreskim limitom. Dalji rast poreske stope preko tog nivoa će, umesto do rasta, dovesti do pada poreskih prihoda. Obveznici će tražiti i nalaziti načine da izbegnu plaćanje poreza.
- *Namena trošenja sredstva prikupljenih porezima*; Porezi su nedestinirani prihodi, što znači da im namena nije unapred određena, odnosno ne vezuju se za određene rashode nego se sredstva slivaju u budžet iz koga se troše prema unapred utvrđenom planu i dinamici trošenja. U momentu kada plaća porez, obveznik ne zna da li će kao protivuslugu dobiti baš ono javno dobro za koje je zainteresovan, zbog toga nije naročito ni motivisan za plaćanje. Štaviše u određenim situacijama, obveznici uopšte

i nisu svesni da postoji veza između poreza koje plaćaju i usluga koje dobijaju od države. Ovo je posebno uočljivo kod poreza koji se prikupljaju i troše na višim nivoima vlasti, dok je kod onih poreza kao što je porez na imovinu koji se prikuplja i troši na lokalnom nivou, ova veza uočljivija. Zbog toga je poreska evazija kod ovakvih poreskih oblika po pravilu manja.

- *Vrste poreskog oblika*; neposredni odnosno direktni porezi, posebno oni kod kojih se osnovica utvrđuje direktnom metodom izazivaju veći otpor poreskih obveznika od indirektnih odnosno posrednih poreza. Indirektni porezi su uračunati u cenu proizvoda i oni na čija pleća njihov teret pada često i nisu svesni da su oporezovani pa je otpor plaćanju poreza manji. Faktički, poreski obveznici koji plaćaju porez ne snose njegov teret, a oni koji ekonomski snose teret oporezivanja i nisu obveznici nego je na njih sistemom cena porez prevaljen.
- *Percepcije javnosti da li je poreski sistem pravičan ili ne*; ovo zavisi od zemlje do zemlje a generalno rečeno, za očekivati je da je dobrovoljno snošenje poreskog tereta veće tamo gde je i ekonomska moć veća, odnosno gde plaćanje poreza ne zadire u osnovni životni standard.

Bilo kako bilo, otpor plaćanju poreza, odnosno spremnost na dobrovoljno plaćanje poreza se razlikuje od zemlje do zemlje.

Izbegavanje plaćanja poreza (poreska evazija) u teorijskom smislu se deli na:

- Zakonitu ili dopuštenu poresku evaziju;
- Nezakonitu (nedopuštenu) poresku evaziju.

Zakonita poreska evazija predstavlja efekte supstitucije u užem smislu. Naime, suočen sa novim ili povećanim postojećim poreskim opterećenjem, poreski obveznik će, umesto da troši jače oporezovan proizvod, preći na potrošnju neoporezovanog ili blaže oporezovanog supstituta. Tako će, ako se poveća akciza na pivo, obveznik može odlučiti da ne kupuje i pije pivo nego da konzumira vino. Isto tako, on se može u potpunosti odreći potrošnje određenih proizvoda. Primera radi, zbog povećane cene cigareta usled povećane akcize, obveznik može odlučiti da prestane konzumirati duvan. Ovde je došlo do promene ponašanja, odnosno do prelaska na blaže oporezovane supstitute ili do uzdržavanja od potrošnje, a da nije prekršen nijedan zakon. Ovakva poreska evazija je ne samo zakonska, nego je i legitimna. Nasuprot njoj postoji nelegitimna zakonita poreska evazija. O takvom izbegavanju se radi kada poreski obveznik, umanjši ili potpuno izbegne porez, istina ne prekrši nijedan zakon, ali do izbegavanja dođe koristeći rupe u zakonu. Kažemo da se o nelegitimnoj odnosno neprihvatljivoj zakonskoj poreskoj evaziji radi uvek kada je poreski obveznik uspeo da smanji poreski teret ispod nivoa koji je zakonodavac imao na umu kada je formulisao zakon. Ovakav vid poreske evazije je kažnjiv, ali je teško dokazati da je postojala namera da se izigra zakon.

Nezakonitu poresku evaziju imamo uvek u slučajevima kada je došlo do povrede zakona. Poreski obveznik svojim činjenjem ili nečinjenjem čini povredu zakona. Brojni su modaliteti na osnovu kojih se može vršiti (Popović, 1997):

- poreski obveznik ne prijavi delatnost kojom se bavi,
- poreski obveznik ne prijavi ostvarene prihode ili ih ne prijavi u celosti,
- obračunavanje rashoda koji nisu postojali ili su manji od prijavljenog iznosa,
- isticanje odbitaka po nepostojećim osnovama,
- poreski obveznik propusti da obračuna, obustavi i naplati poreze po odbitku,
- poreski obveznik ne plaća blagovremeno svoju poresku obavezu.

Nezakonita poreska evazija može biti:

- U zavisnosti od obima; delimična ili kad obveznik u celosti izbegne da plati porez,
- U zavisnosti od vrste poreza koji se izbegava; o švercu ili kontrabandi govorimo kada imamo izbegavanje plaćanja indirektnih poreza, a poreskom utajom ili defraudacijom nazivamo izbegavanje plaćanja direktnih poreza.

2.6.2. Cenovni efekti-prevaljivanje poreza

O cenovnim efektima ili prevaljivanju poreza govorimo kada poreski obveznik ne može da izbegne plaćanje poreza. On plati porez, ali pokušava da ga ekonomski ne snosi nego koristi činjenicu da je u proizvodno-prometnom lancu povezan sa drugim licima, kupcima i dobavljačima, te pokušava posredstvom mehanizma cena da porez prevali na druga lica. Samo prevaljivanje može biti unapred ili unazad, odnosno jednostruko ili višestruko. Isto tako je moguće da se porez ne prevali ni na kupce, ni na dobavljače, nego na druge proizvode koji su u proizvodnom asortimanu poreskog obveznika. U tom slučaju govorimo o bočnom prevaljivanju. Sa stanovišta nosilaca ekonomske politike prevaljivanje može biti nameravano i nenameravano. O nameravanom prevaljivanju govorimo npr. kod poreza na dodatu vrednost gde je u samom zakonu predviđeno da poreski obveznik uračuna u cenu proizvoda i plaćeni iznos na ime poreza nadoknadi naplatom od kupca, u ovom slučaju poreskog destinataru. Nenameravano prevaljivanje imamo u slučajevima kada se, primera radi, poveća porez na dobit a poslodavac da bi zaštitio svoj profit, za iznos poreza smanji plate radnika. Ovo nazivamo nenameravanim prevaljivanjem jer namera zakonodavca nije bila da radnici snose poreski teret.

Prevaljivanje ima i svoje faze i to (Radičić & Raičević, 2008):

- Perkusija; to je prva faza i u njoj se određuje ko je poreski obveznik na osnovu zakona,
- Reperkusija; ovo je prevaljivanje u užem smislu gde poreski obveznik svoju poresku obavezu prevaljuje na nekog drugog, moguće je i da taj drugi prevali porez na nekoga trećeg i tako dalje.
- Incidenca; faza u kojoj dolazi do konačnog snošenja poreskog tereta od strane lica koje ne može (dalje) da prevali porez. Incidenca može da bude direktna ili indirektna. Direktnu incidencu imamo kada se umanjuje dohodak, odnosno ekonomska snaga lica koje je i poreski obveznik. U tom slučaju do prevaljivanja i nije došlo. Indirektnu incidencu imamo kada se umanjuje ekonomska snaga lica na koje je porez prevaljen.
- Difuzija; je poslednja faza prevaljivanja poreza. U njoj se nakon konačnog snošenja poreskog tereta efekti prevaljivanja prenose i šire kroz celu privredu. Govorimo o efektima nakon incidence.

2.6.3. Efekti nakon incidence; efekat dohotka i efekat stimulacije

Kada je ekonomska snaga lica koje snosi poreski teret umanjena, ono preuzima određene aktivnosti da se posredstvom tržišnog mehanizma prilagodi novonastalim promenama. Lice koje je porezom pogođeno može odlučiti da radi više i na taj način nadoknadi dohodak koji je izgubio, odnosno zaštititi svoj životni standard. Sa druge strane, ono može zaključiti da se povećani radni napor ne isplati i odlučiti da rad supstituiše dokolicom. Kako će neko da se ponaša u novonastaloj situaciji zavisi od brojnih faktora; raspoloživog dohotka, sklonosti ka radu ili štednji, životnog standarda, lične i porodične situacije i sl.

Efekti incidence su brojni i mogu se svrstati u nekoliko grupa (Popović, 1997, str. 330.):

- Efekti na radni napor,
- Efekti na potrošnju,
- Efekti na štednju,
- Efekti na investiranje i preuzimanje rizika,
- Efekti na tehnološki progres i sl.

2.7. Principi oporezivanja

Poreska politika je deo šireg sistema ekonomske politike, a pojedini poreski oblici predstavljaju instrumente kojima se ostvaruju unapred formulisani ciljevi ekonomske i nekih drugih politika. Porezima se umanjuje ekonomska snaga, a njihovo dejstvo utiče na ponašanje obveznika. Zbog svega ovoga jasno je da se poreski sistem i pojedini poreski oblici u okviru njega moraju oblikovati prema unapred datim pravilima. Ova pravila zovemo principi ili načela oporezivanja. Principi oporezivanja su brojni i koriste se prilikom oblikovanja poreskog sistema, oni predstavljaju kriterijum za ocenu koliko je poreski sistem u celini dobar i postavljen na čvrstim osnovama. Međutim, bitno je reći da svaki pojedinačni poreski oblik ne može da zadovolji sva poreska načela, odnosno zadovoljava samo neka od njih. Razlog ovome je što su i sama poreska načela međusobno konfliktna. Tako je u poreskoj teoriji poznat konflikt između efikasnosti i pravičnosti. Ono što se stavlja kao zahtev je da poreski sistem u celini zadovoljava sva načela, za pojedine poreske oblike je dovoljno da zadovoljavaju samo neka.

Pošto su poreski principi brojni, delimo ih u nekoliko grupa i to:

- Finansijska poreska načela,
- Ekonomska poreska načela,
- Socijalno-politička poreska načela,
- Pravno-administrativna.

2.7.1. Finansijski principi

U ovu grupu se ubrajaju dva načela i to načelo (princip) izdašnosti i načelo elastičnosti. Načelo izdašnosti je ustvari načelo dovoljnosti. Ono govori o tome da javni prihodi, a pre svega porezi kao noseći stub javnih prihoda, treba da budu toliki da pokriju sve javne rashode, odnosno obezbede dovoljno sredstava za finansiranje javnih potreba. Ako pođemo od zakona o porastu javnih rashoda po kome javni rashodi iz godine u godinu rastu, onda je jasno da i javni prihodi moraju rasti ili se formirani deficit pokrivati iz vanrednih, odnosno nefiskalnih javnih prihoda. Ovde dolazimo do pitanja opravdanosti deficitarnog finansiranja i rasta javnog duga. Porast javnog duga, pre ili kasnije pada na pleća realne ekonomije, pa se javnom zajmu mora vrlo selektivno i obazrivo pristupiti. Međutim, ostaje činjenica da nisu svi poreski oblici podjednako izdašni i da ovo načelo zadovoljavaju samo nekoliko najizdašnijih.

Načelo elastičnosti se odnosi na potrebu da se porezi što brže i što potpunije prilagođavaju promenama u javnim rashodima. Ovo je ustvari dinamički shvaćen princip izdašnosti. U praksi se razlikuje legalna i automatska elastičnost. O legalnoj elastičnosti govorimo kada je ovu vezu između javnih rashoda i javnih prihoda moguće ostvariti jedino preko promene zakonskih rešenja, odnosno povećavanjem poreske stope i smanjivanjem olakšica. O

automatskoj elastičnosti govorimo kada kao odgovor na promenu (povećavanje) javnih rashoda dolazi do automatskog, dakle bez izmene zakonskih rešenja, povećavanja i javnih prihoda od nekog poreza. Ovakvu vrstu elastičnosti pokazuju porezi na potrošnju, pre svega porez na dodatu vrednost.

2.7.2. *Ekonomski principi*

Porezi su, pre svega, ekonomska veličina i oni utiču na ponašanje ekonomskih subjekata, na ciljeve ekonomske politike, izazivaju mikroekonomske i makroekonomske efekte. Zbog ovih činjenica neophodno je da zadovolje niz zahteva koji se odnose na ekonomsku sferu, pa govorimo o ekonomskim načelima oporezivanja.

Načelo efikasnosti; polazi do toga da se tržišni mehanizam smatra dosad najboljim pronađenim mehanizmom za poslovanje i privredni rast. Odluke koje donose tržišni subjekti su isključivo ekonomski motivisane i kao takve omogućavaju odvijanje tržišne i fer utakmice. Svako uvođenje poreskog opterećenja je pokušaj da se umanju ekonomska snaga poreskog obveznika i utiče na njegovo ponašanje na tržištu jer će on preduzeti radnje kojima će nastojati da se zaštiti. Ovakvo dejstvo poreza nazivamo distorzivnim ili ometajućim efektima. Porezi u principu izazivaju dve vrste efekata ; efekat dohotka i efekat supstitucije. Efekat dohotka podrazumeva da će poreski obveznici kada su suočeni sa rastom poreskog tereta nastojati da rade više i na taj način zaštite svoj dohodak. Efekat supstitucije se odnosi na činjenicu da poreski obveznici mogu birati da oporezovanu aktivnost zamene neoporezovanom ili manje oporezovanom, odnosno da rad supstituišu dokolicom. Porezi koji izazivaju ovakve efekte nazivaju se distorzivnim. Postoji samo jedan porez koji je nedistorzivan jer poreski obveznik ne može ništa uraditi da izbegne njegovo plaćanje. To je glavarina koja predstavlja poreski oblik kod koga je poreski objekat sama egzistencija poreskog obveznika i koji ne uvažava ekonomsku snagu kao kriterijum sposobnosti snošenja poreskog tereta. Ovakav način oporezivanja duboko je nepravdičan i bio je karakterističan za neke ranije društveno-ekonomske formacije kao što je robovlasništvo. Glavarina se danas ne primenjuje, a mi možemo reći da su svi savremeni poreski oblici više ili manje distorzivni, odnosno više ili manje neefikasni.

Načelo umerenosti poreskog opterećenja; poresko opterećenje mora biti razumno i ne sme ugroziti ekonomski opstanak ili egzistenciju poreskog obveznika. Rast poreskog opterećenja preko razumnih granica neće dovesti do korespondentnog porasta javnih prihoda, nego će pre izazvati bežanje poreske osnovice u inostranstvo ili poslovanje u domenu sive ekonomije.

Princip izbora poreskog izvora; porezima se ne smeju zahvatati neobnovljivi poreski izvori kao što je imovina. Čak i oni porezi koji za poreski objekat imaju imovinu trebaju u suštini da terete obnovljive izvore ekonomske snage - prihode i dohodak.

Princip fleksibilnosti; podrazumeva da se poreski prihodi prilagođavaju promenama društvenog proizvoda. Kako su promene u privrednoj aktivnosti i društvenom proizvodu ciklične, ciklične treba da budu i promene u poreskim приходima. Ovakve poreze nazivamo fleksibilnim. Fleksibilni porezi su neizostavan instrument u vođenju kontraciklične, stabilizacione politike.

Princip stabilnosti poreskog sistema; Svaka izmena poreskog sistema izaziva troškove i prilagodavanja kako na strani poreskih obveznika, tako i na strani poreske administracije. Ova prilagodavanja i troškovi su veći ako su izmene veće i suštinske. Pored toga, česte izmene poreskih rešenja predstavljaju signal da nosioci ekonomske politike nisu sigurni u svoje odluke, a to može izazvati i nepoverenje poslovnog sektora kada je u pitanju stabilnost društveno-ekonomskog sistema. Zbog svega ovoga, izmene u poreskim zakonima treba da budu pažljive i da se provode samo kada je to stvarno neophodno.

Princip identiteta poreskog destinatarata i nosioca poreskog tereta; Kod ovog principa se radi o činjenici da prilikom oporezivanja može doći do nameravanog i nenameravanog prevaljivanja. Samim poreskim zakonom se jasno mora definisati, ukoliko nosioci ekonomske politike to žele, kako dolazi do nameravanog prevaljivanja i koje lice je poreski obveznik, a koje je poreski destinatar.

2.7.3. *Socijalno-politički principi*

Ova grupa načela polazi od principa pravičnosti. Danas se smatra da su pravični oni porezi koji obuhvataju sve članove društva i koji su ravnomerno raspoređeni među njima, pa se socijalno-politički principi dele na princip opštosti i princip ravnomernosti.

Princip opštosti ; podrazumeva da sva lica koja su rezidenti neke zemlje ili koji u njoj imaju izvor dohotka podležu plaćanju poreza (Radičić & Raičević, str.79). Ovde se, ipak, uvažavaju određeni izuzeci, a oni se u savremenim poreskim sistemima daju iz političkih, ekonomsko-političkih, poresko-tehničkih, finansijskih i socijalno-političkih razloga.

Princip ravnomernosti; usko je povezan sa pravičnosti. Pravičan je onaj porez koji se plaća prema ekonomskoj snazi poreskog obveznika. U tom smislu razlikujemo horizontalnu i vertikalnu pravičnost. Horizontalna pravičnost označava da lica koja imaju istu ekonomsku snagu plaćaju iste iznose poreza, a vertikalna pravičnost označava da oni koji raspolažu različitom ekonomskom snagom plaćaju različite iznose poreza.

2.7.4. *Pravno-administrativna načela*

Princip zakonitosti; ovaj princip označava da se porezi mogu uvoditi samo zakonom, dakle, posle provedene skupštinske procedure. Postoje određeni javni prihodi kao što su takse i naknade koji se uvode i odlukama nižih nivoa vlasti koji nemaju ovlašćenja da donose zakone, ali je procedura za njihovo uvođenje i primenu detaljno propisana.

Princip minimizacije troškova plaćanja poreza; troškove plaćanja poreza imaju poreski obveznici. Oni u nekim slučajevima mogu biti toliko visoki da utiču na spremnost obveznika da dobrovoljno ispunjavaju poresku obavezu, odnosno da utiču na ugodnost plaćanja, pa ih je poresko-tehničkim i drugim rešenjima neophodno svesti na razumnu meru.

Princip minimizacije troškova naplate poreza; ove troškove ima poreska administraciji oni su veći ukoliko je porez komplikovaniji, a spremnost poreskih obveznika da plaćaju porez manja. Troškovi naplate i troškovi plaćanja poreza su međusobno zamenjivi i mogu se prebacivati od poreske administracije ka obveznicima i obrnuto. Potrebno je nastojati da ukupni troškovi budu što manji, a to se postiže što jednostavnijim i što jasnijim zakonima, izbegavanjem čestog menjanja zakonskih rešenja, edukacijom zaposlenih u poreskoj administraciji i poreskih obveznika, te kompjuterizacijom celog procesa obračuna i naplate poreza.

Pitanja za diskusiju:

1. *Navedite definiciju poreza!*
2. *Koje su teorije opravdanja poreza?*
3. *Kako se dele porezi?*
4. *Navedite materijalne elemente oporezivanja!*
5. *Navedite lične elemente oporezivanja!*
6. *Kako se dele ciljevi oporezivanja?*
7. *Objasnite fiskalni cilj oporezivanja!*
8. *Navedite vanfiskalne ciljeve oporezivanja!*
9. *Kako se dele ekonomski ciljevi oporezivanja?*
10. *Kojim se poreskim merama može uticati na političke ciljeve?*
11. *Kojim se poreskim merama može uticati na socijalne ciljeve?*
12. *Kojim se poreskim merama može uticati na zdravstvene ciljeve?*
13. *Koje su faze manifestacije efekata oporezivanja?*
14. *Šta je i kako se deli poreska evazija?*
15. *Od čega zavisi otpor plaćanju poreza?*
16. *Navedite neke od modaliteta nezakonite poreske evazije!*
17. *Kakva može biti nezakonita poreska evazija?*
18. *Šta su cenovni efekti oporezivanja?*
19. *Navedite faze prevaljivanja!*
20. *Šta su efekti incidence?*
21. *Kako se dele efekti incidence?*
22. *Šta su poreski principi?*
23. *Da li svaki poreski oblik mora da zadovolji sve poreske principe?*
24. *Navedite osnovnu podelu poreskih načela?*
25. *Kako se dele poreska načela?*
26. *Nabrojte finansijska poreska načela!*
27. *Objasnite princip izdašnosti!*
28. *Objasnite princip elastičnosti!*
29. *Šta predstavlja princip fleksibilnosti?*
30. *Objasnite princip izbora poreskog izvora!*
31. *Šta znači princip opštosti?*
32. *Šta označava pojam vertikalne i horizontalne pravičnosti?*
33. *Navedite pravno-administrativne principe oporezivanja!*
34. *Šta označava princip minimizacije troškova plaćanja poreza?*
35. *Šta označava princip minimizacije troškova naplate poreza?*

3. PRIMENA POREZA

Rezime poglavlja: Poslovi utvrđivanja, naplate i kontrole javnih prihoda poveravaju se posebnom organu uprave – poreskoj administraciji. Značaj njenog rada počiva na činjenici da uspešnost celokupne ekonomske i drugih politika koje sprovodi vlast u nekoj zemlji zavisi od obima i redovnosti priticanja javnih prihoda.

Poreska administracija se najčešće organizuje kao jedinstvena upravna organizacija koja je zadužena za poslove administriranja svim javnim приходima. Ovo znači da je u jednoj zemlji osnovana samo jedna poreska administracija. Ređe se sreću rešenja po kojima se osnivaju i lokalne poreske administracije ili da egzistiraju dve odvojene upravne jedinice; jedna za administriranje direktnim, a druga indirektnim porezima.

Pored poreske administracije za primenu poreza je značajan i poreski postupak. Iako ne predstavlja deo poreske politike, može u velikom obimu da utiče na nju jer od složenosti i efikasnosti poreskog postupka u velikoj meri zavisi i obim dobrovoljnog ispunjavanja poreske obaveze.

Da bi poreski postupak bio što efikasniji i ugodniji za poreske obveznike, neophodno je definisati prava i obaveze učesnika u njemu, ali i obezbediti da celokupni proces počiva na unapred definisanim načelima kao što je načelo zakonitosti, načelo čuvanja poslovne tajne, načelo važenja poreskih propisa i slično.

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- **definišu poresku administraciju,**
- **nabroje i objasne faktore koji utiču na efiksanost poreske administracije**
- **navedu osobine poreske administracije u Republici Srbiji**
- **navedu definiciju i specifičnosti poreskog postupka kao upravnog postupka,**
- **objasne načela na kojima poreski postupak počiva,**
- **navedu i objasne faze koje poreski postupak obuhvata**

3.1. Poreska administracija

Poreska administracija je poseban organ državne uprave čiji je zadatak da omogući obračun, naplatu i kontrolu javnih prihoda, dakle primenu poreskog postupka, pa ćemo je u ovom udžebniku odvojeno posmatrati od samog poreskog postupka.

3.1.1. Organizacija poreske administracije

Bitna pretpostavka uspeha bilo kog zakona, pa i poreskog je kvalitet i doslednost njegove primene. Primena složenih poreskih oblika kao što su porez na dodatu vrednost i sintetički porez na dohodak građana čije administriranje prati obimna dokumentacija, zahteva značajan napor na praćenju i kontroli obveznika i nadgledanju uplata.

S druge strane, kao nezaobilazan faktor pravilne primene nekih poreskih oblika kao što je primera radi porez na dohodak, javlja se spremnost poreskih obveznika da dobrovoljno ispunjavaju svoju poresku obavezu, što neminovno povlači potrebu da se uloži napor na njihovoj edukaciji i obuci.

Posao oko utvrđivanja, naplate i kontrole javnih prihoda poverava se poreskoj administraciji. Poreska administracija je poseban organ uprave koji istupa u upravnom odnosu sa pozicije državne vlasti (Popović, 1997). Najčešće se nalazi u sastavu ministarstva finansija, a sama organizacija može biti sprovedena na različite načine.

Govoreći o organizaciji poreske administracije moramo razlikovati njena dva vida:

- institucionalne oblike,
- modele organizacije.

Institucionalne oblike organizacije koje srećemo u razvijenim zemljama OECD-a možemo podeliti u nekoliko grupa (OECD, 2004):

- jedinstvena poluautonomna organizacija; karakteriše je značajna nezavisnost u odnosu na ministarstvo finansija. Formira se na nivou države i zadužena je za administriranje svim ili većinom poreza, uključujući u nekim zemljama i prikupljanje sredstava obaveznog socijalnog osiguranja.
- odvojene organizacije za naplatu poreza i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje,
- jedna direkcija u okviru ministarstva finansija koja je odgovorna za poresko i carinsko administriranje,

- jednu ili mrežu direkcija u okviru ministarstva finansija koje se odlikuju značajno ograničenom autonomijom.

Koji sistem će neka zemlja izabrati zavisi od istorijskog nasleđa i karakteristika postojećih struktura u samom sistemu javne uprave. Institucionalne načine organizovanja poreske administracije u nekim zemljama u tranziciji možemo videti u sledećoj tabeli.

Tabela 4: *Institucionalni načini organizovanja poreske administracije u odabranim tranzicionim zemljama*

Zemlja	Karakteristike			
	Način organizacije	Administriranje doprinosa za socijalno osiguranje	Administriranje carina	Vršenje drugih neporeskih funkcija
Češka	Jedna direkcija u MF	Ne	Da	Da
Mađarska	Jedinstvena poluautonomna organizacija	Da	Ne	Ne
Poljska	Mreža direkcija u okviru MF	Ne	Da	Ne
Slovačka	Jedinstvena poluautonomna organizacija	-	Ne	Da

Izvor: *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information series*, OECD, 2004, p.31.

Drugi posmatran vid organizacije se odnosi na odabrani model organizacije. Razlikujemo:

- model prema vrsti poreza,
- funkcionalni i
- model prema vrsti poreskog obveznika.

Čest je slučaj da neka zemlja svoju poresku administraciju organizuje kao hibridnu, odnosno kao kombinaciju navedenih modela.

Model prema vrsti poreza predstavlja jedan od najranije razvijenih. Zasniva se na postojanju posebnih odeljenja koja se bave administriranjem pojedinim porezima. Prednosti ovakve organizacije su:

- mogućnost da se poreska služba uspešnije specijalizuje za poslove sa jednom vrstom poreza,

- lakše prilagođavanje eventualnim izmenama zakona,
- na ovaj način se postiže i veća odgovornost za kontrolu naplate svakog poreskog oblika.

Tokom primene funkcionalnog modela na videlo su izašli njegovi brojni nedostaci:

- Može se pojaviti glomaznost i neefikasnost celokupnog sistema;
- Poreski obveznici po pravilu plaćaju više vrsta poreza što znači da moraju da kontaktiraju više različitih odeljenja u vezi sa sličnim pitanjima koja su vezana za različite poreze. Na taj način se smanjuje ugodnost plaćanja i povećavaju troškovi poreskog obveznika;
- Komplikuje se upravljanje procesom naplate jer su odvojene funkcije kontrole i naplate;
- Poreski službenici se specijalizuju za rad sa pojedinim porezima tako da je otežana mobilnost na radna mesta u druga poreska odeljenja;
- Komplikovanije organizaciono planiranje i koordinacija celokupne poreske administracije.

Funkcionalni model predstavlja u razvijenim zemljama najčešće korišćeni model. Kako se prema ovom modelu organizuju posebna odeljenja koja vrše zajedničke administrativno-funkcionalne poslove za sve vrste poreza, organizacija zaposlenih je izvršena prema pojedinim poslovima u okviru poreskog postupka. Tako se formiraju posebna odeljenja za razmatranje poreskih prijava, posebna za utvrđivanja poreza, za naplatu, kontrolu, reviziju. Svaki poreski službenik pojedinačno ne mora da poznaje sve poslove vezane za poreski postupak budući da on obavlja samo jednu fazu u okviru postupka prijave i plaćanja poreza. Kao dobre strane ovog modela mogu se navesti sledeće (Dimitrijević, 2006):

- standardizacija radnog procesa i uštede koje nastaju na osnovu toga,
- unapređenje odnosa poreskih obveznika i poreske administracije usled činjenice da se formira posebno odeljenje koje je zaduženo za pomoć i savete poreskim obveznicima,
- efikasnije sprovođenje poreskog postupka, kontrole i revizije,
- jačanje integriteta poreskog sistema putem formiranja posebnog odeljenja zaduženog za poslove revizije, a koje vrši poslove supervizije i nadzora za sva odeljenja.

Međutim, ovaj model ima svoje nedostatke:

- fragmentacija radnog procesa može voditi nekonzistentnoj službi,
- prelazak na ovaj model često zahteva brojna prilagođavanja u organizacionoj strukturi sa ciljem da se osiguraju kanali protoka informacija i koordinacije između različitih funkcija,
- administriranje se ne prilagođava obveznicima s obzirom na njihovu veličinu ili prirodu privredne aktivnosti.

Model prema vrsti poreskog obveznika podrazumeva organizaciju poreske uprave prema različitim vrstama poreskih obveznika. Svi poreski obveznici su svrstani u nekoliko grupa: velike, srednje i male poreske obveznike.

Ovakva organizacija svoje opravdanje nalazi u objašnjenju da se poreski obveznici razlikuju ne samo po vrsti poslova i po spremnosti da plate porez, nego i po visini poreskog opterećenja kome su izloženi. Isto tako, u određenim zakonima postoje posebne procedure koje različito regulišu plaćanje poreza za svaku od ovih kategorija obveznika.

Tako, primera radi, porez na dohodak građana i porez na dobit preduzeća u mnogim zemljama razvijene tržišne privrede poznaju kategoriju malog preduzetnika, odnosno status malog preduzeća. Procedura obračuna i plaćanja poreza, u želji da se smanji višak poreskog tereta kojem su izloženi, značajno je pojednostavljena za ove obveznike. Ovakva rešenja neminovno dovode do potrebe da se i poreska administracija prilagodi posebnim odredbama poreskog postupka.

S druge strane, postoji i određeni, obično srazmjerno mali broj, velikih poreskih obveznika od kojih se naplaćuju velike sume poreza. To su najčešće obveznici koji imaju široko geografski diverzifikovane organizacione jedinice, često i filijale u inostranstvu, posluju u okviru komplikovanih poslovno-finansijskih aranžmana, obavljaju brojne transakcije i koji često angažuju poreske savetnike koji će im pomoći da minimiziraju svoj poreski dug.

Ako se sve ovo uzme u obzir, onda ne čudi potreba da se u okviru poreske administracije organizuje posebna služba koja će se baviti samo problematikom velikih poreskih obveznika. Pošto su ovde veliki ulogi u igri, a i akteri su obično vrlo vešti i stručni, potrebno je da se upravo u ovakvim službama zapošljavaju najstručniji i dobro plaćeni službenici koji su imuni na pokušaje podmićivanja.

Zagovornici navedenog modela organizacije tvrde da će on (Crandall, W., Bodin, J.P, 2005) ;

- poboljšati saradnju poreske službe sa poreskim obveznicima i dovesti do manjeg otpora prema izvršavanju poreske obaveze,
- omogućiti alokaciju resursa baziranu na proceni rizika za naplativost pojedinih prihoda,
- omogućiti brže i uspešnije prilagođavanje promeni zakonskih rešenja,
- olakšati sprovođenje edukacije obveznika posredstvom programa specijalno prilagođenih pojedinačnim kategorijama obveznika.

Protivnici ovog metoda izražavaju skepsu u njegovu uspešnost, posebno kao osnovnog modela. Kao argument se navodi da je diskutabilno postojanje malih poreskih obveznika u eri informatizacije kad i mala preduzeća mogu relativno jeftino, upotrebom informacionih tehnologija, voditi sve propisane evidencije. Međutim, ovaj se model posebno u kombinaciji sa nekim drugim, možda najbolje sa funkcionalnim modelom, za manje razvijene zemlje i zemlje u tranziciji čini izuzetno privlačnim.

Činjenica je da pomenute zemlje još uvek nemaju dovoljno razvijenu poresku kulturu, da je stepen dobrovoljnosti plaćanja poreza mali, nivo korupcije i sive ekonomije visoko rasprostranjen, a informatizacija procesa poslovanja i vođenja knjiga u nekim sredinama još uvek u zaostatku. Svi navedeni faktori govore u prilog postojanja malih poreskih obveznika i u prilog njihovog posebnog tretmana od strane poreske administracije.

S druge strane, u ove zemlje dolaze multinacionalne kompanije i osnivaju svoje ogranke. Oni, u najvećem broju slučajeva, predstavljaju velike poreske obveznike kojima svakako treba pružiti posebnu pažnju i pomoć. Poslujući u drugačijem privrednom i kulturnom miljeu u odnosu na njihov matični, novopridošla preduzeća i njihov menadžment mogu imati značajne probleme da se snađu u propisima i procedurama koje od njih zahteva zemlja u koju su došli.

Dobro organizovana, efikasna i sposobna, korisnicima okrenuta poreska administracija kakvoj teže sve razvijene zemlje može pružiti u navedenim slučajevima neophodnu pomoć i saradnju.

Tabela 5: *Organizaciona struktura nacionalnih poreskih administracija u odabranim tranzicionim zemljama*

Zemlja	Odabrane karakteristike org.strukture nacionalnih poreskih administracija					
	Glavni kriterijum za organizacionu strukturu	Posebna jedinica posvećena velikim poreskim obveznicima	Posebna jedinica posvećena naplati dugova	Organizaciona jedinica za ozbiljne prevare/poresku evaziju	Aktivnosti u vezi plaćanja poreza; integrisane ili odvojene prema vrsti poreza	Sveobuhvatna funkcija primene informacione tehnologije
Češka	f,p	ne	da	da	integrisane	da
Mađarska	f,po	da	da	ne	integrisane	da
Poljska	f,po	da	da	da	integrisane	da
Slovačka	f	da	da	da	integrisane	ne
R. Srpska	f,p	da	da	da	integrisane	da
Srbija	f,	da	da	ne	integrisane	da

Napomena: Značenje simbola f-funkcija, p-porez, po-poreski obveznik

Izvor: *Tax Administration in OECD Countries, Comparative Information Series*, p.33., Za Republiku Srpsku i Srbiju relevantni zakoni

Iz priložene tabele vidimo da su poreske administracije u posmatranim tranzicionim zemljama izvele značajne reforme svoje organizacione strukture i da su prihvativši informacione tehnologije i organizaciju prema funkcionalnom modelu, sve osposobljenije da vrše funkciju kakvu ovakve organizacije imaju u razvijenim tržišnim privredama.

3.1.2. Efikasnost poreske administracije

Polazeći od teorije organizacije, po kojoj svaku organizaciju čine ljudski i materijalni resursi, te mreža veza među njima, uspešnost rada i ostvarivanja postavljenih ciljeva poreske administracije analiziraju se kroz funkcionalne osobine i međusobne interakcije pojedinih činilaca materijalne i kadrovske opremljenosti.

Za ocenu uspešnosti poreske administracije koriste se sledeći pokazatelji (Gill, 2003):

- *Racio ukupni prihodi prema BDP*; Koristi se kao pokazatelj uspešnosti pri komparativnim analizama sa drugim zemljama koje imaju slične poreske sisteme i koje se nalaze na istom nivou BDP uz uvažavanje svih specifičnosti pojedinih društveno-ekonomskih sistema.
- *Racio prikupljeni poreski prihodi prema procenjenim poreskim prihodima u budžetu*; Ovaj pokazatelj treba pažljivo interpretirati jer su planske veličine u budžetu često, usled političkih ciljeva, nerealno postavljene.
- *Veličina razlike između pretpostavljenih i prikupljenih prihoda*; Računa se upoređivanjem prihoda koji se na osnovu stručnih procena mogu prikupiti i stvarno prikupljenih prihoda,
- *Odnos između ukupnih i prihoda koji su prikupljeni dobrovoljnom uplatom od strane poreskih obveznika*; S obzirom da je povećavanje dobrovoljnog plaćanja poreza ciljna funkcija kvalitetno postavljene poreske administracije, ovaj pokazatelj omogućava sagledavanje uspešnosti poreskih službi u edukaciji i saradnji sa poreskim obveznicima.
- *Odnos između prikupljenih poreza i broja prijavi koje su kao sumnjive proveravane*; Ukazuje na uspešnost u otkrivanju pokušaja poreske evazije a time i na uspešnost u primeni poreskih zakona.
- *Odnos između plaćenih poreza sa zakašnjenjem i ukupnog poreskog duga sa čijom se uplatom kasni*; Pokazuje efikasnost poreske administracije u smislu njene sposobnosti da naplati zakasnela potraživanja.
- *Troškovi naplate poreza*; Dobijaju se kada se budžet poreske administracije uporedi sa ukupno prikupljenim prihodima. Što je ova veličina manja to je administracija uspešnija.
- *Percepcija poreskih obveznika o uspešnosti i stručnosti poreske administracije*; Ukoliko u društvu prevladava stav da je poreska administracija stručnija, utoliko će obveznici biti spremniji da dobrovoljno plaćaju porez.

U cilju postizanja uspešnosti, poreska administracija treba da vrši brojne zadatke koji se odnose kako na organizaciju i menadžment, tako i na samu operacionalizaciju poslova.

U okviru organizacionih i upravljačkih zadataka možemo izdvojiti: formulisanje strategija i planova rada, budžetiranje, alokaciju resursa, informacioni i menadžment ljudskih resursa, internu kontrolu, mere na suzbijanju korupcije, eksterne odnose itd.

Operativni zadaci se odnose na poslove kao što su: nadgledanje poreskih obveznika i poreskih plataca, procesuiranje prijave, edukacija i pomoć obveznicima, sakupljanje informacija od trećih lica, poreske istrage, fiskalne analize i još niz poslova koji su operativno povezani sa poreskim postupkom. Za ovako složen broj zadataka nophodni preduslovi su kadrovska i materijalna opremljenost.

3.1.3. Kadrovska opremljenost poreske administracije

Kadrovska opremljenost se odnosi na broj i kvalitet poreskih stručnjaka. Standardi koji pokazuju koliko je optimalan broj zaposlenih poreskih stručnjaka u poreskoj administraciji razlikuje se od zemlje do zemlje. Osnovni pokazatelji koji se u ovom smislu koriste su broj poreskih službenika na hiljadu stanovnika. Internacionalni prosek rađen na uzorku od 59 zemalja sveta pokazuje da je ova veličina oko 0,77 poreskih službenika na 1000 stanovnika (USAID; 2005).

Međutim, mnogo bitniji faktor u odnosu na kvantitativnu je kvalitativna dimenzija poreske administracije. Ona se odnosi kako na kvalifikacionu strukturu pri zapošljavanju, tako i na razvijenost menadžmenta ljudskih resursa u okviru ovih službi.

Struktura zaposlenih u ovim službama obuhvata zaposlene koji poseduju specifična znanja koja su sticana kako kroz redovni edukativni sistem, tako i kroz posebno dizajnirane seminare i praktičan rad u poreskim službama. Uglavnom se radi o ekonomistima, stručnjacima za računovodstvo, kompjuterskim stručnjacima, pravnicima i statističarima.

U svetu se primenjuju dva osnovna sistema za regrutovanje službenika u javnu upravu (Dimitrijević; 2006, 53) :

- *Sistem regrutovanja na bazi razvoja karijere;* zasniva se na ranom zapošljavanju i pružanju mogućnosti za napredovanje tokom karijere i penjanje na hijerarhijskoj lestvici u službi. Sistem je zatvoren za lica koja su dio radnog veka provela na drugim poslovima, a potom se žele usmeriti u poresku administraciju.
- *Sistem baziran na poslovima;* karakteriše zapošljavanje kadrova koji su sposobni da obavljaju određene usko-stručne poslove bez obzira da li su svoj radni vek započeli negde drugo i koliko će u poreskoj administraciji ostati.

Koji sistem preovladava u nekoj zemlji zavisi od konkretnih društveno-ekonomskih prilika. Generalno se može reći da je drugi sistem zastupljeniji u razvijenim zemljama, dok se zemlje Istočne i Centralne Evrope više naslanjaju na sistem baziran na razvoju karijere. Ovo i ne

treba da čudi s obzirom na činjenicu da je u zemljama tržišne privrede tržište rada razvijenije i mobilnost radnika u odnosu na radna mesta mnogo veća.

S druge strane, razvoj karijernog sistema i mogućnost napredovanja je značajan faktor uspešnosti rada svake, time i poreske administracije, pa se njemu mora posvetiti dužna pažnja. Generalno bi se kao uspešna taktika moglo primeniti zapošljavanje stručnjaka sa drugih radnih mesta kojima bi se potom trebala pružiti mogućnost uspešnog građenja karijere unutar službe.

Politika upravljanja ljudskim resursima treba da prati rad službenika preko tri bazična pokazatelja (Shlemenson; 1992):

- individualne sposobnosti,
- priroda posla,
- naknada koju prima.

Odgovorno upravljanje kadrovskom politikom treba da prepozna načine kako da spoji radna mesta sa pojedinačnim službenicima koji poseduju kvalitet i sposobnosti za obavljanje poslova koje svako konkretno radno mesto zahteva. Pored toga, u eri revolucije znanja kada fundamentalna i primenjena znanja jako brzo zastarevaju, kada pojedine procedure preko noći postaju neprilagođene i prevaziđene, potreban je stalan napor usmeren ka edukaciji osoblja. Poreska administracija treba u svakom momentu da raspolaže sa ljudima koji će moći da se uhvate u koštac sa primenom inoviranih poreskih rešenja i procedura. Poreski službenici moraju da znaju da prepoznaju problem u provođenju poreskog postupka, ali i da znaju gde treba da traže njegovo rešenje.

Menadžeri u poreskoj službi treba da poseduju stručne, organizacione i upravljačke kvalitete. Mora postojati izražena sposobnost za formulaciju operativnih politika, finansijsko i efektivno upravljanje humanim, informatičkim i fizičkim resursima, zatim osposobljenost za poslove supervizije, kontrole, rešavanje operativnih problema, kao i unapređivanje odnosa sa poreskim obveznicima kao klijentima.

Upravo ovaj segment ljudskih resursa predstavlja ključnu i najkompleksniju tačku upravljanja humanim kapitalom u tranzicionim društvima koja su ogrezla u korupciji i raznovrsnim, a pre svega političkim, pritiscima na menadžerski sloj u javnoj upravi.

Za tranzicione zemlje bi bilo od neprocenjivog značaja da, po ugledu na ekonomije tržišne privrede, organizuju periodične provere znanja i stručnosti poreskih službenika. U spomenutim zemljama ove provere se vrše posredstvom tzv. mešovitih komisija. U njihov sastav ulaze kako stručnjaci koji su zaposleni u poreskoj administraciji, tako i nezavisni poreski eksperti.

Nivo zarada poreskih službenika umnogome zavisi od budžetskih sredstava namenjenih za te svrhe. Međutim, mora se voditi računa da oni budu dobro plaćeni da bi bili imuniji na pokušaje podmićivanja, a pri tome i da struktura primanja zavisi od složenosti i uspešnosti poslova koje obavljaju.

Pored plata sistem nagrađivanja treba da obuhvati i određena dodatna primanja, a osnove motivacionog sistema treba da počivaju na sigurnosti radnog mesta, zadovoljstvu poslovanja koji su svakom pojedincu dodeljeni, mogućnosti napredovanja i sl.

Da bi postala uspešna, ali i kao takva doživljena u percepciji poreskih obveznika, poreska administracija mora stalno da radi na promovisanju svog ugleda što se može vršiti u nekoliko pravaca.

Razvoj kodeksa profesionalne etike poreskih službenika treba da počiva na normativnom okviru za regulisanje ponašanja radnika koji sadrži etičke koncepte, principe profesionalnog ponašanja, zabrane i sl. Ovaj kodeks treba da bude smernica poreskim službenicima kako da se odnose prema poslu, klijentima i pretpostavljenim.

Objektivnosti treba jačati preko mogućnosti slobodnog izražavanja nepristrasnog i stručnog mišljenja. Da bi bio objektivan, poreski službenik mora da je nezavisan i da poseduje odgovarajući stepen integriteta. Nezavisnost je jedna od veoma važnih karika i u promovisanju ugleda celokupne službe. Samo nezavisan poreski službenik može nepristrasno da vrši uvid i kontrolu dokumentacije i donosi ispravna rešenja.

Na kraju, moraju postojati jasni pravni noramtivi o tome ko i pod kojim uslovima može da obavlja ove poslove da bi se sprečilo preplitanje javnog i privatnog interesa.

3.1.4. Materijalna opremljenost

Govoriti danas o zadovoljavajućoj materijalnoj opremljenosti bilo koje javne službe, znači govoriti o kompjuterizaciji. Informatička i revolucija zasnovana na znanju unele su u proces poslovanja i privređivanja značajne inovacije, a samim tim i u proces obračuna i plaćanja poreza, nadgledanja i kontrole poreskih obveznika. Administriranje porezima koji zahtevaju obradu, čuvanje i praćenje velikog broja podataka, kakav je porez na dohodak građana ili porez na dodatu vrednost, postalo je nezamislivo bez automatske obrade podataka i primene informacionih sistema i mreža.

Kompjuterizacija poreske administracije predstavlja suštinski element modernizacije oporezivanja i poreskog postupka. Savremene zemlje izdvajaju sve značajnija sredstva za ovo jer su prednosti koje se time postižu brojne i mnogo sveobuhvatnije od puke uštede na operativnim troškovima.

Sistem automatske obrade podataka daje kvalitetne i ažurirane ulazne inpute za sve potrebne analize i projekcije poreske politike. Korišćenjem ovakvih podataka moguće je na brz i relativno jeftin način vršiti fino podešavanje poreske politike u cilju ravnomernije raspodele poreskog tereta. Izučavanja poreske incidence postaju egzaktnija i lakša. Praćenje projektovanih ciljeva i efekata nekog poreskog rešenja izvesnije.

Pored ovakvih poreskopoličkih efekata, kompjuterizacija omogućava i poboljšanja na planu praćenja rada poreske administracije.

Automatska obrada podataka povećava efikasnost samog procesa rada, obezbeđuje efikasniju kontrolu ispunjavanja poreskih obaveza, blagovremeno izveštavanje o kašnjenjima u podnošenju prijave ili samoj uplati poreza, brži i tačniji obračun kazni i kamata. Stepen pouzdanosti podataka je mnogo veći, ali isto tako postoji potreba za efikasnijim merama zaštite tajnosti podataka.

Viši stepen automatizacije i viši stepen kvaliteta prikupljanja i obrade podataka, kontrole i izveštavanja, postiže se upotrebom poreskih informacionih sistema. Poreske informacione sisteme sačinjavaju hardver, softver, komunikaciona oprema i odgovarajuće metode koje se koriste u cilju prikupljanja, obrade i objedinjavanja podataka. Zahvaljujući primeni ovakvih sistema moguća je još brža i potpunija primena poreskih zakona. Oni doprinose i standardizaciji poreskog postupka čime se postiže unificiranost na teritoriji čitave zemlje. Kako se troškovi administriranja mogu pratiti po organizacionoj i teritorijalnoj strukturi, samim tim su obezbeđene ulazne informacije za sprovođenje postupaka racionalizacije i povećavanja efikasnosti procesa rada.

Organizacija poreske administracije i stepen njene centralizacije određuju mesto gde će se skladištiti i čuvati neophodni podaci o svim poreskim obveznicima (baza podataka), kao i dizajn informacionog sistema koji će se primeniti. Pri ovome je neophodno promišljeno odmeriti strukturu poreskog informacionog sistema, jer ako je on previše centralizovan može doći do otežanog pristupa podacima, dok preterana decentralizacija poskupljuje troškove održavanja i smanjuje efikasnost.

Iako se kao nedostatak primene informacionih sistema često navodi njihova rigidnost i sporo prilagođavanje novim zakonskim rešenjima, prednosti koje se postižu njihovom upotrebom su brojne i nesporne. Među njih se ubrajaju (Dimitrijević, 2006:57):

- kvalitetnija informaciona podrška za primenu poreskih zakona,
- prilagođenost aplikacija organizacionoj strukturi poreske administracije,
- mogućnost registracije poreskih obveznika i njihovog praćenja i kontrole uplata preko jedinstvenog identifikacionog broja,
- efikasnije procesuiranje žalbi,
- brže pružanje usluga obveznicima čime se postiže veća spremnost za dobrovoljno plaćanje poreza,
- mogućnost statističkog izveštavanja o prihodima po poreskim stopama, iznosima poreskih odbitaka i sl.

3.1.5. Specifičnosti poreske administracije u Republici Srbiji

Poslove poreske administracije u Republici Srbiji obavlja Poreska uprava i lokalne poreske uprave.

Poreska uprava Republike Srbije je formirana kao poseban organ uprave koji se nalazi u sastavu Ministarstva finansija. Zadaci Poreske uprave su sledeći (Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji -ZPPPA, član 160):

- vrši registraciju poreskih obveznika dodeljivanjem PIB i vodi jedinstven registar poreskih obveznika;
- vodi registre u oblasti igara na sreću u skladu sa propisima kojima se uređuju igre na sreću;
- vrši utvrđivanje poreza u skladu sa zakonom;
- vrši poresku kontrolu u skladu sa zakonom;
- vrši redovnu i prinudnu naplatu poreza i sporednih poreskih davanja;
- otkriva poreska krivična dela i njihove izvršioce i u vezi sa tim preduzima zakonom propisane mere;
- izdaje prekršajne naloge, odnosno nadležnom prekršajnom sudu podnosi zahteve za pokretanje prekršajnog postupka za poreske prekršaje, prekršaje propisane zakonom koji uređuje fiskalne kase, kao i prekršaje iz oblasti igara na sreću;
- stara se o primeni međunarodnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja;
- razvija i održava jedinstveni poreski informacioni sistem;
- vodi poresko računovodstvo;
- planira i sprovodi obuku zaposlenih;
- vrši unutrašnju kontrolu nad primenom zakona i drugih propisa od strane njenih organizacionih jedinica, kao i unutrašnju kontrolu rada i ponašanja poreskih službenika i nameštenika u vezi sa radom i u slučajevima kada se utvrdi protivpravno postupanje ili ponašanje, pokreće i vodi odgovarajuće postupke radi utvrđivanja odgovornosti;
- obavlja internu reviziju svih organizacionih delova Poreske uprave u skladu sa zakonom i međunarodnim standardima interne revizije u javnom sektoru;
- pruža stručnu pomoć poreskim obveznicima u primeni poreskih propisa za poreze koje utvrđuje, kontroliše i naplaćuje, u skladu sa kodeksom ponašanja zaposlenih u Poreskoj upravi;
- obezbeđuje javnost u radu;
- obavlja poslove državne uprave u oblasti igara na sreću, u skladu sa zakonom;

- obavlja druge poslove u skladu sa zakonom;
- obavlja i druge poslove na osnovu zaključenih ugovora uz naknadu, u skladu sa zakonom.

Organizaciona struktura Poreske uprave obuhvata (Ministarstvo finansija 2018):

- Centralu poreske uprave koja je sastavljena od sektora
- Centar za velike poreske obveznike
- Filijale koje su smeštene po opštinama i gradovima, a više filijala je svrstano u regionalna odeljenja kojih ima pet i koja obuhvataju okruge.

Kao poseban sektor u Centrali Poreske uprave, a u cilju suzbijanja i otkrivanja kriminalnih radnji u oblasti javnih prihoda formira se Sektor poreske policije. Sastoji se od tri odeljenja:

- Odeljenje za operativni rad,
- Odeljenje analitike,
- Regionalna odeljenja Poreske policije (Beograd, Novi Sad, Kragujevac, Niš)

Ova jedinica je specijalizovana za izvršavanje poslova na otkrivanju i prijavljivanju poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca. Poreska krivična dela (ZPPPA, član 135.) su krivična dela utvrđena zakonom, koja kao moguću posledicu imaju potpuno ili delimično izbegavanje plaćanja poreza, sačinjavanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, nedozvoljen promet akciznih proizvoda i druge nezakonite radnje koje su u vezi sa izbegavanjem i pomaganjem u izbegavanju plaćanja poreza.

Radi otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca Poreska policija u predistražnom postupku postupa kao organ unutrašnjih poslova i ovlašćena je da, u skladu sa zakonom, preduzima sve potražene radnje, izuzev ograničenja kretanja.

Poreska policija, u skladu sa odredbama zakona kojim se uređuje krivični postupak, može pozivati i saslušavati osumnjičenog uključujući i njegovo prinudno dovođenje, pre pokretanja krivičnog postupka izvršiti pretresanje stana, poslovnih ili drugih prostorija, prevoznih sredstava i lica kada postoje osnovi sumnje da je izvršeno poresko krivično delo i izvršiti privremeno oduzimanje predmeta koji mogu poslužiti kao dokaz u krivičnom postupku za poreska krivična dela. Pretresanje stana i drugih prostorija može se vršiti samo na osnovu naredbe suda i uz prisustvo dva svedoka.

Centar za velike poreske obveznike je organizaciona jedinica koja je zadužena za rad sa obveznicima koji su stekli status velikih poreskih obveznika. Prema Pravilniku o kriterijumima za određivanje velikih poreskih obveznika i o vrstama javnih prihoda za koje je nadležan Centar za velike poreske obveznike, pod velikim poreskim obveznikom se podrazumeva pravno lice koje je u prethodnoj godini ostvarilo promet veći od 1 000 000 000 dinara i koje je bilo likvidno što znači da nad njim nije otvoren stečajni postupak. Centar obavlja sledeće poslove (Ministarstvo finansija 2018): procena fiskalnog kapaciteta obveznika, nadgledanje pravilnosti i

zakonitosti u njihovom poslovanju, odabir obveznika koje treba kontrolisati, saradnja u međunarodnoj razmeni informacija i poreskih sporazuma, prinudna naplata, pravna pomoć i servis velikim poreskim obveznicima, analiza rezultata rada sa ovom kategorijom obveznika i analiza naplate javnih prihoda.

Sredstva za rad Poreske uprave obezbeđuju se u budžetu Republike. Za stručno obrazovanje, osposobljavanje i usavršavanje zaposlenih, projektovanje i izgradnju informacionog sistema, kao i za nagrađivanje zaposlenih mogu se obezbediti dodatna sredstva iz budžeta Republike (ZPPPA, član 170).

Pored Poreske uprave, kao primer odstupanja od načela da poslove administriranja porezima treba da obavlja jedan upravni organ, poslovi naplate lokalnih javnih prihoda povereni su lokalnim poreskim upravama. Ovakvo rešenje je usvojeno jer je postojao stav da se lokalni javni prihodi mogu efikasnije naplaćivati na lokalnom nivou što često i jeste slučaj budući da se lokalnim javnim prihodima finansiraju javne usluge koji lokalne jedinice pružju svojim građanima od kojih ovu vrstu prihoda i naplaćuju. Građani su spremniji da plate ove dažbine a lokalni poreski službenici su motivisaniji na rad jer znaju da se iz tih prihoda finansiraju i njihova primanja.

Lokalne poreske uprave se formiraju kao organizacione jedinice u okviru uprave opština i gradova u formi odseka sa utvrđivanje i naplatu javnih prihoda, najčešće kao deo odeljenja za finansije ili lokalnu poresku administraciju, a kada se radi o manjim opštinama kao deo odeljenja za privredu i finansije.

Zadatak lokalnih poreskih uprava je da se bave administracijom (utvrđivanje, naplata i kontrola) lokalnih javnih prihoda gde spadaju lokalne komunalne takse, lokalne administrativne takse, boravišna taksa, samodoprinos, naknada za zaštitu i unapređenje životne sredine, a od 2006, kada je Zakonom o finansiranju lokalne samouprave postao lokalni porez, i administriranjem poreza na imovinu. Budući da postojanje lokalnog administriranja izvornim prihodima nije novost u Republici Srbiji, već postojeća administracija je trebala samo dodatno da se obuči na primenu poreza na imovinu što je sa uspehom urađeno Do 2013. godine, kada je ukinuta, lokalna poreska administracija se bavila i administriranjem naknade za korišćenje građevninskog zemljišta. Istraživanja (Vasiljević, 2016) pokazuju da sve lokalne poreske administracije u Srbiji imaju zadovoljavajući broj zaposlenih, u proseku oko 1,29 na 10 000 stanovnika. Pored njih, lokalne administracije angažuju i povremeno zaposlena lica, posebno na poslovima popisa neregistrovane imovine. Pored toga, sve lokalne poreske administracije raspolazu solidnim informacionim platformama koje im omogućavaju efikasnu naplatu javnih prihoda za koje su zadužene.

3.2. Pojam i specifičnosti poreskog postupka

Poreski postupak je deo upravnog postupka i kao takav predmet izučavanja Upravnog prava. S obzirom da je adekvatno sproveden poreski postupak preduslov uspešnosti procesa vođenja poreske politike, ovde su izloženi osnovni elemente poreskog postupka kao što su definicija i ciljevi, učesnici, načela i faze vođenja.

Pod poreskim postupkom se ne smatra jedan jedinstven postupak kao što je to slučaj kod drugih upravnih postupaka, nego je ovde reč o više različitih postupaka koje preduzimaju poreski upravni organi u procesu utvrđivanja i naplate javnih prihoda, pa je stoga teško formulisati jedinstvenu definiciju poreskog postupka. Pored često korišćene definicije po kojoj je to poseban upravni postupak koji vode poreski upravni organi u procesu rešavanja poreske upravne stvari, korisno je navesti i definiciju (Gorčić& Anđelković, 2005; str. 375.) po kojoj je poreski postupak upravni postupak u oblasti utvrđivanja i naplate poreza koji obuhvata niz radnji koje sprovode učesnici postupka, pre svega poreski organ i poreski obveznik, a na osnovu kojih poreski organ donosi poreski upravni akt-poresko rešenje kojim se poreskom obvezniku utvrđuje poreska obaveza ili, ako se radi o porezima po odbitku, kada poreski obveznik sam obračunava i plaća porez, a poreski organ kontroliše i obezbeđuje naplatu poreza.

Prema ZPPPA (član 10), poreskopравни odnos je odnos javnog prava koji obuhvata prava i obaveze u poreskom postupku Poreske uprave s jedne i fizičkog, odnosno pravnog lica, s druge strane, kojim se uređuje:

- 1) obaveza plaćanja poreza, obaveza obezbeđenja poreske obaveze i obaveza plaćanja sporednih poreskih davanja od strane fizičkog, odnosno pravnog lica i pravo Poreske uprave da zahteva ispunjenje ovih obaveza;
- 2) obaveza fizičkog, odnosno pravnog lica da, u skladu sa zakonom, utvrdi porez, odnosno, porez po odbitku, naplati porez u ime poreskog obveznika, vodi propisano računovodstvo, podnosi poreske prijave, dostavlja Poreskoj upravi traženu dokumentaciju i podatke, ne obavlja plaćanja na način drukčiji od propisanog, dozvoli pregled svog poslovanja službenom licu Poreske uprave i druge zakonom utvrđene obaveze činjenja, nečinjenja ili trpljenja, u cilju blagovremenog i pravilnog plaćanja poreza, kao i pravo Poreske uprave da zahteva ispunjenje ovih obaveza.

Iz ovoga proističe da je cilj poreskog postupka da dovede do utvrđivanja svih relevantnih činjenica vezanih za poreskog obveznika i predmet oporezivanja, a koji će omogućiti razrez, naplatu i kontrolu poreza. Možemo reći da je opšti cilj poreskog postupka da obezbedi process oporezivanja u skladu sa pozitivnim pravnim propisima.

Poreski postupak iako izuzetno složen, mora biti efikasan i objektivan uz što realnije sagledavanje i utvrđivanje iznosa poreza koji po zakonu pripada državi, s jedne strane, a sa druge uz što manji mrtvi teret oporezivanja i uz uvažavanje ekonomske snage i prava na privatnost poreskog obveznika. Sama pravila poreskog postupka možemo podeliti u dve grupe:

- Opšta pravila koja se odnose na sve oblike poreza i u našem pravu su data u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji,
- Posebna pravila poreskog postupka koja se odnose na posebne aspekte utvrđivanja i naplate pojedinih oblika javnih prihoda. Ova pravila se neminovno pored u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji nalaze i u zakonima koji se odnose na pojedine oblike poreza.

Specifičnost poreskog postupka u odnosu na druge upravne postupke ogleda se u procesu postupanja povodom žalbi poreskog obveznika gde imamo dvostepeni poreski upravni postupak, zatim u procesu prinudne naplate, te prekršajnog postupka za povredu poreske discipline i krivičnog postupka za krivična dela poreske utaje.

Zbog svih navedenih kompleksnosti vrlo je bitno da se sprovodi kako unutrašnja kontrola u okviru poreske administracije, tako i spoljna kontrola od strane ministarstva finansija. Pored toga, neminovna je tesna saradnja poreskih organa sa drugim organima koji obavljaju poslove koji su od značaja za proces oporezivanja kao što su organi gonjenja, sudovi, savezi i udruženja poreskih obveznika. (Gorčić& Anđelković, 2005; str. 378).

3.2.1. Načela poreskog postupka

Načela poreskog postupka omogućavaju zaštitu prava i interesa svih subjekata poreskog postupka. Možemo ih definisati kao određene pravno-političke zahteve i okvire koje propisuje država i kojih treba da se pridržava poreska služba u svom radu. U poreskoj teoriji i poresko-pravnoj praksi sreću se brojna načela kao što su načelo zakonitosti, načelo zaštite prava građana i zaštite javnog interesa, efikasnosti, istine, saslušanja i pružanja pomoći strankama, načelo dvostepenosti rešavanja i načelo pravosnažnosti rešenja i mnoga druga.

U nastavku ćemo izložiti samo neka od načela koja se u savremenim zakonodavstvima koriste u okviru poreskog postupka, ograničavajući se samo na ona načela koje poznaje zakon Republike Srbije (ZPPPA, član 4-9).

- *Načelo zakonitosti;* Poreska uprava je dužna da ostvaruje sva prava i obaveze iz poreskopravnog odnosa u skladu sa zakonom pri čemu će u slučajevima kada procenjuje činjenice za donošenje zakonite odluke posvetiti jednaku pažnju i onim koje idu u prilog, i onim koje idu na štetu poreskog obveznika.
- *Načelo vremenskog važenja poreskih propisa;* Poreska obaveza se određuje na osnovu propisa koji su bili na snazi u vreme njenog nastanka, osim ako je zakonom predviđeno povratno dejstvo neke odredbe. Radnje koje se preduzimaju u poreskom postupku regulisane su propisima koji su na snazi u vreme kada se preduzimaju.
- *Načelo omogućavanja uvida u činjenice;* Poreska uprava mora da obezbedi uvid u sve činjenice koje su uzete u obzir prilikom donošenja bilo kog akta kojim se utvrđuju prava i obaveze poreskih obveznika.

- *Načelo čuvanja službene tajne u poreskom postupku;* na ovaj način se žele zaštititi prava poreskih obveznika. Tajnim podatkom se smatra: 1) svaki dokument, informacija, podatak ili druga činjenica o poreskom obvezniku do kojih su službena lica i sva druga lica koja učestvuju u poreskom postupku došla u poreskom, prekršajnom, predistražnom ili sudskom postupku; 2) podaci o tehničkim pronalascima ili patentima, kao i svi drugi podaci o tehnološkim postupcima koje primenjuje poreski obveznik, do kojih su službena lica i sva druga lica koja učestvuju u poreskom postupku došla u poreskom, prekršajnom, predistražnom ili sudskom postupku. Tajni podatak dužna su da čuvaju sva službena lica i druga lica koja učestvuju u poreskom, prekršajnom, predistražnom i sudskom postupku. Povreda tajnosti podataka se pred zakonom tretira ne samo kao ugrožavanje interesa pojedinca, nego i Republike.
- *Načelo postupanja u dobroj veri;* sve strane u poreskom postupku treba da postupaju u dobroj veri, ovo znači da učestalost i trajanje poreske kontrole treba da bude samo onoliko koliko je to neophodno.
- *Načelo fakticiteta;* Poreske činjenice utvrđuju se prema njihovoj ekonomskoj suštini što znači da će u slučajevima kada su ostvareni prihodi, odnosno stečena imovina na način koji je u suprotnosti sa prihodima, Poreska uprava utvrditi poresku obavezu u skladu sa zakonom kojim se uređuje odgovarajuća vrsta poreza.

3.2.2. Subjekti u poresko-pravnom odnosu

Poresko-pravni odnos je odnos u kome država nastupa sa pozicije superiornosti koja se ogleda u činjenici da ona utvrđuje prava i obaveze za sebe i obveznika (Isailović, 2009). Nastupajući sa pozicije vlasti, država ne samo da određuje koje će poreze (javne prihode) prikupljati, nego određuje i koliko će poresko opterećenje biti i propisuje uslove i rokove pod kojima se porezi moraju plaćati. U ovakvoj situaciji je vrlo bitno da se jasno definišu prava i obaveze poreskih obveznika i poreske vlasti koju u poreskom postupku zastupa poreska administracija.

Poreska administracija, budući da zastupa državu koja je superiorna u odnosu na poreskog obveznika, mora na neki način biti ograničena, odnosno svedena u društveno prihvatljive okvire. Ovo se sprovodi poštujući princip legaliteta i legitimiteta (Gorčić& Anđelković, 2005; 379).

Princip legaliteta znači da poreska administracija mora da, postupajući u okvirima njenih zakonskih ovlašćenja, primenjuje zakonske norme pravično i efikasno na sve poreske obveznike. Pri ovome ne sme ispoljiti nedostatke u radu koji bi doveli do nedovoljnog obuhvata poreskih obveznika budući da zakon propisuje da je poreska obaveza opšta, nejednakog postupanje prema obveznicima ili u vidu poreske diskriminacije. Ovaj princip označava i da poreska administracija u svome radu mora da postupa ne samo u skladu sa poreskim propisima materijalno-pravnog

karaktera (zakoni o pojedinim poreskim obilicima), nego i u skladu sa poreskim propisima formalnog, odnosno proceduralnog karaktera koji regulišu poreski postupak a time i ovlašćenja poreske uprave. Pored toga, poreska uprava mora da primenjuje i odgovarajuće podzakonske akte i opšte standarde oporezivanja.

Princip legaliteta je osnova za primenu principa legitimiteta koji označava da je poreska administracija jedini zakonom ovlašćeni, legitimni organ koji primenjuje poreze. Ona je kao upravna organizacija samostalna, samostalno izvršava poslove na celokupnoj teritoriji koju pokriva i organizuje se tako da obezbeđuje funkcionalno jedinstvo u sprovođenju poreskih propisa, ali je pod kontrolom i nadzorom ministarstva finansija, odnosno vlade.

S druge strane i poreski obveznici imaju prava i obaveze. Poreski obveznik, u skladu sa ovim zakonom, ima pravo da (ZPPPA, član 24):

- od Poreske uprave besplatno dobije informacije o poreskim propisima iz kojih proizlazi njegova poreska obaveza, a ako je neuk i osnovnu pravnu pomoć, što omogućava da prijavi i plati porez i obračuna i plati sporedna poreska davanja, u skladu sa propisima;
- u pismenom obliku dobije odgovor na pitanje koje je u takvom obliku postavio Poreskoj upravi, a tiče se njegove poreske situacije;
- zahteva da se Poreska uprava i njeni službenici ophode prema njemu sa poštovanjem i uvažavanjem;
- se o njemu prikupljeni podaci u poreskom postupku od strane Poreske uprave čuvaju kao tajni podatak i koriste, odnosno čine dostupnim drugim licima, odnosno organima ili organizacijama, samo u slučajevima kada je to zakonom dozvoljeno i na način kako je zakonom propisano;
- Poreska uprava poštuje njegovu privatnost;
- ostvari uvid u podatke o utvrđivanju i naplati poreza koji se o njemu vode kod Poreske uprave i zahteva izmenu nepotpunih ili netačnih podataka;
- zastupa vlastite interese pred Poreskom upravom neposredno ili putem punomoćnika;
- na propisan način koristi poreske olakšice;
- na propisan način i u propisanim rokovima dobije refakciju, refundaciju, odnosno povraćaj više ili pogrešno naplaćenog poreza;
- prisustvuje tokom poreske kontrole;
- dobije obrazloženje akata donetih u postupku poreske kontrole;
- daje obaveštenja poreskim organima u poreskom postupku;
- koristi pravna sredstva u poreskom postupku;
- koristi i druga prava utvrđena ovim zakonom i drugim poreskim zakonima.

Poreski obveznik čija su prava povređena ima pravo na sudsku zaštitu. Ako sud utvrdi da su prava poreskog obveznika povređena, naknada pretrpljene štete i sudski troškovi padaju na teret budžeta Republike, odnosno na teret budžeta jedinica lokalne samouprave.

S druge strane, njegova osnovna obaveza je da u, zakonom i drugim aktima, predviđenim rokovima plaća porez. Sam nastanak poreske obaveze, postupak i rokovi plaćanja se mogu razlikovati u zavisnosti od poreskog oblika ali ova osnovna obaveza ostaje. Pored opšte obaveze plaćanja poreza, poreski obveznik je dužan i da (ZPPPA, član 25):

- u propisanom roku podnese prijavu za registraciju Poreskoj upravi,
- podnese poresku prijavu Poreskoj upravi na propisanom obrascu, u roku i na način uređen poreskim propisima;
- podnese dokumentaciju i pruži informacije koje zahteva Poreska uprava u skladu sa poreskim propisima;
- vodi propisane poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja;
- u zakonskim rokovima tačno obračunava porez kada je po zakonu dužan da to sam čini;
- ne ometa i ne sprečava službena lica koja učestvuju u poreskom postupku u obavljanju zakonom utvrđene dužnosti;
- ne ometa i ne sprečava službena lica u obavljanju zakonom utvrđene dužnosti;
- u roku od 15 dana od dana otvaranja, odnosno zatvaranja računa obavesti Poresku upravu o otvaranju ili zatvaranju računa kod banke, druge finansijske organizacije, poštanske štedionice ili druge organizacije koja obavlja platni promet u Autonomnoj pokrajini Kosovo i Metohija ili u inostranstvu;
- bude prisutan tokom poreske kontrole;
- izvršava druge obaveze utvrđene zakonom.

3.2.3. Faze poreskog postupka

Poreski postupak može da se, u skladu sa ciljevima oporezivanja, podeli po fazama i to na fazu utvrđivanja, fazu naplate i fazu kontrole poreza, te žalbeni i kazneni postupak. I ovde postoje dve varijacije u zavisnosti od toga ko određuje porez-poreski organ (rešenjem o razrezu poreza) ili poreski obveznik kao kod poreza po odbitku (Gorčić& Anđelković, 2005; str. 377). U prvom slučaju poreska administracija određuje porez, a u drugom poreski obveznik sam obračunava porez, podnosi poresku prijavu i na račun javnih prihoda uplaćuje odgovarajući iznos. Zadatak poreske uprave u ovom slučaju je da evidentira uplate i da kontroliše poreskog obveznika i sprovedenu proceduru plaćanja. Kada govorimo o fazama oporezivanja, neki autori smatraju da upravljanje primenom poreza obuhvata šest koraka (Heđe, 1999).

To su:

- priprema spiska poreskih obveznika,
- utvrđivanje poreske osnovice svakog pojedinog poreskog obveznika,
- obračun i uplata (naplata) poreza,
- revizija; posebno dobija na značaju kada se želi obezbediti dobrovoljno ispunjavanje poreske obaveze u sistemu samoprijavlivanja,
- prigovori i njihovo rešavanje,
- sprovođenje prinudne naplate u slučajevima kada porez nije naplaćen u redovnoj proceduri.

Poreski postupak je u savremenim uslovima nezamisliv bez korišćenja poreskog identifikacionog broja (eng. *Taxpayer Identification Number*). Poreska administracija svakom obvezniku (fizičkom ili pravnom licu) dodeljuje njegov jedinstveni identifikacioni broj koji je nepromenljiv i koji ostaje kao trajno obeležje obveznika u poreskim evidencijama o čemu se obvezniku izdaje odgovarajuće rešenje.

Uvođenje ovog broja imalo je nekoliko osnovnih zadataka (IMF;2002):

- uspostavljanje registra o poreskim obveznicima u cilju identifikacije i praćenja ispunjavanja obaveza,
- otkrivanje poreskih obveznika koji nisu registrovani,
- otkrivanje poreskih obveznika koji nisu platili porez,
- ukrštanje podataka iz različitih izvora (treća lica kao izvori podataka za poresku administraciju).

Danas sve razvijene i većina zemalja u razvoju koriste ovakav vid identifikacije poreskog obveznika. U okviru EU svaka zemlja ima svoju bazu podataka i svoj sistem na osnovu koga dodeljuje jedinstveni identifikacioni broj svojim obveznicima. Ovakva identifikacija je posebno važna za one obveznike koji investiraju u druge zemlje ili koji u drugim zemljama imaju štedne računa čime se omogućava lakša primena pravila koja su propisana u okviru direktive o oporezivanju dohotka od kamata na štednju (eng. *Savings Directive*). Pošto različite zemlje imaju različite poreske identifikacione brojeve (u daljem tekstu PIB.) postoji internet portal koji u omogućava pretragu PIB-ova po zemljama EU.¹

Prema ZPPPA članom 26 je propisano da u cilju identifikacije poreskih obveznika, Poreska uprava dodeljuje fizičkim licima, preduzetnicima, pravnim licima i stalnim poslovnim jedinicama nerezidentnog pravnog lica poreski identifikacioni broj.

¹https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/tinByCountry.html

PIB se koristi u poreskom postupku i obavezno se unosi u:

- akt koji poreski obveznik podnosi Poreskoj upravi, organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja, drugim državnim organima i organizacijama i organima teritorijalne autonomije i lokalne samouprave;
- akt koji Poreska uprava dostavlja poreskom obvezniku;
- dokument kojim poreski obveznik plaća porez i sporedna poreska davanja;
- nalog kojim se banci nalaže plaćanje poreza i sporednih poreskih davanja;
- akt koji poreski obveznik podnosi organima i organizacijama nadležnim za vođenje registra i računa.

Sam poreski postupak se deli na prvostepeni i drugostepeni. U prvostepeni poreski postupak ubrajamo radnje utvrđivanja poreskog činjeničnog stanja, poreske osnovice i poreske obaveze te redovna naplata poreza.

Poreskom postupku prethodi opšti javni poziv potencijalnim poreskim dužnicima da podnesu poresku prijavu posle čijeg podnošenja se vrši priprema poreskog postupka u odnosu na svaki pojedinačni slučaj (Gorčić& Anđelković, 2005; str. 387).

Poreska prijava predstavlja (ZPPPA, član 38) izveštaj poreskog obveznika Poreskoj upravi o ostvarenim prihodima, izvršenim rashodima, dobiti, imovini, prometu dobara i usluga i drugim transakcijama od značaja za utvrđivanje poreza.

Poreski obveznik može podneti poresku prijavu elektronskim putem ili u pismenom obliku- neposredno ili putem pošte i preko ovlašćenog lica, kao i preko javnog beležnika za poreske obaveze po osnovu poreza na imovinu nastale u vezi sa prometom nepokretnosti.

Za sve poreze za koje je prevideno podnošenje poreske prijave elektronskim putem urađena je posebna stranica na internet portal Poreske uprave Republike Srbije (www.poreskauprava.gov.rs/e-porezi/portal.html) čiji je cilj da omogući brže i jednostavnije ispunjavanje poreskih obaveza. Portal "ePorezi" predstavlja skup elektronskih servisa koji omogućava ne samo predaju poreskih prijava elektronskim putem, nego i praćenje statusa poslatah prijava, uvid u stanje na računima poreskog obveznika, uvid u podatke iz Jedinstvenog registra poreskih obveznika, pregled prethodno elektronskim putem poslatah poreskih prijava, te dodelu ovlašćenja za korišćenje elektronskog servisa.

Poreska prijava može biti informativna poreska prijava i prijava za poreze po odbitku.

Poreska prijava za porez po odbitku (ZPPPA, član 41-42) je izveštaj koji poreski obveznik, odnosno poreski platac, podnosi Poreskoj upravi (u daljem tekstu: pojedinačna poreska prijava).

Pojedinačna poreska prijava sadrži:

- 1) zbirne podatke o obračunatom porezu po odbitku od strane jednog poreskog placa za sve primaooce prihoda;
- 2) pojedinačne podatke o obračunatom porezu po odbitku od strane jednog poreskog placa za svakog primaoca prihoda.

Informativna poreska prijava je izveštaj koji sadrži podatke od značaja za utvrđivanje poreske obaveze podnosioca te prijave.

Na osnovu poreske prijave ili podataka iz poslovnih knjiga, računovodstvenih evidencija i drugih zakonom propisanih iskaza utvrđuju se činjenice i vrši određivanje poreske obaveze.

Utvrđivanje poreza obavlja(ZPPPA, član 54):

- 1) sam poreski obveznik (samooporezivanje);
- 2) Poreska uprava, donošenjem poreskog rešenja, i to:
 - (1) u postupku poreske kontrole - ako poreski obveznik, suprotno zakonu, ne obavi utvrđivanje poreske obaveze ili ga izvrši netačno ili nepotpuno;
 - (2) u slučajevima kada je zakonom propisano da se ne sprovodi samooporezivanje ili kada je zakonom propisano da se, uprkos samooporezivanju, poresko rešenje mora doneti.

Poresko rešenje predstavlja pojedinačni upravni akt kojim se u konkretnoj poreskoj stvari od strane poreskog organa primenjuje poreski propis i utvrđuje poreska obaveza (Gorčić& Anđelković, 2005). Ukoliko poreski obveznik smatra da je poreskim rešenjem njegovo pravo narušeno, može da se žali i da ističe razloge da nije pravilno utvrđeno poresko činjenično stanje ili da sam zakon nije na adekvatan način primenjen. Izjavljivanjem žalbe na poresko rešenje započinje drugostepeni poreski postupak. Drugostepeni postupak takođe vodi poreska uprava i završava se donošenjem drugostepenog rešenja protiv koga se može pokrenuti upravni spor pred nadležnim sudom.

Sama naplata poreza može biti redovna i prinudna. Vršiti se, po pravilu, plaćanjem novčanog iznosa o dospelosti poreza na propisane uplatne račune javnih prihoda, u rokovima propisanim zakonom (ZPPPA, član 67).

Porez se može platiti i kupovinom vrednosnog papira (taksene marke, doplatne poštanske marke, fiskalne akcizne markice i sl.) u slučajevima propisanim zakonom.

Izuzetno poreska obaveza se može namiriti:

- 1) putem kompenzacije, na način i pod uslovima koje, u skladu sa poreskim zakonom, bliže uređuje ministar;
- 2) konverzijom potraživanja po osnovu poreza u trajni ulog Republike u kapitalu poreskog obveznika, na način i pod uslovima koje propiše Vlada.

Prinudna naplata poreza treba da bude izuzetan način naplate i postupak se pokreće rešenjem poreskog organa o određivanju prinudne naplate. Ovim rešenjem se određuje i predmet prinudne naplate. Predmet prinudne naplate mogu biti (ZPPPA, član 84):

- novčana sredstvima poreskog obveznika;
- novčana potraživanjima poreskog obveznika;
- zarada, odnosno naknada zarade, odnosno penzije, kao i druge vrste prihoda na tekućim računima fizičkih lica, u delu koji nije izuzet od izvršenja prema zakonu kojim se uređuje izvršenje i obezbeđenje;
- nenovčana potraživanja i druga prava poreskog obveznika;
- gotov novac i hartije od vrednosti;
- štedni ulozi;
- pokretne stvari;
- nepokretnosti.

Prinudna naplata poreza indikativna je u poresko-političkom smislu. Ukoliko se veliki iznosi poreskog duga naplaćuju prinudnim putem, to može biti signal da je poresko opterećenje preveliko, da je poreska politika neadekvatna, poreska administracija neefikasna, a tamo gde su učestale prinudne naplate, velika je verovatnoća da su i značajni iznosi poreza utajeni.

Poreski postupak se sprovodi radi naplate poreskog duga. Naplata (redovna ili prinudna) je samo jedan od oblika gašenja poreskog duga. Pored naplate, poreski dug se može ugasiti i zastarelošću i otpisom duga kao i drugim zakonom propisanim načinima. Zastarelost znači i gubitak potencijalnih prihoda i gubitak mogućnosti da se poreski obveznik kazni za izbegavanje plaćanja poreza. Zastarelost se može odnositi na:

- zastarelost prava za utvrđivanje poreza i sporednih poreskih davanja,
- zastarelost prava na povraćaj i refakciju odnosno refundaciju, poreza i sporednih poreskih davanja
- zastarelost pokretanja i vođenja prekršajnog postupka.

Otpis poreskog duga vrši se odlukom Vlade na predlog resornog ministra.

Zakonitost primene poreskih zakona i sve radnje koje su vezane za poreski postupak proveravaju se poreskom kontrolom. Sa stanovišta subjekata nad kojima se vrši može biti (Gorčić& Andelković, 2005):

- Kontrola poreskog obveznika gde se proverava da li poreski obveznik u skladu sa zakonom izvršava svoju obavezu,
- Kontrola poreske administracije: podrazumeva proveru zakonitosti rada poreske administracije i može biti interna i eksterna, upravna i sudska.

Sve oblike poreske kontrole poreskih obveznika mogli bi podeliti na:

- Formalnu kontrolu dokumenata koje poreski obveznik podnosi poreskoj administraciji; vrši se sa ciljem otkrivanja eventualnih grešaka i pre nego što je poreska obaveza razrezana,
- Kontrola poreske prijave; vrši se upoređivanje podataka koje je obveznik naveo u prijavi sa podacima kojima raspolaže poreska administracija,
- Poreska kontrola na terenu; u prostorijama poreskog obveznika se vrši upoređivanje iskaza u poreskoj prijavi sa stanjem u knjigama i stvarnim stanjem u sredstvima poreskog obveznika,
- Kontrola drugih učesnika u pravnom prometu; vrši se sa ciljem utvrđivanja stvarne poreske sposobnosti poreskog obveznika poređenjem sa drugim poreskim obveznicima,
- Poreska kontrola na javnim mjestima; ovaj oblik je posebno pogodan za otkrivanje novih poreskih obveznika.

Posmatrano sa aspekta kontrole poreskog obveznika, a prema zakonu (ZPPPA, član 123-129), poreska kontrola je postupak provere i utvrđivanja zakonitosti i pravilnosti ispunjavanja poreske obaveze, kao i postupak provere tačnosti, potpunosti i usklađenosti sa zakonom, odnosno drugim propisima, podataka iskazanih u poreskoj prijavi, poreskom bilansu, računovodstvenim izveštajima i drugim evidencijama poreskog obveznika koji vrši Poreska uprava, u skladu sa ovim zakonom. Ako se u poreskoj kontroli utvrde nepravilnosti ili propusti u izvršavanju obaveza iz poreskopravnog odnosa, poreskom obvezniku se nalaže da ih otkloni. Kontrola se vrši u poslovnim prostorijama poreskog obveznika, u službenim prostorijama Poreske uprave ili na drugom mestu, u zavisnosti od predmeta kontrole.

Poreski obveznik dužan je da, ako se poreska kontrola vrši u njegovim poslovnim prostorijama, obezbedi odgovarajuće mesto za rad poreskog inspektora. Pored toga, poreski obveznik je dužan da učestvuje u utvrđivanju činjeničnog stanja i daje obaveštenja i izjave na zahtev poreskog inspektora, zatim da poreskom inspektorom omogući uvid u stanje sirovina, reproduktionog materijala, poluproizvoda, gotovih proizvoda i robe i opreme, kao i da omogući uvid u poslovne knjige, evidencije i drugu dokumentaciju ili isprave.

O obavljenoj kontroli poreski inspektor sastavlja zapisnik na koji poreski obveznik ima pravo žalbe u zakonom propisanom roku. Ako se u postupku poreske kontrole utvrdi da poreski obveznik nije primenio, ili nije pravilno primenio propise prilikom utvrđivanja poreza, na osnovu zapisnika o izvršenoj poreskoj kontroli, donosi se rešenje kojim se nalaže poreskom obvezniku da u zakonom predviđenom roku plati utvrđenu poresku obavezu na propisane uplatne račune javnih prihoda, odnosno da otkloni druge utvrđene nepravilnosti.

Pitanja za diskusiju:

1. *Navedite vidove organizacije poreske administracije!*
2. *Koji su institucionalni oblici organizacije poreske administracije?*
3. *Navedite modele organizacije poreske administracije!*
4. *Opišite funkcionalni model!*
5. *Opišite model organizacije prema vrsti poreskog obveznika!*
6. *Opišite model organizacije prema vrsti poreza!*
7. *Koji su pokazatelji uspešnosti poreske administracije?*
8. *Šta je poreski identifikacioni broj i za šta se koristi?*
9. *Koje su prednosti informacionih sistema u administriranju porezima?*
10. *Navedite organizacionu strukturu Poreske uprave u Republici Srbiji!*
11. *Šta su poslovi Poreske policije?*
12. *Čime se bavi sektor za rad sa velikim poreskim obveznicima?*
13. *Navedite definiciju i ciljeve poreskog postupka!*
14. *Gde se ogledaju specifičnosti poreskog postupka u odnosu na druge upravne postupke?*
15. *Navedite načela poreskog postupka!*
16. *Šta se smatra podatkom na koji se primenjuje načelo tajnosti?*
17. *Ko su učesnici u poreskom postupku?*
18. *Objasnite princip legaliteta i princip legitimiteta!*
19. *Navedite prava poreski obveznika!*
20. *Koje su obaveze poreskih obveznika?*
21. *Koje su faze poreskog postupka?*
22. *Šta je poreska prijava?*
23. *Šta je poresko rešenje?*
24. *Kakva može biti naplata poreza i šta može biti predmet naplate?*
25. *Šta je poreska kontrola?*
26. *Ko vrši poresku kontrolu poreskih obveznika?*

II DEO
POREZI-POSEBNI DEO

4. POREZ NA DOBIT I POREZ NA IMOVINU

Rezime poglavlja: *Porez na dobit preduzeća (korporacija) ili porez na profit kako se još zove, predstavlja poreski oblik koji se danas sreće u poreskim sistemima svih savremenih zemalja. Brojne su, međutim, kontroverze koje se sreću u vezi sa njim, a odnose se na činjenicu da njegovom primenom može doći do pojave ekonomskog dvostrukog oporezivanja. Pored toga, postavlja se pitanje da li je poresko-tehnički i ekonomski opravdano ovaj porez primenjivati kod društva lica. Njegova primena podrazumeva korišćenje računovodstvenih standarda i računovodstvenih tehnika koje omogućavaju određivanje poreske osnovice i iznosa poreza kojeg treba platiti. Pored ovoga, postoji i mogućnost grupnog oporezivanja povezanih, odnosno zavisnih lica kao i pojava utanjene kapitalizacije i transfernih cena.*

Slično porezu na dobit, u teoriji se dugo raspravljalo da li je opravdano oporezovati imovinu. Danas se pod porezima na imovinu podrazumeva čitav niz poreskih oblika koji terete imovinu i to kako njeno posedovanje, tako i pravni promet imovine. U poreskopolićkom smislu i sa stanovišta snošenja poreskog tereta, važno je da li se radi o nominalnim ili realnim porezima na imovinu, odnosno da li oni terete samu imovinu ili prihode poreskog obveznika. Porez na uvećanu vrednost imovine je specifićan zbog činjenice da se on uvodi periodićno, sa ciljem da tereti samo onaj deo imovine koji je uvećan bez neposrednog angažmana njenog vlasnika.

U ovom poglavlju ćemo izloćiti osnovne elemente ova dva poreska oblika

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- **navedu koncepte i definišu elemente oporezivanja dobiti preduzeća,**
- **razumeju grupno oporezivanje,**
- **definišu transferne cene,**
- **definišu i objasne utanjenu kapitalizaciju,**
- **nevedu argument u prilog oporezivanju imovine,**
- **definišu i objasne poreze na imovinu u statici,**
- **definišu i objasne poreze na imovinu u dinamici,**
- **objasne kako dolazi do uvećanja imovine bez angažmana njenog vlasnika i objasne porez na kapitalnu dobit.**

4.1. Porez na dobit

Pre nego što se pozabavimo ekonomskom suštinom ovog poreskog oblika, treba napomenuti da se njegov naziv u terminološkom smislu razlikuje od zemlje do zemlje. Tako ga srećemo pod nazivom porez na dobit, porez na profit, porez na dobit korporacija i porez na dobit preduzeća. Bez obzira na njegov naziv u uporedno-pravnoj praksi, njegova ekonomska suština je uvek ista.

Danas znamo da se primenom poreza na dobit preduzeća, koji, istina, nije posebno izdašan, mogu ostvariti brojni ekstrasfiskalni ciljevi poreske politike. Diferenciranim oporezivanjem pojedinih delatnosti utiče se na optimalnu alokaciju resursa, posebnim oslobođenjima i olakšicama možemo uticati na razvoj pojedinih delatnosti, zapošljavanje i privlačenje stranih investicija što sve zajedno utiče na razvojnu funkciju poreza, a značajni su i aspekti kojima utiče na stabilizaciju privrednih kretanja.

4.1.1. Ekonomski aspekti oporezivanja dobiti preduzeća

Gledano kroz poresko-pravnu istoriju, kao i posmatrajući stavove u ekonomskoj teoriji, ovaj porez dugo vremena nije bio u primeni, a u teorijskom smislu je osporavan. Radilo se o tome da je dugo vremena smatrano da privredni subjekti nemaju dohodak u ekonomskom smislu i da ih kao takve ne treba oporezovati, nego oporezivanje treba vršiti kod fizičkih lica-akcionara. Međutim, iako je teorija osporavala poresku snagu privrednih subjekata, u finansijskoj praksi porez na dobit preduzeća je relativno rano uveden. Prvi put u krajem XIX v. u Pruskoj, a potom u Švajcarskoj, u SAD 1913, 1920. godine u Nemačkoj, u Engleskoj 1937. itd.

Bez obzira što je poreska politika prihvatila oporezivanje dobiti preduzeća, ostalo je još jedno pitanje koje nije jedinstveno rešeno.

Naime, sa kapitalističkim načinom proizvodnje i pojavom ukрупnjavanja kapitala, proizvodni subjekti menjaju i svoju pravnu formu pa društva lica (gde je jedno ili više fizičkih lica organizovalo poslovni proces) sve više zamenjuju društva kapitala- akcionarska i društva sa ograničenom odgovornošću. Ova društva postaju posebni pravni entiteti (pravni subjekti) i kao takvi imaju prava i obaveze nezavisno od njihovih osnivača. Društva lica nemaju u svim zakonodavstvima status pravnog lica, odnosno pravnu sposobnost, dok su društva kapitala uvek pravna lica.

U poreskopravnoj praksi se postavilo pitanje da li društva lica treba oporezovati kao samostalne poslovne jedinice ili njihovu dobit treba pripisati njihovim osnivačima i oporezivanje vršiti na nivou poreza na dohodak. U praksi je često, ali ne i uvek, usvojeno pravilo da poresko pravo sledi privredno, pa ako je društvo lica pravno lice, ono se oporezuje porezom na dobit, a ako nema status pravnog lica, njegova dobit se oporezuje kod osnivača porezom na dohodak.

Tabela 6: *Prihodi od poreza na dobit (OECD klasifikacija I200) u OECD zemljama u BDP (u procentima)*

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Australija	4.5	5.0	5.0	4.8	4.5	4.3	..
Austrija	1.9	2.0	2.0	2.2	2.1	2.3	2.4
Belgija	2.5	2.8	3.0	3.1	3.1	3.3	3.4
Kanada	3.2	3.1	3.2	3.3	3.3	3.2	3.2
Čile	4.0	4.9	5.8	4.4	4.2	4.3	4.3
Češka	3.2	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.6
Danska	2.3	2.2	2.6	2.8	2.8	2.6	2.7
Estonija	1.3	1.2	1.4	1.7	1.7	2.1	1.8
Finska	2.4	2.6	2.1	2.4	1.9	2.2	2.2
Francuska	2.3	2.6	2.6	2.6	2.3	2.1	2.0
Nemačka	1.5	1.7	1.7	1.8	1.7	1.7	2.0
Grčka	2.5	2.1	1.1	1.1	1.9	2.2	..
Mađarska	1.2	1.2	1.3	1.4	1.7	1.8	<u>2.2</u>
Island	0.9	1.7	1.9	2.1	3.3	2.4	2.5
Irska	2.4	2.2	2.3	2.4	2.4	2.6	2.7
Izrael	2.6	3.0	2.7	3.5	3.2	3.0	3.1
Italija	2.3	2.2	2.4	2.6	2.2	2.0	2.1
Japan	3.1	3.2	3.5	3.8	3.9	3.8	<u>3.8</u>
Koreja	3.2	3.7	3.7	3.4	3.2	3.3	3.6
Litvanija	1.0	1.4	1.6	1.6	1.5	1.6	1.7
Luksemburg	5.8	5.0	5.1	4.8	4.3	4.4	4.5
Meksiko	1.9	2.1	1.8	2.4	2.6	3.3	<u>3.6</u>
Holandija	2.3	2.2	2.1	2.2	2.6	2.7	3.3
Novi Zeland	3.7	3.9	4.5	4.4	4.3	4.6	4.7
Norveška	9.9	10.8	10.3	8.3	6.6	4.4	3.4
Poljska	1.9	2.0	2.1	1.8	1.7	1.8	1.9
Portugalija	2.7	3.1	2.7	3.3	2.8	3.1	3.1
Slovačka	2.5	2.4	2.4	2.9	3.3	3.7	3.8
Slovenija	1.8	1.7	1.2	1.2	1.4	1.5	1.6
Španija	1.9	1.9	2.2	2.1	2.1	2.4	2.3
Švedska	3.3	3.1	2.6	2.7	2.7	3.0	2.5
Švajcarska	2.7	2.8	2.8	2.8	2.8	3.0	3.0
Turska	1.8	1.9	1.8	1.6	1.6	1.4	1.7
Velika Britanija	2.9	2.9	2.7	2.6	2.5	2.5	2.8
SAD	1.8	1.8	2.0	2.1	2.3	2.2	2.2
<u>OECD - prosek</u>	2.7	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	..

Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na : www.stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=REV&lang=en

Prema OECD klasifikaciji ovi porezi su u okviru grupe 1000

1000 Porez na dohodak, dobit i kapitalne dobitke

1200 Porez na dohodak, dobit i kapitalne dobitke korporacija

1210 Na dohodak i dobit

1220 Na kapitalne dobitke

Primena poreza na dobit otvorila je, u ekonomskom smislu posmatrano, još jedan problem - problem ekonomskog dvostrukog oporezivanja. Ukoliko bi se dobit oporezivala samo na nivou akcionara, to znači da bi onaj deo dobiti koji ostaje u preduzeću i koji nije raspodeljen bio izuzet od oporezivanja. Ovo je direktno kršenje načela oporezivanja prema ekonomskoj snazi. Sa druge strane, ukoliko bi se dobit oporezovala na nivou preduzeća, to znači da bi onaj njen deo koji se raspodeljuje akcionarima bio dvostruko oporezovan-jednom na porezom na dobit, a drugi put porezom na dohodak i to, vrlo verovatno, primenom progresivnih poreskih stopa. Ova pojava se naziva ekonomsko dvostruko oporezivanje koje se definiše kao višestruko oporezivanje koje nastaje kada se istovremeno uvodi isti ili istovrstan (Raičević, 2008, str.131) porez na isti poreski objekat, pri čemu poreski obveznici u pravnom smislu nisu ista lica, ali u ekonomskom smislu su ili indentični, ili ekonomski povezani.

Navedeni problem je u savremenim poreskim zakonodavstvima rešen primenom jednog od oblika integracija poreza na dohodak i poreza na dobit. U zavisnosti koji oblik integracije je primenjen, govorimo o konceptima oporezivanja preduzeća.

4.1.2. Koncepti oporezivanja dobiti preduzeća

Dva su osnovna koncepta oporezivanja dobiti:

1. *Klasični sistem oporezivanja;* Kod ovog sistema nema poreske integracije. Porez na dobit se plaća na nivou preduzeća, pa se onaj deo dobiti koji se raspodeljuje na dividende oporezuje još jednom kod primalaca dividendi. Akumulisana dobit je samo jednom oporezovana.

U ovakvom sistemu dolazi do favorizovanja društva lica kod kojih se dobit oporezuje samo jednom i to na nivou akcionara, kao i do tendencija da se dividende iz poreskih razloga zadržavaju u preduzeću umesto da se raspodeljuju. Sve ovo utiče da tržišni akteri donose odluke vođeni ne samo tržišnom logikom, nego i poreskim propisima. Nosioi ekonomske politike, ipak, smatraju da ekonomski dvostruko oporezivanje ne dovodi do značajnijih distorzivnih efekata, a njegovo postojanje opravdavaju jednostavnošću i izdašnošću klasičnog sistema. Klasični sistem je danas u primeni samo u malom broju zemalja.

2. *Sistem poreske integracije*; ovde dolazi do međusobno uslovljenog poreskog tretmana kod poreza na dohodak i poreza na dobit u smislu da se delimično ili u celosti otklanja dvostruko oporezivanja. Sama poreska integracija se može pojaviti u dva vida:

- *Na nivou preduzeća*; dvostruko oporezivanje se otklanja primenom jedne od ove dve metode; sistema dvojnih stopa ili sistema odbijanja dividendi. Ako se primenjuje sistem dvojnih stopa to znači da se onaj deo dobiti koji će biti raspodeljen akcionarima oporezuje nižim poreskim stopama u odnosu na onaj deo koji će biti ostavljen u preduzeću u vidu akumulisane dobiti. Sistem odbijanja dividendi znači da se onaj dio dobiti koji će biti raspodeljen na akcionare ne uključuje u poresku osnovicu kod oporezivanja porezom na dobit.
- *Na nivou deoničara*; Na nivou preduzeća oporezuje se celokupna dobit bez ikakvih izuzetaka i olakšica vezanih za otklanjanje dvostrukog ekonomskog oporezivanja. Ovo otklanjanje se vrši u okviru poreza na dohodak i to primenom jedne od sledeće dve metode: sistema delimične olakšice za akcionare ili sistema imputacije. Kod primene sistema delimične olakšice za akcionare, dvostruko ekonomsko oporezivanje se otklanja tako što se u osnovicu poreza na dohodak ne uključuje celokupni iznos dividendi koje su pripisane akcionarima.

Sistem imputacije je najkomplikovaniji sistem i odvija se u tri faze. U prvoj fazi se na nivou poreza na dobit oporezuje celokupna dividenda. Druga faza je na nivou poreza na dohodak gde se u oporezivi dohodak uvrštava tzv. bruto dividenda (dividenda uvećana za porez koji je na nju plaćen na nivou preduzeća). Treća faza se odvija kada je obračunat porez na tako utvrđeni oporezivi dohodak i to odobravanjem poreskog kredita za iznos poreza koji je na dividende plaćen na nivou preduzeća. Sistem imputacije, iako najkomplikovaniji, danas je u primeni u najvećem broju razvijenih zemalja. Ovde treba napomenuti da sistem imputacije ima dva vida i to sistem pune imputacije pri kome se u potpunosti otklanja dvostruko oporezivanje i sistem delimične imputacije u kome se delimično otklanja dvostruko oporezivanje što znači da država, ipak, jedan deo dobiti poreski zahvata dva puta.

4.1.3. Elementi poreza na dobit

U daljem tekstu ćemo izložiti osnovne elemente poreza na dobit, ne ulazeći u dublju analizu konkretnih rešenja koja su zastupljena u pojedinim državama.

Videli smo da je u uporednom pravu koncept preduzeća različito definisan i da se negde kao obveznik ovog poreza javljaju samo društva kapitala, a negde je obveznik i društvo lica zbog čega nije potpuno terminološki korektno reći da je obveznik preduzeće ili korporacija. Možemo reći da je obveznik poslovni subjekat koji svojom aktivnošću na tržištu ostvari pozitivan poslovni rezultat.

Ovde se treba pozabaviti rasprostranjem poreske obaveze. Naime, obveznik je poslovni subjekat ali se njegova obaveza različito definiše u zavisnosti da li jeste ili nije rezident zemlje

koja vrši oporezivanje. Preduzeće je rezident neke zemlje ako je na njoj teritoriji upisano u sudski registar ili ima sedište stvarne uprave i kontrole (što se dokazuje u posebnom postupku). Ukoliko preduzeće po osnovu rezidentstva podleže pod poresku obavezu, ono će platiti porez po kriterijumu svetskog dohotka. Dakle, za dobit koje bilo gde u svetu ostvari, osim ako ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nije drugačije predviđeno.

Poslovni subjekat koji je nerezident plaća porez po kriterijumu izvora dohotka. Dakle samo za onaj deo dobiti koji ostvari na teritoriji zemlje koja propisuje oporezivanje. Porez će po kriterijumu svetskog dohotka platiti u zemlji rezidentstva.

Kako samo ime poreza kaže, poreska osnovica je ostvarena dobit. Dobit se prema računovodstvenim propisima i za potrebe vođenja poslovne politike iskazuje u bilansu uspeha. Međutim, ovako iskazana dobit ne može biti osnovica za oporezivanje. Za potrebe oporezivanja se sastavlja poseban dokument - poreski bilans, u kome se, u skladu sa važećim propisima, iskazuje oporeziva dobit. Oporeziva dobit iskazana u poreskom bilansu u odnosu na dobit u bilansu uspeha razlikuje se za određene korekcije koje se vrše kako na strani prihoda, tako i na strani rashoda. Dakle prihvataju se pokazatelji iz bilansa uspeha, ali uz korekcije koje propisuju poreski zakoni, a sa ciljem da se zaštiti poreska osnovica od preteranog smanjivanja.

Korekcije koje se vrše na strani javnih prihoda najčešće se odnose na cene među povezanim pravnim licima i iskazivanje zaliha. Transakcije između povezanih pravnih lica moraju se iskazati po tržišnim cenama, a ne po ugovorenim, ukoliko se ugovorena cena razlikuje od tržišne. Korekcija zaliha se vrši da bi se priznale samo one koje se odnose na tekući period za koji se porez i obračunava.

Korekcije koje se vrše na strani rashoda su brojnije. Vršiti se, pre svega, korekcija na utrošenom materijalu i nabavnoj vrednosti trgovačke robe. Naime, u izveštajnom bilansu je moguće koristiti više metoda za obračun (HIFO, LIFO, FIFO, planske cene, prosečne cene). Za potrebe poreskog bilansa se koriste prosečne cene, pa će izveštajni bilans biti korigovan ukoliko je korišćena neki od drugih metoda.

Slično je i sa amortizacijom. Za potrebe izveštajnog bilansa mogu se koristiti razne metode, a njihova primena omogućava da se iskaže veća ili manja dobit. Najčešće se koristi linearna, odnosno proporcionalna metoda. Za potrebe poreskog bilansa se mogu koristiti i druge. Tako će, ako se koristi degresivna metoda, otpis osnovnog sredstva biti veći u početnim godinama što će uticati na iskazivanje manjeg iznosa dobiti u tom periodu. Sličan efekat se dobija i primenom funkcionalne metode, dok će primena progresivne metode uticati da se iznos amortizacije iz godine u godinu povećava. Poreski zakoni dozvoljavaju da se koristi bilo koja metoda, ali kada se jednom izabere, mora se koristiti do potpunog amortizovanja osnovnog sredstva.

U cilju zaštite poreske osnovice, poreski zakoni donose propise koji limitiraju koliki se iznosi mogu priznati (najčešće iskazano u procentu od ostvarenog prihoda) za kulturne, verske, humanitarne, zdravstvene, obrazovne, sportske i naučne svrhe.

Neki rashodi se uopšte ne priznaju kao odbitna stavka u računanju oporezive dobiti. Ovde se ubrajaju rashodi za finansiranje političkih partija, plaćene kamate u poslovanju sa povezanim pravnim licima, kamate plaćene zbog kašnjenja u plaćanju poreza, doprinosa i drugih javnih prihoda čijem plaćanju je preduzeće izloženo.

Kod poreza na dobit se najčešće primenjuje jedinstvena i proporcionalna stopa. Primena jedinstvene stope znači da se ona neće razlikovati od jedne do druge delatnosti. Ovo smanjuje uticaj na ponašanje poreskih obveznika na tržištu, odnosno izbor delatnosti u kojoj će neki subjekat poslovati neće zavisi od visine poreskog opterećenja. Na taj način se postiže alokativna neutralnost.

Izbor proporcionalne stope, što znači da se visina stope ne menja sa promenom osnovice, onemogućava da deo dobiti koji se raspodeljuje na dividende bude dva puta progresivno oporezovan. S druge strane, primena progresivnih stopa bi destimulisala produktivna ulaganja i proizvodnju, raspoloživi kapital bi se usmeravao u nepokretnosti što bi negativno uticalo na privredni rast. Treba još napomenuti i da je prisutna tendencija da stope poreza na dobit budu relativno niske čime se nastoji zadržati domaći, a privući strani kapital.

Tabela 7: Pregled stopa poreza na dobit u odabranim zemljama

Zemlja	Stopa saveznog poreza na dobit	Stopa lokalnog poreza na dobit
Austrija	25%	0%
Bosna i Hercegovina	10%	0%
Francuska	33,3%	0%
Bugarska	10%	0%
Grčka	29%	0%
Slovenija	19%	0%
Srbija	15%	0%
SAD	21%	različite
Švajcarska	8,5%	različite
Rumunija	16%	0%

Izvor: Corporate Tax Rates 2018 - Deloitte dostupno na :
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>

Iz priložene tabele vidimo da su stope koje se primenjuju proporcionalne i da su ređe zemlje koje primenjuju i lokalne poreze na federalni porez. Ovde treba reći još i to da većina zemalja primenjuje i druge, snižene stope kada su mala preduzeća u pitanju, ali na to možemo gledati kao na posebnu vrstu olakšice.

Poreska politika je jasna; što je veći broj poreskih umanjjenja i oslobođenja to je distorzivni efekat veći, a alokativna neutralnost manja. Sve ovo utiče na ponašanje tržišnih aktera.

Sa druge strane, ako je zemlja odabrala da usmerava ekonomsku aktivnost i vodi poresku politiku, onda treba da iskoristi sve elemente koji joj stoje na raspolaganju. Kod primene poreza na dobit mogu se davati sve vrste olakšica; u odnosu na poreskog obveznika, poresku osnovicu, poresku stopu i olakšica u vidu poreskog kredita.

Olakšice koje se odnose na poreskog obveznika najčešće se tiču novoosnovanih preduzeća, preduzeća koja se osnivaju u nerazvijenom području i preduzeća u kojima je strani kapital većinski. Kreatori poreske politike mogu odlučiti da poslovne subjekte koji ispunjavaju ove uslove oslobode plaćanja poreza za određeni vremenski period što treba da podstakne preduzeće da se lakše pozicionira na tržištu. Ovakva olakšica koja podrazumeva potpuno oslobađanje od plaćanja poreza za određeno vreme je retka i češće se dozvoljava olakšica u vidu poreskog kredita i umanjjenja od poreske osnovice.

Olakšice koje se tiču umanjjenja poreske osnovice mogu biti svrstane u dve vrste: one koje odlažu plaćanje poreza i one koje ga definitivno umanjuju (Stojanović& Raičević, 2013). Na odlaganje poreske obaveze utiče primena ubrzane amortizacije, a na definitivno umanjivanje kada se od oporezive dobiti oduzme onaj deo dobiti koji je namenjen za reinvestiranje. Ovde možemo navesti i slučaj kada se dobit kao poreska osnovica uopšte ne određuje nego se preduzeće oporezuje prema ukupnom prihodu. Ovakvo oporezivanje je dozvoljeno uglavnom za mala preduzeća. Da bi neki poreski obveznik stekao status malog preduzeća, on mora ispuniti posebne uslove koji se obično odnose na ukupan prihod, broj zaposlenih i sl.

Olakšice u pogledu poreske stope podrazumevaju da se nekim poreskim obveznicima odobrava primena niže poreske stope u odnosu na standardnu. Tako se, primera radi, u Hrvatskoj gde je standardna poreska stopa 18%, preduzećima koja ostvare dobit manju od 3 miliona Hrvatskih kuna, odobrava da primene stopu od 12%.

Olakšice koje se odnose na poreski kredit podrazumevaju da se preduzeću dozvoljava umanjjenje već izračunatog poreza za određeni procenat ili apsolutni iznos. Uglavnom se odobravaju kao podsticaji za novozaposlene radnike ili kao investicioni poreski kredit, dakle za nova ulaganja u preduzeće.

4.1.4. Grupno oporezivanje

Pod pojmom grupno oporezivanje se podrazumeva situacija kada matična kompanija i njene filijale zajedno podnose poresku prijavu, tj. vrše poresko konsolidovanje pri čemu se omogućava međusobno prebijanje gubitka i dobitka, odnosno omogućava da se umanju poreska obaveze na nivou cele grupacije.

Pravila o grupnom oporezivanju su vrlo rigorozno postavljena što je i razumljivo s obzirom da se na ovaj način može vršiti izbegavanje plaćanja poreza i razlikuju se od zemlje do zemlja. Neophodno je, pre svega, definisati ko stiče pravo da bude grupno oporezovan. Prema važećem zakonu u Republici Srbiji (Zakon o porezu na dobit preduzeća, član 55-57.) matično pravno lice i zavisna pravna lica čine grupu povezanih pravnih lica ako među njima postoji neposredna ili posredna kontrola nad najmanje 75% akcija ili udela. Povezana pravna lica imaju pravo da traže poresko konsolidovanje pod uslovom da su svi rezidenti Republike.

Svaki član grupe povezanih pravnih lica dužan je da podnese svoju poresku prijavu i svoj poreski bilans, a matično pravno lice podnosi i konsolidovani poreski bilans za sve njih. Za obračunati porez po konsolidovanom bilansu obveznici su pojedinačna povezana pravna lica iz grupe, srazmerno oporezivoj dobiti iz pojedinačnog poreskog bilansa.

Zakon dalje predviđa da, ako se grupacija opredeli za režim grupnog oporezivanja, ona u njemu mora ostati najmanje pet godina. Ukoliko neka od članica grupacije želi da izađe iz ovog sistema pre isteka zakonom predviđenog roka sva povezana pravna lica su dužna da srazmerno plate razliku na ime poreske privilegije koju su iskoristili.

4.1.5. Transferne cene

Kao što je već jednom navedeno, pod transfernim cenama ili cenama nadohvat ruke, podrazumevaju se cene koje se ostvaruju u transakcijama između povezanih pravnih lica. Ovde se radi o cenama koje se razlikuju od tržišnih što čini da transakcije koje se iskazuju u takvim cenama smanjuju oporezivu dobit.

Prema Zakonu o porezu na dobit, (član 59-62.) licem povezanim sa obveznikom smatra se ono fizičko ili pravno lice u čijim se odnosima sa obveznikom javlja mogućnost kontrole ili značajnijeg uticaja na poslovne odluke. U slučaju posrednog ili neposrednog posedovanja najmanje 25% akcija ili udela ili ako neko lice poseduje najmanje 25% glasova u obveznikovim organima upravljanja, smatra se da postoji mogućnost kontrole nad obveznikom. Licem povezanim sa obveznikom smatra se i ono pravno lice u kome, kao i kod obveznika, ista fizička ili pravna lica neposredno ili posredno učestvuju u upravljanju, kontroli ili kapitalu.

Ukoliko je došlo do ovakvih transakcija, pravno lice koje podnosi poresku prijavu je dužno da ih u poreskom bilansu posebno iskaže i da posebno prikazuje vrednost istih transakcija po cenama koje bi se ostvarile na tržištu u slučaju da se nije radilo o povezanim licima (princip "van dohvata ruke").

Prilikom utvrđivanja cene transakcije po principu "van dohvata ruke" koristi se neka od zakonom dozvoljenih metoda i to ona koja najviše odgovara u konkretnom slučaju., Ovde je moguće koristiti i kombinaciju više metoda.

U ove svrhe se koriste sledeće metode (Zakonu o porezu na dobit, član 61.):

- 1) metoda uporedive cene na tržištu;
- 2) metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu (metoda troškova uvećanih za bruto maržu);
- 3) metoda preprodajne cene;
- 4) metoda transakcione neto marže;
- 5) metoda podele dobiti;
- 6) bilo koja druga metoda kojom je moguće utvrditi cenu transakcije po principu "van dohvata ruke", pod uslovom da primena metoda prethodno navedenih nije moguća ili da je ta druga metoda primerenija okolnostima.

4.1.6. Utanjena kapitalizacija

Utanjena kapitalizacija je pojava koja označava situaciju kada se preduzeće povedeno željom da ostvari poreske uštede finansira iz pozajmljenih umesto iz vlastitih sredstava, odnosno udeo pozajmljenih sredstava je značajno veći od udela vlastitih sredstava.

Naime, u strukturi kapitala je uobičajeno da se nalazi vlastiti i pozajmljeni kapital. Vlastiti kapital se formira iz sredstava osnivača, odnosno dobiti preduzeća, dok se pozajmljeni kapital uzima sa finansijskog tržišta i za njega se plaća cena u vidu kamate. Pošto se dobit preduzeća oporezuje, a onaj deo koji je raspodeljen u dividende i dva puta, a kamate se knjiže kao rashod i predstavljaju odbitnu stavku, preduzeće može ostvariti uštedu ako se finansira pozajmljenim umesto vlastitim kapitalom.

Da rezimiramo, ako je udeo pozajmljenih sredstava veći od udela vlastitih sredstava preduzeće može da ostvari (Raičević & Radičić, 2008):

- poreske uštede po osnovu odbitka troškova kamata na pozajmljena sredstva,
- izbegavanje ekonomskog dvostrukog oporezivanja dividendi,
- korišćenje povoljnije poreske stope poreza po odbitku na kamate ako je tako predviđeno ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

4.2. Oporezivanje imovine

Imovinu je za potrebe oporezivanja vrlo teško definisati jer je ona pravna, ekonomska i računovodstvena kategorija. S obzirom da je za poštovanje principa oporezivanja kao što su princip oporezivanja prema ekonomskoj snazi, princip pravičnosti i ravnomernosti u oporezivanju potreban što širi obuhvat predmeta oporezivanja, ovde ćemo navesti građansko-pravnu definiciju imovine po kojoj imovinu čine sva subjektivna imovinska prava i sve imovinske obaveze nekog lica (Popović, 1997, 728). Pri ovome, subjektivna imovinska prava obuhvataju stvarna prava kao što su pravo svojine, pravo službenosti i založno pravo, zatim druga apsolutna prava gde ubrajamo prava intelektualne svojine (autorska prava i patentna prava) i na kraju obligaciona prava (prava potraživanja).

Ovako široka definicija imovine nas upućuje na činjenicu da je neminovno da postoji i različitost poreza na imovinu, ali ćemo pre samog izlaganja reći nešto o opravdanosti oporezivanja imovine.

4.2.1. Ekonomski značaj i opravdanost oporezivanja imovine

Oporezivanje imovine spada u tzv. tercijarno oporezivanja. Država prvo zahvata prihode i dohodak obveznika u momentu kada se oni stvaraju oporezivanjem dobiti, dohotka ili pojedinačnih prihoda. Drugi put nas oporezuje u momentu kada raspoloživi dohodak (nakon oporezivanja) trošimo i na kraju, onaj deo dohotka koji uštedimo i koji se vremenom akumulira u imovinu (pokretnu ili nepokretnu) još jednom se obuhvata posredstvom raznih formi poreza na imovinu. Na ovaj način dolazi do višestrukog oporezivanja dohotka i postavlja se pitanje da li je to opravdano. Ovo pitanje se raspravlja i u okviru poreza na dohodak i jedinstvenog odgovora nema. Činjenica je, međutim, da poreze na imovinu ubrajamo u najstariji oblik javnih prihoda, a srećemo ih u svim savremenim poreskim sistemima uprkos tome što su oni fiskalno neizdašni kao što se vidi i u priloženoj tabeli.

Tabela 8: Prihodi od poreza na imovinu u OECD zemljama (OECD klasifikacija 4000) u BDP (u procentima)

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Australija	2.4	2.3	2.4	2.6	2.8	3.0	..
Austrija	0.5	0.5	0.6	0.7	0.6	0.6	0.6
Belgija	3.1	3.1	3.3	3.5	3.6	3.5	3.5
Kanada	3.8	3.7	3.7	3.7	3.7	3.8	3.8
Čile	0.8	0.8	0.9	0.8	0.8	0.9	1.0
Češka	0.4	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
Danska	1.8	1.9	1.8	1.8	1.8	1.9	1.9
Estonija	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
Finska	1.1	1.1	1.2	1.3	1.3	1.4	1.4
Francuska	3.5	3.6	3.8	3.8	3.9	4.0	4.1
Nemačka	0.8	0.9	0.9	0.9	1.0	1.1	1.1
Grčka	1.7	2.5	2.7	3.2	2.9	3.1	2.6
Mađarska	1.2	1.1	1.2	1.3	1.3	1.3	1.1
Island	2.3	2.3	2.5	2.5	2.5	2.0	1.9
Irska	1.4	1.7	1.8	2.0	2.2	1.5	1.3
Izrael	3.3	3.3	3.0	3.1	3.1	3.3	3.3
Italija	2.0	2.2	2.7	2.7	2.9	2.8	2.8
Japan	2.6	2.7	2.6	2.6	2.6	2.5	2.5
Koreja	2.6	2.7	2.6	2.5	2.7	3.1	3.0
Litvanija	0.9	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.1
Luksemburg	2.6	2.6	2.7	2.8	2.9	3.3	3.5
Meksiko	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	..
Holandija	1.4	1.2	1.1	1.2	1.4	1.4	1.5
Novi Zeland	2.0	2.0	2.0	1.9	2.0	2.0	2.0
Norveška	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2	1.1	1.2
Poljska	1.3	1.3	1.3	1.4	1.4	1.4	1.4
Portugalija	1.1	1.1	1.1	1.1	1.2	1.3	1.3
Slovačka	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
Slovenija	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
Španija	2.1	1.9	2.1	2.4	2.5	2.6	2.6
Švedska	1.0	1.0	1.0	1.1	1.1	1.0	1.1
Švajcarska	1.9	1.8	1.7	1.7	1.8	1.9	1.9
Turska	1.0	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2	1.2
Velika Britanija	3.9	3.9	3.9	4.0	4.1	4.1	4.2
SAD	3.1	3.0	2.9	2.9	2.8	2.7	2.7
OECD - prosek	1.7	1.8	1.8	1.9	1.9	1.9	..

Izvor: Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na:
www.stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=REV&lang=en

Opravdanost njihove primene se obrazlaže socijalno-političkim i ekonomskim razlozima. Socijalno-politički razlozi polaze od činjenice da veću imovinu poseduju bogatiji članovi društva pa je pravično da oni budu dodatno oporezovani, dok će siromašniji slojevi biti rasterećeni putem raznih olakšica prilikom oporezivanja nepokretnosti za stanovanje i primenom progresivnih stopa kod poreza na neto imovinu.

Ekonomski argumenti polaze od toga da, ako se oštrije oporezuje imovina koja se ne koristi u produktivne svrhe, to će naterati njihove vlasnike da takvu imovinu privedu nameni, te pozitivno uticati na optimalnu alokaciju resursa.

Konačno, u prilog oporezivanja imovine govori i činjenica da je imovina vidljiva i da se o njoj vode zvanične evidencije i poslovne knjige, te je relativno lako utvrditi poreski objekat i poresku osnovicu. Pri ovome treba imati u vidu da je kod oporezivanja nepokretnosti, posebno one koja se ne vodi u poslovnim knjigama, vrlo je teško utvrditi njenu vrednost kao osnovicu za oporezivanja.

4.2.2. Podela poreza na imovinu

U poreskoj teoriji, a na osnovu zajedničkih obeležja, porezi na imovinu se dele na:

1. Poreze na imovinu u statici,
2. Poreze na imovinu u dinamici,
3. Poreze na uvećanu vrednost imovine.

Svaka od ovih grupa ima svoje podgrupe. Porezi na imovinu u statici se dalje dele na:

- Periodični porez na nepokretnosti (nominalni porez na imovinu),
- Periodični porez na neto imovinu
- Jednokratni realni porez na imovinu

Porezi na imovinu u dinamici se dele na:

- Porez na prenos imovine uz naknadu; Naziva se i porez na finansijske i kapitalne transakcije
- Porez na prenos imovine bez naknade; Ovde ubrajamo dve vrste poreza; poreze u slučaju smrti i poreze na poklon.

U skladu sa teorijskom podelom je i njihovo obeležavanje i klasifikacija u međunarodnim klasifikacijama. Prema OECD klasifikaciji (OECD, 2018), ovi porezi se obeležavaju:

- 4000 Porezi na imovinu
 - 4100 Periodični porez na nepokretnosti
 - 4110 Porezi koji plaćaju domaćinstva
 - 4120 Ostali porezi
- 4200 Periodični porezi na neto imovinu
 - 4210 Porezi koji plaćaju pojedinci
 - 4220 Porezi koji plaćaju korporacije
- 4300 Porez na ostavinu, nasleđe i poklon
 - 4310 Porez na ostavinu i nasleđe
 - 4320 Porez na poklone
- 4400 Porez na finansijske i kapitalne transakcije
- 4500 Ostali neperiodični porezi na imovinu
 - 4510 Porez na neto imovinu
 - 4520 Ostali neperiodični porezi
- 4600 Ostali periodični porezi na imovinu

4.2.3. Porezi na imovinu u statici

Jedan od najstarijih poreskih oblika, pored glavarine, je periodični porez na nepokretnosti. U poreskoj praksi za ove poreze je ustaljen naziv i porez na nepokretnosti, odnosno samo porez na imovinu, dok u literaturi srećemo i nazive porezi na imovinu u užem smislu, odnosno nominalni porez na imovinu. Radi se o poreskom obliku koji nije naročito izdašan, ali njegovo postojanje se objašnjava sledećim razlozima (Gorčić&Anđelković, 2009):

- *Razlozi socijalno-političke prirode;* U zavisnosti od ciljeva ekonomske politike i od preovlađujućih stavova u društvu o tome koliko poreski sistem treba da bude redistributivan, uvođenjem poreza na imovinu mogu se dodatno opteretiti fundirani izvori prihoda (kapital),
- *Fiskalni razlozi;* Ovde se ne radi o fiskalno izdašnom porezu pa ga njegov fiskalni potencijal svrstava u dopunske izvore prihoda,

- *Razlozi političke prirode*; budući da je ovo po pravilu lokalni porez, utiče na političku snagu lokalnih zajednica i razvoj lokalne demokratije,
- *Razlozi poresko-tehničke prirode*; smanjena je mogućnost poreske evazije jer je poresku osnovicu kod nepokretnosti teško sakriti.

Porez na nepokretnosti srećemo u poreskim sistemima svih savremenih zemalja, a u literaturi su brojni argumenti u prilog i protiv njegovog uvođenja. Kao prednosti se navode (Vasiljević, 2016):

- Osnovica je lako uočljiva, a njena vrednost pri uobičajenim privrednim fluktuacijama nije sklona naglim promenama što izbegavanje plaćanja čini otežanim, a prihode stabilnim.
- Osnovica je nemobilna što takođe utiče da su prihodi relativno stabilni iz godine u godinu,
- Istraživanja su pokazala da je negativan uticaj na ponudu radne snage, proizvodnju i investicije jako mali. Od svih poznatih poreza samo glavarina ima manje distorzivne efekte, ali se ona odavno više ne primenjuje.
- Pozitivno utiče na optimalno korišćenje zemljišta i objekata
- Ne ispoljava regresivne efekte, a u zavisnosti od primenjenih poresko-političkih rešenja, može biti i progresivan.
- Predstavlja pogodan poreski oblik za punjenje lokalnih budžeta.

Postoje i argument koji su protiv uvođenja ovog poreza (Vasiljević, 2016) :

- Plaća se periodično na osnovu poreskog rešenja, i za razliku od nekih drugih poreskih oblika koji se plaćaju “pod anestezijom”, ovaj porez je vrlo uočljiv što može izazvati revolt kod građana. Ne vole ga ni političari jer znaju da su građani svesni da su im “dužni” javnu uslugu.
- Porez se razrezuje jednom godišnje; Iako je u većini poreskih sistema ostavljena mogućnost da se plaća u više rata, njegovo plaćanje građani često dožive kao udar na kućni budžet što kod njih može izazvati revolt i nezadovoljstvo.
- Percepcija ovog poreza kao nepravičnog često se susreće kod građana kod kojih postoji velika nesrazmera između nepokretnosti koje poseduju i tekućih primanja budući da se porez plaća iz primanja, a ne iz imovine. Ovo je posebno izraženo kod starijih građana koji su u nekim periodima svog radnog veka imali visoke dohotke koji su im omogućili sticanje značajne imovine, a u starijem dobu raspolažu sa relativno skromnim penzijama.

- Pošto je vrlo teško odrediti tržišnu vrednost nepokretnosti, može pokazivati i elemente nepravdičnosti pri čemu su neki poreski obveznici neopravdano izloženi velikom poreskom opterećenju.

Kada ukrstimo dobre i loše strane kao zaključak bismo mogli navesti da se porez na nepokretnosti održao u savremenim poreskim sistemima najpre zahvaljujući njegovom potencijalu da oporezuje povećanu ekonomsku snagu. Međutim, ima autora (Isailović, 2009) koji smatraju da je ovaj argument u prilog redistributivnom dejstvu poreza više političke nego što je suštinske prirode. Argument da se njegovom upotrebom utiče na produktivno korišćenje resursa i aktiviranje "mrtvog kapitala" ostaje kao validan.

Porez na nepokretnosti je analitički jer pojedinačno oporezuje pojedine imovinske delove koje obveznik poseduje i objektni porez. Njegova objektna priroda se ogleda u činjenici da se vrlo retko, uglavnom samo u slučajevima kada je u pitanju nepokretnost koja obvezniku služi za stanovanje, mogu pri oporezivanju uzeti u obzir lična i porodična situacija i subjektivne karakteristike poreskog obveznika.

Objekat oporezivanja su sledeća prava na nepokretnostima (Popović 1997, str.743)

- Pravo svojine,
- Pravo lične službenosti (pravo plodouživanja, pravo upotrebe, pravo stanovanja),
- Pravo dugoročnog zastupa stana ili stambene zgrade.

Poreski obveznik je lice (pravno ili fizičko) koje raspolaže navedenim pravima na teritoriji jurisdikcije koja uvodi oporezivanje. Ovde vidimo da je u upotrebi teritorijalni princip, a ne princip rezidentstva jer se pri oporezivanju ne uzima u obzir prebivalište i boravište, odnosno državljanstvo poreskog obveznika.

Osnovica može biti specifična, kada se porez plaća po fizičkoj jedinici mere, u ovom slučaju po kvadratnom metru ili *ad valorem*, odnosno vredonosna. U savremenim poreskim sistemima upotrebljava se vredonosna osnovica, gde se na procenjenu tržišnu vrednost nepokretnosti primenjuje odgovarajuća poreska stopa.

Primenjuju se niske i proporcionalne stope. Dva su ključna razloga za to; ovaj porez je uočljiv i izazvao bi revolt građana kada bi se primenjivala veća stopa. Drugo, pošto pada na teret dohotka, neopravdano je dva puta oporezovati dohodak progresivnim stopama. Smatra se da stopa od 1% kod poreza na nepokretnosti odgovara stopi od 20% kod poreza na dohodak. (Raičević& Radičić, 2008, str.107).

Sistem oslobođenja i olakšca je prilično razgranat. Dozvoljavaju se izuzimanja iz političkih, ekonomsko-političkih, socijalno-političkih i fiskalnih razloga. Olakšice i oslobođenja

su dozvoljena i u slučajevima kada se oporezuje imovina u kojoj žive poreski obveznik i članovi njegove porodice.

Za razliku od periodičnog poreza na imovinu koji je objektni i analitički, kod periodičnog poreza na neto imovinu koji je takođe porez na imovinu u statici, radi se o sintetičkom i subjektivnom porezu. Ovo znači da se ne oporezuju pojedini delovi imovine kao kod poreza na nepokretnosti, nego celokupna imovina kojom obveznik raspolaže. Međutim, bez obzira na teorijski zahtev da se obuhvati celokupna imovina, u praksi se uvek određeni imovinski delovi izuzimaju od oporezivanja. To su najčešće pokretne stvari manje tržišne vrednosti, predmeti domaćinstva, umetnički predmeti, nakit, polise životnog osiguranja i slično.

Ovakav pristup poreskoj osnovici omogućio je da se uvažavaju i subjektivne karakteristike obveznika, odnosno da se potpunije pristupi oporezivanju prema ekonomskoj snazi. Zbog toga se često kao obveznik kada su u pitanju fizička lica, umesto pojedinca javlja porodica. Iako treba da ima progresivne efekte, stopa koja se primenjuje je niska i obično je ispod 1%.

Bez obzira na njegove pozitivne efekte, razlozi administrativne, političke i ekonomske prirode čine da se on retko primenjuje u savremenim poreskim sistemima. U Evropi ga primenjuju Norveška, Švedska, Finska, Španija, Luksemburg i Švajcarska (Isailović, 2009).

Za razliku od nominalnih poreza gde je imovina samo objekat oporezivanja, dakle manifestacija ekonomske snage koja služi kao osnov za uvođenje poreza, a sam porez se ne plaća iz imovine nego iz dohotka obveznika, kod realnih poreza imovina je i poreski objekat i izvor iz koga se porez plaća. Ovo znači da država oporezivanjem zadire u imovinsku supstancu obveznika i da je umanjuje što se direktno kosi sa načelom izbora poreskog izvora (porezima treba zahvatiti samo obnovljive izvore prihoda). Sama činjenica da se na ovaj način umanjuje akumulirana imovina je dovoljna da shvatimo zašto realni porez ne može biti redovan poreski oblik. Uvodi se kao vanredan i najčešće jednokratni i to u situacijama kao što su saniranje posledica nepogoda i prirodnih kataklizmi, obnova zemlje nakon rata, prikupljanje sredstava za plaćanje ratne odštete i sl.

Ciljevi zbog kojih se uvodi nameću potrebu da stope budu oštre i progresivne, ponekad toliko velike da je to ravno konfiskaciji imovine. Tako je Francuska 1945. godine u želji da zahvati imovinu ratnih profitera uvela realni porez čije su stope bile između 5% i 100%. Nemačka je za saniranje posledica rata uvela porez sa stopama između 10% i 65%.

Iako je ovaj porez vanredni i jednokratni i zahvata samu imovinsku supstancu, moguće je primenom određenih poresko-tehničkih rešenja ublažiti njegove efekte. Tako je 1952. godine u Nemačkoj uveden porez za poboljšavanje ekonomskih i socijalnih prilika sa ciljem da zahvati 50% imovine fizičkih i pravnih lica. Predviđeno je da se porez plaća u narednih 30 godina u tromesečnim ratama tako da je njegovo snošenje, ipak, palo na dohodak i nije predstavljalo preterano veliki teret obveznicima (Popović, 1997.).

4.2.4. Porezi na imovinu u dinamici

Porezi na imovinu u dinamici ne oporezuju posedovanje imovine nego se plaćaju kada imovina menja svog vlasnika, dakle kada je predmet pravnog saobraćaja pa se nazivaju i saobraćajni porezi. Kao što je već rečeno, dele se u dve velike grupe u zavisnosti da li se radi o prometu imovine sa naknadom ili bez naknade. U prvom slučaju imamo porez na finansijske i kapitalne transakcije, a u drugom porez na poklon i poreze u slučaju smrti (porez na nasleđe i porez na ostavinu).

Porez na finansijske i kapitalne transakcije (porez na prenos apsolutnih prava) plaća se, kao što je već rečeno, u situacijama kada dolazi do prenosa imovine uz naknadu, dakle do prodaje. Sama činjenica da je vezan za akt prodaje tj. za trenutnu manifestaciju poreske sposobnosti, znači da nije periodičan, nego se plaća povremeno i jednokratno. Iako kažemo da su porezi na imovinu direktni ovaj poreski oblik je, slično porezima na potrošnju, indirektni (posredan) i u načelu prevaljiv. Čak je u praksi najčešći slučaj da porez koji se plaća prilikom prometa nepokretnosti pada na kupca, iako je formalni obveznik prodavac. Ovo zbog toga što je, radi sprečavanja evazije uglavnom predviđeno da se imovina ne može uknjižiti na novog vlasnika dok ne bude priložen dokaz o plaćenom porezu. Budući da je prenos vlasništva u interesu kupca, on pristaje da poreska obaveza bude prevaljena na njega i snosi poreski teret.

Objekat je prenos apsolutnih prava (prava na nepokretnostima, intelektualne svojine, udela i akcija u pravnom licu) uz naknadu.

Obveznik je prodavac, odnosno onaj koji prenosi prava koja su predmet oporezivanja.

Osnovica je ugovorena cena iz kupoprodajnog ugovora. Da bi se sprečilo izbegavanje plaćanja odnosno umanjenje poreske obaveze u uporednim zakonodavstvima se ostavlja diskreciono pravo poreskoj administraciji da, u slučaju kada posumnja da je u ugovor uneta manja cena, odredi stvarnu tržišnu vrednost predmeta kupoprodaje. Načini određivanja tržišne cene se posebno propisuju.

Poreske stope koje se primenjuju su niske i proporcionalne. Moguće je da se, ako se poreskopolički smatra prihvatljivim, primenjuju diferencirane stope.

Oslobođenja i olakšice se mogu davati iz socijalno-političkih ili ekonomskih razloga.

U porez na prenos imovine bez naknade ubrajaju se porez na ostavinu, porez na nasleđe i porez na poklon. Porezi na nasleđe i ostavinu zajedno spadaju u poreze u slučaju smrti. Njima se oporezuje imovina koju je neko nasledio nakon smrti ostavioca. Ovde imamo dve vrste poreza:

- Porez na ostavinu; Oporezuje se celokupna imovina koja je ostala iza pokojnika a tek nakon oporezivanja se deli na naslednike.

- Porez na nasleđe; Nasleđene imovinske čestice se oporezuju kod svakog naslednika pojedinačno.

Ovo su sintetički, jer oporezuju celokupnu imovinu pokojnika, i subjektni porezi jer visina poreskog opterećenja zavisi od naslednog reda. Jedan od ova dva poreza se danas nalazi u svim poreskim sistemima a njihova rasprostranjenost se objašnjava sledećim argumentima (Popović, 1997):

- *Finansijski*; nasleđivanjem dolazi do povećanja bogatstva a da naslednik nije učestvovao u njegovom stvaranju pa se smatra prihvatljivim da se ovaj događaj iskoristi za povećavanje javnih prihoda.
- *Ekonomski*; ovi porezi imaju manje distorzivne efekte od poreza na dohodak jer pogađaju bogatstvo koje obveznik nije stekao svojim radom pa samim time nije ni trebao da bira između rada i dokolice, odnosno između jedne ili druge delatnosti.
- *Socijalnopolitički*; oporezivanje nasleđenog bogatstva znači da se zahvata povećavanje poreske sposobnosti što je u skladu sa principom plaćanja poreza prema mogućnosti snošenja poreskog tereta. S druge strane, oni koji raspolažu većom imovinom treba i da plate veće poreze (vertikalna pravičnost)
- *Administrativni*; ovaj porez je ugodan za plaćanje jer se naplaćuje u povoljnom momentu za poreskog obveznika, u trenutku kada je on stekao vanredne prihode. S druge strane mogućnost poreske evazije je minimalna jer se porez utvrđuje uporedo sa imovinskim postupkom.
- *Kontrolni razlozi*; imaju korektivnu ulogu jer se njima zahvata akumulirano bogatstvo koje možda nije u zadovoljavajućem obimu obuhvaćeno prilikom oporezivanja dohotka i imovine u period dok je ostavilac bio živ.

Porez na poklon spada u treći porez iz ove grupe. Predstavlja analitički i subjektni porez. U poreskim zakonodavstvima se porezi u slučaju smrti i porez na poklon zajedno uređuju jer bi svaka razlika u poreskom opterećenju između poreza u slučaju smrti i poreza na poklon mogla dovesti do poreske evazije tako što bi se nasleđe poreskim vlastima prijavljivalo kao poklon i obrnuto.

Predmet oporezivanja je nasleđena imovina, odnosno imovina ostala iza umrlog ili imovina koja je data kao poklon. Osnovica je vrednost ovakve imovine. Poreski obveznik je poklonoprimac, odnosno naslednik. Ovaj porez uvažava određena oslobođenja i olakšice, a one se odnose na nasledni red tj. srodstvo poklonoprimca i poklonodavca, odnosno naslednika i ostavioca. Često se pokloni manje materijalne vrednosti ne oporezuju.

4.2.5. Porez na uvećanu vrednost imovine

Ovde se radi o jednom specifičnom porezu koji se naplaćuje kada dolazi do uvećavanja vrednosti imovine bez posebne aktivnosti njenog vlasnika nego je do uvećanja došlo kao posledica dejstva vanjskih faktora. Može se raditi o posledicama konjunktura u privredi, posledicama rasta rente, izvođenja velikih infrastrukturnih radova i sl. U svim ovim slučajevima vrednost imovine raste, a da njen vlasnik nije imao nikakva dodatna ulaganja.

Ovaj porez se može javiti kao opšti (kada dolazi do porasta vrednosti celokupne imovine) ili posebni (raste vrednost samo nekih imovinskih delova). U poresko-tehničkom smislu se postavlja pitanje kako i kada utvrditi da li je došlo do ovakvog porasta vrednosti, da li porez treba da bude plativ u vremenskim intervalima npr. svakih pet ili deset godina ili ga treba naplaćivati u posebnim slučajevima kada dolazi do prenosa imovine.

Najčešće se plaća prilikom prenosa imovine i to u slučajevima kada je imovina u skorije vreme (najčešće pet godina) bila predmet pravnog prometa. Osnovica se određuje kao razlika između veće, sadašnje kupoprodajne cene i manje cene koja je uneta u prethodni ugovor. Pri ovome treba uzeti u obzir i depresijaciju novca kako bi se cene posmatrale u realnim okvirima. Primenjuju se oštre i progresivne poreske stope.

Pitanja za diskusiju:

1. *Zašto je u finansijskoj teoriji osporavana opravdanost oporezivanja preduzeća?*
2. *Koje kontroverze oporezivanje preduzeća izaziva?*
3. *Kako dolazi do ekonomskog dvostrukog oporezivanja?*
4. *Koji su osnovni koncepti oporezivanja dobiti preduzeća?*
5. *Objasnite klasični sistem!*
6. *Gde se može vršiti poreska integracija?*
7. *Koji su sistemi poreske integracije?*
8. *Kakva može biti poreska integracija?*
9. *Kako se definiše obveznik poreza na dobit?*
10. *Šta je osnovica poreza na dobit?*
11. *Koje su najčešće korekcije koje se vrše u poreskom bilansu?*
12. *Zašto se kod poreza na dobit primenjuju jedinstvene i proporcionalne stope?*
13. *Šta je grupno oporezivanje?*
14. *Šta su transferne cene?*
15. *Ko su povezana pravna lica u smislu odredbi o transfernim cenama?*
16. *Koje metode se koriste da bi se odredila cena "van dohvata ruke"?*
17. *Šta je utanjena kapitalizacija?*
18. *Kako se imovina definiše?*
19. *Koji argumenti se navode u prilog opravdanosti uvođenja poreza na imovinu?*
20. *Kako se dele porezi na imovinu?*
21. *Koji su argumenti za uvođenje periodičnog poreza na nepokretnosti?*
22. *Koji su argumenti protiv uvođenja periodičnog poreza na nepokretnosti?*
23. *Ko je poreski obveznik poreza na nepokretnosti?*
24. *Kakva je razlika između periodičnog poreza na neto-imovinu i periodičnog poreza na nepokretnosti?*
25. *Šta su saobraćajni porezi?*
26. *Zašto se porez na prenos apsolutnih prava ubraja u posredne poreze?*
27. *Navedite elemente poreza na prenos apsolutnih prava uz naknadu!*
28. *Kakva je razlika između poreza na nasleđe i poreza na ostavinu?*
29. *Zašto se porezi u slučaju smrti i porez na poklone jedinstveno, u jednom zakonu regulišu?*
30. *Šta je kapitalna dobit?*
31. *Kakav može biti porez na uvećanu vrijednost imovine?*

5. OPOREZIVANJE DOHOTKA

Rezime poglavlja; Porez na dohodak fizičkih lica predstavlja jedan od najizdašnijih ali i administrativno najkomplikovanijih poreskih oblika. Pored fiskalne izdašnosti, omogućava ostvarivanje i drugih važnih aspekata ekonomske i socijalne politike države. Primena progresivnih stopa sa svojim kontracikličnim dejstvom utiče na stabilizaciju makroekonomskih kretanja čime se ostvaruju ciljevi stabilizacione politike. Njegovi progresivni elementi, takođe, utiču i na pravedniju raspodelu dohotka u društvu i smanjivanje nejednakosti. U savremenoj poreskoj praksi i literaturi srećemo više različitih sistema porezana dohodak. Najzastupljeniji je globalni porez sa sintetičnom i sveobuhvatnom osnovicom i velikim brojem oslakača i oslobođenja. Ovakav poreski oblik se primenjuje u najvećem broju zemalja.

U savremene oblike oporezivanja dohotka ubrajamo dualni porez, ravni ili proporcionalni porez-flat tax, i negativni porez na dohodak. U ovom poglavlju prvo ćemo se osvrnuti na značaj ovog poreskog oblika u poresko-političkom smislu, a potom ćemo obraditi sve sisteme poreza na dohodak pri čemu će poseban akcenat biti stavljen na njegov najrasprostranjeniji oblik-sintetički porez.

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- **definišu pojam dohotka,**
- **navedu tradicionalne koncepte oporezivanja dohotka,**
- **definišu i objasne elemente sintetičkog poreza na dohodak,**
- **razumeju i objasne ulogu akontacionih poreza,**
- **objasne dualni porez na dohodak,**
- **objasne ravni porez- flat tax.**

5.1. Koncepti oporezivanja dohotka

Koncepte oporezivanja dohotka delimo u dve velike grupe; tradicionalne i savremene koncepte oporezivanja. U tradicionalne sisteme spadaju: cedularno, sintetičko i mešovito oporezivanje.

Savremeni koncepti podrazumevaju ravni porez-*flat tax*, dualni porez i negativni porez na dohodak. Pošto je negativni porez na dohodak još uvek u samo domenu teorijskih razmatranja, ovde ga nećemo posebno obrađivati.

Da bismo razumeli bilo koji od navedenih koncepata, moramo prvo razumeti sam pojam dohotka.

5.1.1. Pojam dohotka

Dohodak je pojam koji je finansijska teorija preuzela iz makroekonomije.² Pri tome, dohodak u makroekonomiji podrazumeva novostvorenu vrednost koja se može izračunati umanjenjem ukupnih prihoda za sve troškove koje je proizvodna jedinica imala. Sličan koncept se primenjuje i na obračun nacionalnog dohotka kao ukupne mase novostvorene vrednosti u nekom društvu u posmatranom vremenskom periodu. Finansijska teorija, međutim, ne može da prihvati ovakvu definiciju jer se ona ne može upotrebiti u poresko-političke svrhe izračunavanja visine dohotka kao poreske osnovice. Zbog toga je neophodno terminološki i sadržinski razgraničiti pojmove prihod i dohodak, a potom i pojmove porez na prihod i porez na dohodak.

Pod prihodom podrazumevamo sredstva koje pojedinac ostvari ekonomskom aktivnošću iz pojedinačnih izvora. Istorijski razvoj javnih finansija beleži izdvajanje dela tako ostvarenih prihoda za potrebe države ili feudalnog gospodara još u starom veku. U grčkim gradovima i staroj rimskoj državi plaćala se glavarina, u okviru feudalnog društveno-ekonomskog uređenja kao posebna novčana naknada za neučestvovanje u ratu plaćala se vojnica feudalnom gospodaru, dok je za srednji vek bilo karakteristično plaćanje klasnog poreza. Ovakve poreze nazivamo subjektivni porezi u užem smislu jer kao osnov imaju samu ličnost poreskog obveznika.

Modifikacijom glavarine i klasnog poreza razvijaju se porezi iz prihoda. Prvo su se još u starom veku javili porezi na prihode od poljoprivrede, a sa razvojem gradova razvijaju se i drugi oblici prihoda koji se javljaju kao mogući poreski izvori, dolazi do oporezivanja prihoda od

²Kao podloga za ovaj deo knjige korišćena je doktorska disertacija koju je autor odbranio 2008. godine na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Beogradu.

zemljišta i zgrada te prihoda od raznih privrednih delatnosti kao što su trgovina i zanati. Razvoj finansijskog kapitala i stvaranje akcionarskih društava uslovio je pojavu prihoda od kapitala kao mogućeg poreskog izvora. Osnovna karakteristika poreza iz prihoda je da su to objektni porezi, što znači da je za oporezivanje bitan sam prihod, a ne i ličnost obveznika.

Kao najmlađi oblik poreza iz prihoda javlja se porez na prihod od rada. Kod ovog poreza dolazi do određene subjektivizacije. Naime, porez se plaća na prihode iz radnog odnosa, naknade imenovanim licima, penzije, te zarade od obavljanja raznih profesionalnih delatnosti ukoliko one ne podležu porezu na prihode od samostalnih delatnosti. Prilikom utvrđivanja visine poreske obaveze uzimaju se u obzir brojni faktori koji unose elemente subjektivizacije kao što su troškovi prevoza do radnog mesta, troškovi za nabavku uniformi, instrumenata, troškovi stručnog usavršavanja i sl. Kod ovog poreskog oblika susrećemo se i sa određenim oblicima ličnih oslobođenja i olakšica. Sam objekat nije materijalna činjenica, nego je to radna sposobnost, odnosno fizička ili intelektualna snaga pojedinca.

Sintetizacijom navedenih pojedinačnih poreza iz prihoda od XIX veka pa naovamo razvija se poseban, manje-više sveobuhvatan, porez koji tereti sve prihode obveznika kao sumu njegovih pojedinačnih primanja iz različitih izvora. Uvodi se porez na dohodak koji ima elemente i subjektivnih i objektivnih poreza iz prihoda.

Bez obzira što se radi o jednom poresko-politički značajnom i finansijski izdašnom poreskom obliku, njegov objekat-dohodak predstavlja pojam koji nauka još nije definisala na odgovarajući način.

Ono što se sa sigurnošću može reći o dohotku je da (Popović, 1999, str.166):

- je apstraktne prirode i
- ima zbirni karakter.

Apstraktna priroda dohotka počiva na činjenici da se dohodak kao takav formira sabiranjem prihoda iz različitih izvora koji zajedno doprinose ekonomskoj snazi pojedinca. Dok svaki posebni prihod predstavlja pojedinačnu, objektivnu činjenicu, rezultat konkretnog ili apstraktnog rada, tekućeg ili minulog, dohodak ne predstavlja samo prost zbir pojedinačnih prihoda nego i novu kategoriju koja kvalitativno ima šire značenje i drugačiji uticaj na ponašanje i pozicioniranje pojedinca u odnosu na druge članove društva. U poresko-političkom smislu apstraktna priroda dohotka omogućava da se odredi mesto pojedinca s obzirom na druge vredonosne i socijalne, ali isto tako apstraktne, kategorije kao što su pravičnost i jednakost.

Zbirni karakter dohotka ukazuje da se vrši sabiranje pojedinačnih prihoda iz različitih izvora što omogućava da se različite kategorije prihoda sintetizuju i jedinstveno obuhvate u pogledu oporezivanja. Na ovaj način je moguće potpunije sagledavanje ekonomske snage i sposobnosti pojedinca da doprinese formiranju mase sredstava za zadovoljavanje zajedničkih potreba u društvu.

U poresko-računovodstvenom smislu dohodak se definiše kao zbir svih neto prihoda nekog pojedinca u posmatranom vremenskom periodu, konkretno uzevši u poreskom razdoblju. Suština fiskalno računovodstvenog pristupa ogleda se u sledećem:

Za definisanje osnovice koristi se metod enumeracije. Ovo znači da se u zakonima pojedinačno nabrajaju svi prihodi koji sačinjavaju dohodak. Često se koristi postupak pri kome se navedu sve „uobičajene“ vrste prihoda, a potom se dodaje jedna rezidualna stavka koja kaže da u osnovicu treba uključiti i sve druge prihode koje obveznik ostvari bez obzira iz kojih izvora potiču, osim onih koji su zakonom izričito izuzeti.

Za utvrđivanje visine dohotka za oporezivanje koristi se neto pristup. Na ovaj način se u obzir uzima samo stvarno povećanje ekonomske snage, odnosno „potencijalne potrošnje.“ Ovo znači da se svi rashodi koje je obveznik imao prilikom stvaranja dohotka moraju posmatrati kao troškovi za očuvanje i obnavljanje njegove snage kao faktora proizvodnje. Međutim, ne postoji egzaktan metod koji bi omogućio da se precizno izračuna ovo povećanje ekonomske snage, pa se u nedostatku tačnih pokazatelja koristi drugo najbolje rešenje po kome se zakonima propisuje koji se troškovi i u kom maksimalnom iznosu mogu uzeti u obzir kao rashodi neophodni za stvaranje i očuvanje dohotka. Smatra se da ovo nije problem kod oporezivanja plata jer je jednostavno utvrditi iznos za obračunavanje poreza: dovoljno je da saberu sve neto prihode koje obveznik primi – plate, kamate, dividende. Problem nastaje kada treba utvrditi prihode onih koji obavljaju samostalnu delatnost. S obzirom da ovde nije razdvojen prihod od rada i prihod od kapitala, potrebno je rešiti pitanje adekvatnog metoda obračuna amortizacije i pitanje metoda korekcije zaliha.

S druge strane, isto kao i kod nenovčanih ličnih primanja zaposlenih, javlja se problem razdvajanja rashoda na potrošnju i legitimnih troškova poslovanja. Stiglic navodi primer vlasnika poslastičarnice koji jede kolače dok radi. On može tvrditi da testira kvalitet proizvoda ili da ih jede zato što na taj način ostvaruje reklamne efekte. U tom slučaju pojedeni kolači treba da se knjiže kao rashodi poslovanja. Ali šta ako ih jede iz samo jednog razloga - zato što voli slatkiše? Onda su to rashodi na potrošnju i trebaju da sačinjavaju dohodak poslastičara. Međutim, kako utvrditi koji su njegovi stvarni motivi? Odgovor je – nikako. Zbog toga se u zakonima propisuje (normira) i to najčešće u procentima od ukupnog prihoda, iznos do koga se neki trošak može priznati kao rashod poslovanja kod samozapošljavanja.

Davanja u naturi koja potiču iz radnog odnosa, kao što su korišćenje službenog automobila i službenog telefona u private svrhe, podela zimnice, davanje proizvoda firme zaposlenim po sniženim cenama i sl, uračunavaju se u osnovicu kako je propisano posebnim zakonima i pravilnicima. Ovde je poresko-politički izbor sličan ili istovetan sa pitanjima priznavanja troškova poslovanja.

Uzima u obzir samo efektuirane transakcije, odnosno koristi metod realizacije. Prihodi se oporezuju kada se isplate zarade.

5.1.2. Tradicionalni sistemi oporezivanja dohotka građana

Isto kao što ne postoji jedinstvena definicija dohotka koja bi omogućavala da se sve vrste prihoda i prihodi iz svih izvora obuhvate u jedinstvenu formulaciju za potrebe poreskih zakonodavstava, ne postoji ni jedinstvena tipologija i sistematizacija pojedinih sistema oporezivanja dohotka. Ovo je i razumljivo s obzirom na sledeće dve činjenice.

Prvo, dohodak je sam po sebi apstraktan pojam koji, ako pođemo od računovodstvene definicije, predstavlja zbir svih neto prihoda obveznika. Pošto postoji veliki broj raznovrsnih oblika prihoda teško ih je poreski obuhvatiti samo jednim poreskim oblikom, odnosno sa nekoliko relativno unificiranih poreza. Pojava novih tehnologija i novih oblika ostvarivanja dohotka (internet trgovina, prodaja virtuelnog prostora, problemi definisanja rezidentsva i imovinskih prava na globalnoj mreži itd.) nameću potrebu novog pristupa i novih tehnika pri obračunu oporezivog dohotka. Ovo uslovljava diverzifikaciju modaliteta i tehnika oporezivanja.

S druge strane, dohodak predstavlja opipljivu ekonomsku veličinu, objektivnu kategoriju koja se može brojčano izraziti, dok porez na dohodak treba da uvaži određene subjektivne okolnosti obveznika. Na taj način objektivni karakter dohotka neminovno se za poreske svrhe subjektivizuje. Ovo otežava tipizaciju poreza kao subjektivnog ili objektivnog.

Istorijski i uporedno posmatrano poreska zakonodavstva su rezultirala većim brojem modaliteta oporezivanja dohotka fizičkih lica. U okviru javnofinansijske teorije postoji konsenzus oko toga da se tradicionalni sistemi oporezivanja mogu podeliti u tri grupe: cedularno, mešovito i sintetičko oporezivanje. Pored tradicionalnih, danas imamo i tri savremena koncepta oporezivanja dohotka, a to su: sistem ravnog ili proporcionalnog poreza (eng. *flat tax*), dualni sistem poreza na dohodak (eng. *dual income tax*), sistem negativnog poreza na dohodak (eng. *negative income tax*).³

Prema klasifikaciji OECD porez na dohodak se svrstava kako sledi:

1000 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke

1100 Porez na dohodak, dobit i kapitalne dobitke pojedinca

1110 Na dohodak i dobit

1120 Na kapitalne dobitke

Prihode od ovog poreza u zemljama OECD možemo videti u priloženoj tabeli.

³Sistem negativnog poreza na dohodak u javnofinansijskoj teoriji i poreskoj praksi još uvek nije dovoljno razrađen pa se njime nećemo posebno baviti u ovom udžbeniku.

Tabela 9: Prihodi od poreza na dohodak (OECD klasifikacija I100) u OECD zemljama u BDP (u procentima)

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Australija	9.8	10.2	10.6	10.7	11.4	11.7	..
Austrija	9.2	9.2	9.6	9.8	10.1	10.5	9.2
Belgija	12.0	12.2	12.3	12.9	13.0	12.7	12.3
Kanada	10.7	11.0	11.3	11.2	11.4	11.8	11.6
Čile	1.3	1.4	1.5	1.4	1.4	2.0	1.8
Češka	3.3	3.5	3.6	3.7	3.6	3.6	3.8
Danska	23.2	23.2	23.3	25.0	26.3	25.3	24.4
Estonija	5.3	5.1	5.2	5.5	5.7	5.8	6.0
Finska	12.1	12.3	12.5	12.8	13.4	13.3	13.0
Francuska	7.2	7.4	8.0	8.4	8.5	8.5	8.6
Nemačka	8.5	8.8	9.4	9.6	9.6	9.8	10.0
Grčka	4.0	4.8	7.0	6.0	5.9	5.5	..
Mađarska	6.5	5.0	5.7	5.3	5.3	5.3	4.9
Island	12.2	13.0	13.2	13.7	13.5	13.5	14.2
Irski	8.1	8.5	8.9	9.0	9.1	7.3	7.3
Izrael	5.5	5.5	5.4	5.4	5.7	6.1	6.2
Italija	11.2	11.0	11.6	11.6	11.2	11.3	11.1
Japan	4.9	5.1	5.2	5.5	5.7	5.8	5.7
Koreja	3.3	3.5	3.7	3.7	4.0	4.3	4.6
Litvanija	6.2	5.6	5.7	5.8	5.9	5.9	6.3
Luksemburg	7.9	8.2	8.4	8.7	8.7	9.0	9.2
Meksiko	2.4	2.4	2.5	2.6	3.0	3.3	3.5
Holandija	7.8	7.4	7.0	6.9	7.0	7.7	7.3
Novi Zeland	11.4	11.3	12.1	11.8	12.5	12.6	12.1
Norveška	9.9	9.7	9.7	9.9	9.9	10.7	10.5
Poljska	4.4	4.3	4.5	4.5	4.6	4.7	4.9
Portugalija	5.4	6.0	5.8	7.7	7.7	7.3	6.8
Slovačka	2.6	2.8	2.9	2.9	3.0	3.1	3.3
Slovenija	5.6	5.6	5.7	5.1	5.1	5.1	5.3
Španija	6.8	7.1	7.4	7.5	7.6	7.2	7.2
Švedska	12.0	11.7	11.9	12.2	12.2	12.6	13.2
Švajcarska	8.4	8.4	8.5	8.4	8.4	8.6	8.7
Turska	3.5	3.5	3.6	3.5	3.6	3.7	3.7
Velika Britanija	9.4	9.4	9.0	9.0	8.8	9.0	9.1
SAD	8.2	9.3	9.3	10.0	10.2	10.6	10.5
<u>OECD - prosek</u>	7.7	7.8	8.1	8.2	8.4	8.4	..

Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na :
<https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=rev&lang=en>

5.1.3. Cedularno oporezivanje

Cedularni porezi su dobili naziv od francuskog termina *la cedula* koji označava pojedinačne vrste prihoda. Cedularni porezi bi bili, dakle, porezi koji terete pojedinačne vrste prihoda i kojih ima onoliko koliko ima raznih prihoda.

Osnovne karakteristike ovih poreza su:

- objektni; tretiraju prihode poreskog obveznika isključivo prema svojstvima tih prihoda,
- analitički; posebno je obuhvaćena svaka vrsta prihoda,
- proporcionalni; najčešće se primenjuje proporcionalna stopa,
- utvrđivanje poreske obaveze po pravilu vrši poreski organ za razliku od poreza na dohodak kod kojih poresku obavezu utvrđuje sam obveznik,
- kod njih se ne pojavljuje personalni karakter.

S obzirom da ovakvo oporezivanje tereti pojedinačne prihode obveznika, posebnim zakonima se uređuje utvrđivanje poreske obaveze za svaki od ovih prihoda. Dakle, koliko ima različitih prihoda, toliko je i različitih zakona koji regulišu njihovo oporzivanje. Navešćemo najčešće oporezive prihode:

- prihodi od zemljišta,
- prihodi od zgrada,
- prihodi od privrednih delatnosti,
- prihodi od pozajmljenog kapitala,
- prihodi od rada, umnog i fizičkog.

Ovakva klasifikacija je zadovoljavala oblike i načine sticanja prihoda u ranim godinama prošlog veka. Ovde bi, ukoliko bi želeli potpunije obuhvatiti sve prihode, trebali dodati i kapitalne dobitke, zatim i druge prihode od kapitala, ne samo kamate kao prihode od pozajmljenog kapitala.

Sistem serije poreza iz prihoda svoje poreklo ima u Francuskoj da bi se kasnije proširio na druge evropske zemlje. Vremenom je evoluirao ka mešovitom i globalnom sistemu. Danas je vrlo redak u praksi. Smatra se, recimo, da se oporezivanje dohotka je u Federaciji BiH može okarakterisati kao određena forma cedularnog oporezivanja. Međutim, sa sigurnošću možemo reći da cedularni porezi u užem smislu predstavljaju istorijski prevaziđenu kategoriju. U savremenoj praksi, međutim, susrećemo nove težnje ka cedularizaciji u formi dvojnog poreza (eng. *dual income tax*) gde se poreski posebno tretiraju prihodi od rada i prihodi od kapitala ali ovi porezi su suštinski drugačiji od cedularnih poreza kakvi su se ranije upotrebljavali.

5.1.4. . Mešovito oporezivanje (Kombinovani sistem oporezivanja)

Za mešovito oporezivanje bismo mogli reći da predstavlja određeni, prelazni sistem od oporezivanja pojedinačnih prihoda ka oporezivanju dohotka. Istorijski posmatrano postoje dve grupe razloga koje su dovele do prevazilaženja cedularnog oporezivanja.

U prvu grupu spadaju socijalno-politički razlozi. Naime, već smo rekli da je bezličnost jedna od osobina cedularnih poreza. Oporezivanje isključivo prema veličini ostvarenih prihoda ne uzima u obzir stvarne razlike u materijalnom položaju pojedinca, odnosno njegovu rashodnu stranu.

Nakon što se afirmisao princip oporezivanja prema stvarnoj ekonomskoj snazi, odnosno došlo do zahteva da se oporezivanje vrši prema principima vertikalne i horizontalne pravičnosti, moralo je doći i do izvesne personalizacije cedularnih poreza. Da bi proces personalizacije uopšte bio moguć, moralo se napustiti oporezivanje pojedinačnih prihoda i pristupiti njihovoj integraciji u dohodak.

Drugi razlog socijalno-političke prirode odnosi se na egzistencijalni minimum. Javio sa jačanjem sindikalne borbe, a usko je povezan i sa principom pravičnosti. Naime, prihvaćeno je kao društveno poželjno da oni koji žive na ivici egzistencije, odnosno koji ostvaruju prihode koji su nedovoljni ili jedva dovoljni za puko reprodukovanje radne snage, ne treba da plaćaju porez. Egzistencijalni minimum, s obzirom na svoju prirodu da se odnosi na celokupnu materijalnu situaciju obveznika, ne može biti uvažen ako se primenjuje serija objektivnih poreza na prihode. Ovome treba dodati da egzistencijalni minimum u sebi ne treba da sadrži samo biološki, nego i kulturni minimum što znači da visinu odbitka po ovom osnovu treba računati u odnosu na određeni etički i civilizacijski prihvatljiv standard života u datom društvu.

Druga grupa argumenata koja ne govore u prilog cedularnom oporezivanju odnosi se na argumente ekonomsko-fnansijske prirode. Prvi od ovih argumenata se bavi neutralnošću poreske politike i tvrdi da cedularno oporezivanje, s obzirom da podrazumeva diferencirane poreske stope, proizvodi distorzivne efekte. U momentu kada se zahtev za što manjim mešanjem države u privredne tokove, a time i za neutralnošću poreske politike po principu „ostavi stvari kakve si ih našao,” javio kao imperativ, diferencirano oporezivanje pojedinačnih prihoda postalo je prevaziđeno. Na kraju, država blagostanja je skupa država za koju treba prikupiti dovoljno sredstava. Pokazalo se da bi oporezivanje ukupnog dohotka bilo mnogo izdašnije u poređenju sa oporezivanjem pojedinačnih prihoda.

Sve je ovo dovelo do napuštanja oporezivanja prihoda i prelaska na oporezivanje dohotka. Međutim, ovaj proces nije bio kratkotrajan i oštar, nego se kao prelazni modalitet javilo mešovito oporezivanje. Kako mešovito oporezivanje predstavlja prelazni oblik između oporezivanja dohotka i prihoda, u sebi je zadržalo određena obeležja cedularnih poreza.

Mešoviti sistem podrazumeva dvostepeno oporezivanje. Prvo se samostalno oporezuju pojedinačni prihodi na samom izvoru i najčešće proporcionalnim stopama, a potom se, u momentu kada se oni nađu kod obveznika, sintetizuje i oporezuje celokupan dohodak primenom progresivnih stopa. Svi poreski obveznici su dužni na kraju godine da podnesu poresku prijavu. Prihodi su svrstani u pojedinačne kategorije, a za svaku od njih važe posebna pravila za izračunavanje oporezivog dohotka i uvažavanje pripadajućih umanjenja. Ovakav sistem se prvi put pojavio u Francuskoj 1917. godine, da bi ga, zatim, prihvatile i druge zemlje kao što su Belgija, Italija, Španija, Portugalija i Latinsko-američke zemlje. Po zemljama koje su ga primenjivale, ovaj tip poreza na dohodak se naziva romanski tip.

Drugi tip mešovitog sistema oporezivanja dohotka je tzv. engleski tip jer se primenjivao u Velikoj Britaniji. Ovde se, takođe, najpre vrši oporezivanje primenom proporcionalnog poreza na pojedine prihode. Ovaj porez se nazivao porez na dohodak. Ukoliko prihodi pređu određeni iznos, dodatno se oporezuju primenom posebnog progresivnog poreza (eng. *Surtax*). Dodatni porez je ukinut reformom iz 1973. godine i zemlja je prešla na globalni sistem oporezivanja dohotka.

5.1.5. Sintetički (globalni) sistem poreza na dohodak

Prelazak sa oporezivanja prihoda na oporezivanje dohotka označio je mogućnost ostvarivanja niza poželjnih osobina poreskog sistema. Osnovni zahtevi koji su se čuli u pravcu uvođenja globalnog oporezivanja građana dolazili su od dokazivanja potrebe da se ostvari neutralnost poreske politike što nije bilo moguće cedularnim i mešovitim oporezivanjem, zatim da se povećaju redistributivni efekti i smanji nejednakost u društvu. Pored ovog, a usko vezano za redistributivnu funkciju, javila se potreba da se smanji regresivnost ukupnog poreskog sistema.

Zatim se, u godinama kada dolazi do jačanja inflatornih tendencija u svetskoj privredi, javila tvrdnja da će uvođenje poreza po progresivnim poreskim stopama dovesti do automatske stabilizacije, odnosno da progresivno oporezivanje u sebi nosi i značajan dezinflatorni potencijal. Naime, u uslovima inflacije kada agregatna tražnja raste, progresivni porez obezbeđuje natprosečno smanjenje raspoloživog dohotka u privredi, a time i agregatne tražnje. Pored toga, progresivne stope u sadejstvu sa zbirnom osnovicom dovode do povećanja fiskalnih prihoda, pri čemu se, kao dodatni pozitivni efekat, fiskalni teret ravnomernije raspoređuje. Većoj fiskalnoj izdašnosti doprinosi i mogućnost obuhvata svetskog dohotka.

Ovi argumenti su uticali da čak i zemlje koje su dugo primenjivale mešoviti sistem pređu na sintetičko (globalno) oporezivanje. Francuska je to učinila 1960. godine, Belgija 1963, Italija i Velika Britanija 1973. godine.

Globalni porez na dohodak građana je sintetički, subjektivni i direktan (neposredan) poreski oblik kod koga se po pravilu primenjuju progresivne poreske stope i akontacioni mehanizam naplate, a sama naplata se vrši prema prebivalištu obveznika. Osnovni princip pri primeni ovog poreskog oblika je obuhvatiti sve prihode, dati subjektivna oslobođenja i olakšice i

primeniti progresivne stope. Objekat oporezivanja je dohodak, međutim sam porez nije dominantno vezan za objekat, nego za subjekat oporezivanja. Subjekt oporezivanja kod ovog poreza su fizička lica pri čemu se kao obveznik u nekim zemljama umesto pojedinca javlja porodica. O ovome će kasnije biti više reči.

Određenje poreza na dohodak kao sintetičkog vodi poreklo od podele poreza na analitičke koji pogađaju pojedinačne manifestacije obveznikove poreske sposobnosti i sintetičke koji sagledavaju ovu sposobnost u celini.⁴ Ovo znači da se kao osnovica oporezivanja uzimaju svi prihodi poreskog obveznika bez obzira da li su oni ostvareni u zemlji ili inostranstvu (pod pretpostavkom da je obveznik rezident date zemlje). Određene kategorije prihoda su, najčešće iz socijalno-političkih razloga, izuzete od oporezivanja i one se delimično ili u celosti isključuju iz poreske osnovice. Navedeno odstupanje od sveobuhvatnog dohotka direktno je povezano sa drugim atributom ovog poreza, a to je subjektivnost. Pod subjektivnim porezima, već je rečeno, podrazumevaju se porezi koji uvažavaju lične i porodične karakteristike obveznika.

Klasifikacija poreza kao direktnog (neposrednog) vuče poreklo od podele poreza na direktne i indirektne (italijanski), odnosno posredne i neposredne (francuski autori).

Primena progresivnih stopa se navodi kao sledeća karakteristika. Smatra se da bi primena proporcionalnih stopa obezbedila neutralnost oporezivanja u zoni raspodele. Naime, relativni odnosi u ekonomskoj sposobnosti pre oporezivanja bi ostali isti i nakon plaćanja poreske obaveze. Tako bi sa stanovišta neutralnosti poreske politike u odnosu na tržišno formiranu raspodelu bila opravdana primena proporcionalnih stopa, ali kako je jedan od osnovnih razloga za globalno oporezivanje upravo potreba da se pojača redistributivni potencijal i obim preraspodele dohotka u društvu, to je primena progresivnih stopa neminovna.

Sledeće što ovde treba pomenuti je administrativno-tehničku kompleksnosti sintetičkog poreza na dohodak. Ona potiče od problema utvrđivanja dohotka za oporezivanje, utvrđivanja poreske osnovice i akontacionog mehanizma naplate.

Izračunavanje poreske obaveze vrši se primenom direktne metode, dakle na osnovu poreske prijave samog obveznika. Zbog toga se poreski moral javlja kao jedna od neophodnih pretpostavki za ostvarivanje svih očekivanih efekata. Poreski organ će poresku obavezu utvrditi na osnovu podataka iz prijave koju podnosi sam obveznik i koji se samo u određenim slučajevima naknadno kontrolišu. Zbog toga je veoma bitno da postoji visok stepen dobrovoljnosti plaćanja poreza. Ovo, ipak, ne znači da se poreska osnovica ne utvrđuje egzaktno. Zakonom se tačno propisuju stavke koje obveznik mora uneti u poresku prijavu, kao i metodologija unosa i obračuna oslobođenja i olakšica. Paušalno oporezivanje se zadržalo kod određenih oblika prihoda npr. kod samostalne delatnosti. Određivanje poreske obaveze na osnovu pretpostavljene vrednosti predstavlja nužno zlo u zemljama koje još uvek nemaju dovoljno razvijenu poresku administraciju, odnosno ovakav postupak se primenjuje u slučajevima kada je

⁴Pored globalnog poreza na dohodak građana, u savremenim poreskim sistemima se kao sintetički porezi danas javljaju i porez na neto imovinu i porez na nasleđe (ostavinu).

skupo i ekonomski neracionalno u poređenju sa visinom naplaćenih prihoda utvrđivati stvarnu osnovicu.

Globalni porez je godišnji porez. Poreska obaveza se računa na godišnjem nivou što je i razumljivo s obzirom da je oporezivanje prema stvarnoj ekonomskoj snazi, odnosno primena progresivnih stopa, jedino moguća pošto se sagledaju sve neophodne činjenice za šta je potreban duži vremenski period. S druge strane, potrebe za vršenjem javnih rashoda su kontinuirane i država ne može čekati da istekne poreski period (poreska godina), da obveznici podnesu prijavu⁵, poreski organ razreže obavezu i obveznici konačno plate porez. Ovakvo plaćanje bi bilo balast i za poreskog obveznika jer bi on morao platiti porez po isteku godine u kojoj je ostvario dohodak i to veoma često pošto je taj dohodak već potrošio. Da bi se ovi problemi izbegli, usvojen je akontacioni mehanizam koji podrazumeva da se akontacije poreza plaćaju u toku godine na samom izvoru u momentu kada se prihodi ostvaruju, a sume plaćenih akontacija se pri godišnjem obračunu poreza priznaju kao poreski kredit. Ovako opisani akontacioni mehanizam je bitno obeležje, ali i jedan od razloga koji ovaj poreski oblik čine kompleksnim.

Poreski obveznik je lice koje je po zakonu dužno da plati porez. Ovakva definicija iz javnofinansijske teorije govori veoma malo o tome ko je stvarno dužan da plati sintetički porez na dohodak građana. Iz samog naziva poreza bilo bi veoma jednostavno zaključiti da je to fizičko lice-građanin. Međutim, kako je ovo poreski oblik koji ima značajne socijalne i ekonomsko-političke efekte i poreski oblik koji je na prihodnoj strani budžeta najjači instrument države u postizanju i očuvanju socijalne stabilnosti, njegova obeležja moraju u velikoj meri zavisiti od ličnih karakteristika pojedinca. Ove činjenice komplikuju određivanje poreskog obveznika.

U tom smislu, teorija javnih finansija i poreska praksa trebaju da odgovore na tri važna pitanja:

- po kojim kriterijumima odrediti status ko treba da plati ovaj porez, po kriterijumu rezidentstva, državljanstva, izvora dohotka ili njihove kombinacije;
- da li za obveznika poreza na dohodak fizičkih lica uzeti pojedinca ili porodicu, ili čak domaćinstvo kome pojedinac pripada;
- kojim poreskim oblikom oporezovati društava sa neograničenom odgovornošću.⁶

⁵Zakon određuje krajnji datum do koga se moraju podneti poreske prijave. U uporednim zakonodavstvima je to najčešće 31.mart naredne za prethodnu kalendarsku godinu.

⁶ Iako se ova društva bave privrednom delatnošću radi ostvarivanja profita kod njih je prisutan institut neograničene solidarne odgovornosti i ona su, u poređenju sa privrednim subjektima kod kojih vlada ograničena odgovornost, mnogo jače vezana za personalne karakteristike svojih osnivača. Otuda i naziv društva lica. Mogli bismo reći da društva lica nastaju udruživanjem ortaka, a društva kapitala udruživanjem uloga.

Najviše korišćeni kriterijum danas je rezidenstvo koje primenjuje većina zemlja u svijetu. Državljanstvo se kao odlučujuća činjenica koristi samo na Filipinima i u SAD. Primena jednog od ova dva kriterijuma je odlučujuća samo da bi se definisao obveznik, ali ne i izvor njegovog prihoda. Jednom definisan obveznik mora državi prijaviti sve svoje prihode, a ne samo one koje je ostvario na teritoriji državljanstva, odnosno rezidenstva. Ovo znači da se obveznici oporezuju prema principu svetskog dohotka. Međutim, ni jedan od ova dva kriterijuma se ne primenjuje samostalno nego se koristi i dopunski, kriterijum izvora.

Ovaj kriterijum se primenjuje za prihode od kapitala - dividende i kamate, kao i za neke kategorije ličnih primanja kao što su autorski honorari. Ovo su, dakle, kategorije prihoda pojedinca koje on može ostvariti, a da pri tome ne boravi na teritoriji određene zemlje, odnosno da nije njen državljanin. Pomenuti prihodi se na teritoriji zemlje izvora dohotka oporezuju po odbitku i najčešće primenom proporcionalne stope. Sam porez kod koga je izvor odlučujuća činjenica ima karakteristike objektnog poreza, dok se određeni subjektivni elementi vezani za imaoca prihoda mogu, i najčešće i uvažavaju, na teritoriji zemlje gde oporezivanju podležu svi njegovi prihodi.

Što se tiče obveznika ovog poreza, problem vezan za izbor poreske jedinice povlači sa sobom niz pravnih, etičkih i moralnih dilema. Činjenica je da je pojedinac taj koji zarađuje dohodak, ali njegovim stupanjem u brak, odnosno zajedničkim životom u porodici značajno se menja obim i struktura njegovih rashoda, a time i stvarna ekonomska snaga kojom raspolaže. Postavlja se pitanje poreskog tretmana ovako promenjene ekonomske snage. Ovde poreska politika ima tri moguća izbora:

- Uvećanu ekonomsku snagu nastalu sabiranjem prihoda oba supružnika treba dodatno oporezovati. Problem se još više zaoštava činjenicom da se koriste progresivne poreske stope, pa poreska obaveza postaje nadproporcionalno veća. U sistemu sa proporcionalnim stopama ovaj problem ne postoji jer se iznos plaćenog poreza povećava proporcionalno porastu osnovice.
- Poreska politika pored fiskalnih treba da ostvaruje i druge ciljeve. Kako ovde spadaju i socijalni i populacioni ciljevi, oporezivanjem treba nagraditi sklapanje braka i osnivanje porodice iz čega proističe zaključak da supružnike treba blaže oporezovati.
- Poreski sistem ne sme unositi distorzije u odlučivanje o zasnivanju bračne zajednice što znači da oporezivanje treba da bude neutralno u odnosu na brak.

Ovde treba napomenuti i da se oporezivanjem pri kome je obveznik pojedinac mogu uzeti (i uzimaju) u obzir činjenice vezane za bračni i porodični status obveznika. Ovo se vrši institutom neoporezivanja egzistencijalnog minimuma i poreskog kredita, raznih oslobođenja i olakšica na ime izdržavanih članova porodice, ali i priznavanjem stvarnih troškova koje je obveznik imao u vezi sa svojim članovima porodice kao što su kupovina školskih knjiga za decu, izdaci za lečenje i sl.

Ukoliko se za jedinicu oporezivanja uzme porodica neminovno će se javiti dva problema i to:

- Porez na brak; odnosi se na činjenicu da će, ukoliko se primenjuje zajedničko oporezivanje, a supružnici imaju različite dohotke, onaj sa većim dohotkom platiti manje, a onaj sa manjim dohotkom više poreza, u odnosu na situaciju pojedinačnog oporezivanja.
- Problem diferenciranja porodica kod kojih postoje izdražavani članovi u odnosu na porodice u kojima svi rade.

Postoje posebne metode kojima se nastoji eliminisati ili bar umanjiti porez na brak. To su: metoda deobe dohotka, metoda porodičnih kvota i metoda dvostruke poreske lestvice (Stojanović & Raičević, 2013).

Kod metode deobe dohotka, dohodak supružnika se sabira, a potom deli sa dva. Zatim se odbija egzistencijalni minimum i na tako dobijenu osnovicu primenjuje poreska stopa. Dobijeni iznos se množi sa dva. Na ovaj način je izbegnuto dejstvo progresije jer je stopa primenjena na prosečni dohodak oba supružnika, a ne na zbir pojedinačnih dohodaka. Iako je na ovaj način dobijena ukupna poreska obaveza oba supružnika manja, ostaje činjenica da su oni platili različit iznos poreza u odnosu na slučaj pri kome se pojedinačno oporezuju. Ovaj način se primenjuje u Nemačkoj i Irskoj.

Druga metoda, metoda porodičnih kvota u osnovi je ista kao i metoda deobe dohotka s tim što se zbir dohodaka ne deli sa dva nego sa brojem kvota. Broj kvota zavisi od bračnog i porodičnog statusa-broja djece. Rezultat dobijen deljenjem ukupnog dohotka brojem kvota umanjuje se za iznos egzistencijalnog minimuma, primenjuje se propisana poreska stopa, a potom se tako dobijeni iznos množi brojem kvota da bi se dobila konačna poreska obaveza. Ova metoda se primenjuje u Francuskoj i Luksemburgu gde se kao obveznik poreza na dohodak javlja domaćinstvo.

Na kraju, kod treće metode, metode dvostrukih poreskih lestvica, imamo situaciju da se jedna skala progresije primenjuje u slučaju kada su obveznici samci, a druga kada imaju porodicu. Ovakvo oporezivanje srećemo u SAD.

Problem izdržavanih članova porodice rešava se jednim od sledeća dva postupka:

- povećanjem standardnog odbitka u slučajevima kada je obveznik porodica u odnosu na situaciju kada je obveznik pojedinac,
- odobravanjem umanjnja poreske osnovice za rashode kao što je dečiji dodatak ili posredstvom odobravanja poreskog kredita.

Bilo koja od ovih metoda da se primeni, ispoljava se neki od nedostataka zajedničkog oporezivanja. Danas se sve više zastupa stanovište da je pravičnije kao obveznika poreza na dohodak uzeti pojedinca u odnosu na porodicu. Od 70-tih godina prošlog veka pa naovamo više OECD zemalja (Austrija, Danska, Finska, Italija, Holandija, Švedska, Velika Britanija) napustilo je zajedničko oporezivanje dohotka bračnih drugova i odredilo pojedinca kao obveznika ovog poreza.

Ostalo nam je još da se pozabavimo načinom oporezivanja društva lica. Kod društva lica su izražene personalne karakteristike njegovih osnivača i to preko instituta neograničene solidarne odgovornosti i činjenice da društvo lica prestaje da postoji kada jedan od ortaka umre. S druge strane, i ova društva se, slično trgovačkim društvima, osnivaju radi poslovanja na tržištu i ostvarivanja dobiti. Zbog ovakve dvojne prirode, nema jasnog stava da li društva lica treba oporezovati u okviru poreza na dohodak fizičkih lica ili u okviru poreza na dobit preduzeća.

Svetska praksa je u ovom smislu različita i često zavisi od činjenice da li društvima lica priznaje status pravnog lica ili ne. Naime, one države koje slede germansko i anglosaksonsko pravo ovim društvima ne priznaju status pravnih lica u okviru nacionalnog trgovinskog prava, dok države koje su naslednici romanskog prava društva lica posmatraju kao pravna lica (Popović, 1999). Poresko zakonodavstvo može slediti odredbe trgovinskog, ali to nije pravilo. Različito oporezivanje partnerstva u različitim zemljama ne predstavlja problem sve dok se ne javi slučaj da su partneri rezidenti različitih zemalja, odnosno da društvo vrši svoju delatnost u međunarodnim okvirima. U takvim slučajevima može doći do dvostrukog oporezivanja sa jedne, odnosno do neoporezivanja, sa druge strane. Zbog toga se i ovaj aspekt mora uzeti u obzir prilikom sklapanja ugovora o izbegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja.

Poreska osnovica koja se koristi u praktične svrhe kod oporezivanja dohotka građana razlikuje se od pojma dohotka po teorijskoj definiciji (zbir svih prihoda iz svih izvora koje obveznik ostvari u određenom periodu).

Za potrebe poreskog zakonodavstva, pored pojma dohotka, koriste se još dva pojma:

- dohodak za oporezivanje,
- oporezivi dohodak.

Pod dohotkom za oporezivanje podrazumeva se ukupno ostvareni dohodak pojedinca umanjen za određene kategorije prihoda koje se izuzimaju iz oporezivanja. Ovi prihodi su uglavnom prihodi koji se:

- Izuzimaju iz socijalno-političkih razloga. Ovde spadaju školarine, stipendije, prihodi po osnovu socijalnog osiguranja, naknada za nezaposlenost, dodatak za tuđu negu i pomoć, dečiji dodatak i sl.
- Izuzimanja sa ciljem podsticanja različitih oblika štednje. To su dividende, kamate na kredite u bankama, prinosi državnih i obveznica lokalne samouprave i sl.
- Izuzimanja iz pravno-tehničkih razloga. U ovu kategoriju ubrajamo dobitke od igara na sreću, lutrijske nagrade, manji pokloni od poslodavca koji nisu dati kao naknada za rad i sl.
- Kada se od dohotka za oporezivanje izuzmu određeni standardni i nestandardni odbici i olakšice dobije se oporezivi dohodak. Oporezivi dohodak predstavlja osnovicu sintetičkog poreza. Za potrebe progresivnog oporezivanja ova osnovica se deli na više

delova (poreskih jedinica) ili tranši, te se dobije poreska lestvica na koju se primenjuju progresivna poreska skala.⁷

Što se tiče veličine osnovice, ona može biti stvarna ili pretpostavljena. Ako se radi o stvarnoj osnovici, to znači da je ona dobijena primenom važećih zakonskih propisa na osnovu stvarne i dokumentovane veličine pojedinačnih prihoda od kojih se oduzimaju neophodni i nužni troškova koje je obveznik imao u procesu sticanja prihoda, te standardni odbici i dokumentovane nestandardne olakšice.

Pretpostavljena osnovica se primenjuje u slučajevima kada nije moguće utvrditi stvarnu veličinu poreske osnovice ili je utvrđivanje njene visine povezano sa određenim teškoćama. Pretpostavljena osnovica može biti utvrđena od strane poreskog organa ili paušalno na osnovu unapred propisanih kriterijuma.

Sa stanovišta osnovnih ciljeva koji se žele postići progresivnim oporezivanjem, bolje je koristiti stvarnu osnovicu. Međutim, u poresko-političkom smislu i sa stanovišta troškova oporezivanja, pre svega administrativnih, zatim radi unapređivanja principa dobrovoljnosti i ugodnosti plaćanja poreza i radi smanjenja poreske evazije, za utvrđivanja visine određenih kategorija prihoda jednostavnije je korišćenje pretpostavljene osnovice.

Treba napomenuti da savremena poreska zakonodavstva često ostavljaju mogućnost optiranja poreskim obveznicima što znači da oni mogu samostalno odabrati koji će način obračuna poreske osnovice primeniti. Ovi slučajevi se, uglavnom, javljaju kod prihoda od samostalne delatnosti i poljoprivrede.

Sintetičko oporezivanje dohotka građana se u pravilu vrši primenom progresivnih poreskih stopa. Pod progresivnim stopama podrazumevaju se poreske stope koje rastu kako se uvećava poreska osnovica.

Međutim, primena progresivnih stopa nije jedini uslov da bi porez na dohodak (i bilo koji drugi poreski oblik) bio progresivan. Poreske stope mogu biti i proporcionalne, a da krajnji efekat bude progresivan. Zbog ovoga se uočavaju različite vrste poreske progresije:

Indirektna poreska progresija; javlja se u slučaju kada je zakonska poreska stopa proporcionalna, dok se efekti progresije postižu posredstvom odbitka kojima se umanjuje oporezivi dohodak u procesu utvrđivanja poreske osnovice.

Direktna poreska progresija; ovde su samim zakonom definisane progresivne poreske stope. Pošto poreske stope rastu sa porastom poreske osnovice, zakonom se mora definisati i poreska tarifa, odnosno međuodnos porasta stope i osnovice pri čemu razlikujemo:

Neprekidnu ili stalnu (globalnu) progresiju; karakteriše je kontinuirani rast stopa, gde za svaki porast osnovice raste i stopa do određenog iznosa. Kako se uzimaju u obzir i jako mali

⁷Ovakva progresija se naziva progresija u tranšama

porasti osnovice i stopa se mora stalno menjati, pa se njen porast često izražava i u promilima. Ovakav način ima dva ozbiljna nedostatka. Prvo što je računski veoma komplikovan, a drugo što dolazi do naglog rasta poreskog opterećenja, čak i u slučaju da se stopa poveća samo za jednu jedinicu.

Progresiju po stepenima: Osnovica je podeljena na manji broj delova (stepeni), a stopa koja je propisana za svaki viši stepen obuhvata celokupnu osnovicu do visine koja ulazi u dati stepen. Ovakva progresija eliminiše usitnjenost poreske tarife, ali problem naglog rasta poreskog tereta pri prelasku sa jednog u drugi stepen ostaje.

Progresija po tranšama; Osnovica je podeljena na veći broj tranši pri čemu se za svaku od njih primenjuje odgovarajuća (rastuća) stopa. Pripadajuća stopa se koristi za obračun poreske obaveze samo u datoj tranši, dok se ukupni poreski dug dobija sabiranjem iznosa obračunatog poreza po pojedinim tranšama.

Sama visina poreske stope zavisi od niza faktora. Među njima značajno mesto zauzimaju elastičnost ponude rada i visina efekta supstitucije i efekta dohotka. Pored toga, stope će se razlikovati i u odnosu na poreskopolički izbor u smislu da li se radi o jednostrukoj ili višestrukoj poreskoj lestvici, odnosno da li je obveznik pojedinac ili porodica. Isto tako, visina stope je uslovljena brojem i strukturom odbitaka od osnovice, pa i poreskim opterećenjem koje dolazi od drugih poreza, posebno kada se radi o oporezivanju prihoda od kapitala.

Najviša poreska stopa poreza na dohodak građana ne bi smela značajno odstupati od stope poreza na dobit preduzeća jer bi to stimulisalo najbogatije poreske obveznike da svoj dohodak inkorporiraju u porez na dobit. Gornja stopa ne sme da bude previsoka i zbog činjenice da bi to destimulisalo najproduktivnije radnike na dodatni radni napor, inovaciju i preduzetništvo.

S druge strane, visina poreske stope na donjem kraju dohodovne lestvice mora biti niska ili jednaka nuli jer se na taj način ublažavaju tendencije da manje produktivna i nekvalfikovana radna snaga izbegava da preuzme nove poslove, odnosno da se uključi u radnu populaciju. Koliki će ovaj efekat, u literaturi poznat pod nazivom zamka bede, biti zavisi i od programa socijalnih transfera, odnosno nivoa do koga je razvijena država blagostanja.

Oslobodenja i olakšice predstavljaju ustupak koje država čini poreskim obveznicima. Ovakvi ustupci su brojni kod sintetičkog poreza na dohodak pa u literaturi nalazimo više različitih podela. Sa stanovišta poresko-političke svrhe, olakšice delimo na (Blažić, 2006):

- *Olakšice u širem smislu:* Ova vrsta olakšica ne nastaje iz poreskopoličkih, nego iz praktičnih razloga. Naime, one se odobravaju „silom prilika“ jer potiču iz nemogućnosti praktične primene sveobuhvatnog koncepta dohotka. Ovde spadaju nerealizovani kapitalni dobiti, imputirana dobit, naturalna proizvodnja, nenovčana primanja iz radog odnosa, barter aranžmani i sl.
- *Olakšice za štednju i investicije;* podrazumevaju da se određeni prihodi od kapitala, odnosno sredstva uložena u investicije, oslobađaju od oporezivanja. Ovo sve više dobija na značaju u eri globalizacije, uklanjanja prepreka kretanju kapitala i usled poreske konkurencije

- *Olakšice nastale kao rezultat primene objektivnog neto načela:* Objektivno neto načelo je usko povezano sa računovodstvenim konceptom dohotka po kome je dohodak suma neto prihoda. Dakle, zbir prihoda koji su očišćeni od svih troškova neophodnih za sticanje i održavanje tog dohotka. Primena ovog načela je veoma komplikovana u praksi jer otvara niz pitanja na koja teorija još uvijek nije dala definitivne odgovore.
- *Primena subjektivnog neto načela:* podrazumeva odobravanje olakšica koje nastaju kao posledica subjektivnih razlika između pojedinih poreskih obveznika. U literaturi se u ovu grupu svrstavaju egzistencijalni minimum, olakšice za izdržavane članove porodice, starosna olakšica kao i olakšice u vidu umanjenja poreske osnovice za iznos izdataka koje je obveznik imao za lečenje.
- *Olakšice intervencionističkog karaktera:* To su poreske olakšice u užem smislu koje se nazivaju i poreske privilegije, odnosno poreske subvencije. Direktno narušavaju načelo oporezivanja prema ekonomskoj snazi i predstavljaju instrument ostvarivanja socijalne ili ekonomske politike.

S obzirom na tehniku odobravanja takođe govorimo o dve vrste olakšica:

- *Olakšice u užem smislu;* odbici od poreske osnovice i poreski krediti
- *Olakšice u širem smislu;* izuzimanja pojedinih prihoda, snižene poreske stope i odgađanje plaćanja poreza.

Najčešće korišćena podela oslobođenja i olakšica je po metodologiji OECD-a. Prema njoj se oslobođenja i olakšice dele na standardne i nestandardne.

Pod standardnim olakšicama se podrazumevaju sve one olakšice koje obveznici dobijaju po automatizmu, usled činjenice da su ispunili zakonom unapred definisane uslove. Kako ove olakšice ne zavise od visine konkretnih izdataka, odobravaju se ili kao fiksni iznos ili kao fiksni postotak od dohotka. Ovdje se ubrajaju: osnovna (lična) olakšica, bračne olakšice, olakšice za decu, za starije osobe (tzv.starosna olakšica), za invalide, te za druge izdržavane članove porodice.

Što se tiče metoda njihovog odobravanja, dominantno se koristi odbitak od osnovice i poreski kredit. Kod nekih razvijenih zemalja kao što su Austrija, Kanada, Irska, Holandija, Portugalija i Velika Britanija, prevladava metod poreskog kredita. Slično je i u Mađarskoj i Češkoj gde se gotovo isključivo koristi poreski kredit.

Nestandardna oslobođenja i olakšice su one na koje nemaju pravo svi, nego samo oni obveznici koji mogu dokumentovati da su imali rashode na koje se olakšica odnosi i ne zavise od visine nominalnog dohotka. Ovde spadaju: olakšica za dobrovoljne doprinose penzijskog osiguranja, za premije životnog osiguranja, za zdravstvene troškove, donacije, plaćene kamate,

obrazovanje kao i olakšica za različite troškove povezane sa poslom (putni troškovi, troškovi preseljenja i sl.).

Ovaj spisak je bio izdašniji u periodu pre poreskih reformi osamdesetih godina prošlog veka, ali kako je poreska politika napravila zaokret u skladu sa teorijskim postulatima ekonomike ponude, smanjio se i broj olakšica koje su pojedine zemlje svojom poreskom politikom odobravale. Nestandardne olakšice se uglavnom odobravaju u vidu umanjjenja poreske osnovice.

5.2 Akontacioni porezi

Kako je kod poreza na dohodak fizičkih lica poreski period kalendarska godina, ovo znači da se obračun može izvršiti tek po isteku navedenog vremena što upućuje, s obzirom na neophodno vreme za razrez i plaćanje poreza, da će država budžetska sredstva dobiti polovinom tekuće za prethodnu godinu.

Da bi se ovaj problem vremenskog pomaka u pritanju sredstava rešio, usvojen je mehanizam akontacionih poreza pri čemu sredstva pritiču u budžet u toku godine kada se i ostvaruju, a tek po isteku poreskog perioda se vrši konačan obračun poreske obaveze. Tako se akontacioni porezi javljaju kao mehanizam naplate sintetičkog poreza na dohodak, a ne kao samostalni poreski oblici.⁸

Prilikom obračuna akontacionih poreza uglavnom se primenjuju jednoobrazne i proporcionalne poreske stope, da bi se tek kod godišnjeg obračuna primenila progresivna poreska tarifa.

S obzirom na tehniku obračuna akontacione poreze delimo na dve velike grupe: poreze po odbitku i poreze po poreskoj prijavi.

Kod akontacionih poreza po odbitku osnovica se utvrđuje i porez obračunava na osnovu knjigovodstvenih evidencija isplatioca prihoda. Od ukupnog prihoda koji se ima isplatiti licu koje je zaradilo prihod, isplatilac obračunava i odbija određeni iznos na ime poreza. Na ovaj način dolazi do razdvajanja poreskog obveznika i poreskog platca.

Ovde leži i glavni nedostatak ovakve naplate poreza. Prvo, na ovaj način poreski obveznik često može biti i neupoznat sa visinom poreskog tereta koji snosi čime se gubi transparentnost kao važno obeležje „dobrog“ poreza.

⁸ U tom slučaju bi se radilo o analitičkim i objektivnim porezima na prihode iz pojedinih izvora.

Drugo, veoma lako može doći do prevaljivanja poreske obaveze sa poreskog obveznika na isplatioca prihoda. Zbog toga je veoma bitno i kako se ugovaraju naknade koje predstavljaju prihode poreskog obveznika jer postoji mogućnost da se izigravaju mere poreske politike.

Međutim, prednosti ovih poreza u smislu redovnosti i ugodnosti plaćanja, zatim u smislu savladavanja poreske evazije su neosporne i prevazilaze navedene nedostatke.

Najčešće ova lista prihoda na koje se plaća porez po odbitku sadrži:

- lična primanja,
- prihode od autorskih prava i prava industrijske svojine,
- prihode od kapitala
- prihode od davanja u zakup pokretnih i nepokretnih stvari kod obveznika koji vode poslovne knjige
- prihode od osiguranja lica i
- prihode od dobitaka od igara na sreću.

Konačna lista prihoda koji se ovako naplaćuju zavisi od zemlje do zemlje jer se poreskim zakonodavstvom tačno propisuje koji prihodi će biti predmet naplate po ovom sistemu.

U poreze po poreskoj prijavi se ubrajaju porezi koji se plaćaju po osnovu rešenja poreskog organa. Lice koje ostvari ovakve prihode je dužno da ih prijavi nadležnom poreskom organu na za to predviđenom obrascu. Poreski organ će, zatim, izvršiti razrez poreza.

U ovakve prihode se ubrajaju:

- prihodi od samostalne delatnosti,
- prihodi od davanja u zakup pokretnih i nepokretnih stvari ako obveznik ne vodi poslovne knjige,
- prihodi od poljoprivrede i šumarstva,
- prihodi po osnovu kapitalnih dobitaka.

5.3. Sistem jedinstvene poreske stope-flat tax

U traganju za efikasnim i pravičnim poreskim oblikom u domenu oporezivanja prihoda postavilo se pitanje da li je porez na dohodak kakav danas poznajemo, a koji se bez obzira na različite modele i varijante, zasniva na sistemu sveobuhvatnog dohotka, teorijski dosledna i praktično ispravna osnovica za oporezivanje.

Osnovna zamerka dohotku kao poreskoj osnovici potiče iz činjenice da se štednja oporezuje dva puta:

- jednom u momentu kada se ostvare prihodi od rada,
- drugi put u momentu kada se oporezuju prihodi od ranije ostvarenog dohotka koji je usmeren u štednju (prihodi od kapitala).

Da bi se ovaj problem rešio, teorija a delimično i poreska praksa, umesto dohotka kao osnovice za osnovicu oporezivanja uzimaju potrošnju.

Pri ovome treba imati na umu da se ne radi o indirektnim porezima, nego o subjektivnom i direktnom porezu čija je osnovica (godišnja) potrošnja, a ne cena kupljenog proizvoda. U suštini radi se o porezu koji tereti (prihod) dohodak, ali se kao njegova veličina ne uzima ono što pojedinac zaradi nego ono što pojedinac potroši.

U okviru potrošnje kao osnovice direktnog oporezivanja imamo dva modela:

- *standardni model*; pri njemu se štednja ne oporezuje u momentu njenog formiranja, odnosno štednja se odbija od poreske osnovice,
- *alternativni model*; štednja se izuzima od oporezivanja tako što se od poreske osnovice odbijaju prihodi od štednje,

U literaturi se prvi navedeni model naziva Fišer-Kaldorov. Praktična primena standardnog modela prvi put je implementirana u Indiji i Šri Lanki pod razradom i primenom od strane Nikolasa Kaldora (Nicolas Kaldor). Ovi pokušaji, istina, nisu bili uspešni, ali treba imati na umu da se nije radilo o primeni čistog standardnog modela, nego o modelu koji je trebao da služi kao dopuna postojećem porezu na dohodak. Isto tako, u pitanju je složen model kome nerazvijene ekonomije u kojima je primenjivan nisu bile dorasle.

Druga vrsta direktnog poreza zasnovanog na potrošnji naziva se alternativnim modelom i podrazumeva porez koji u osnovicu poreza na dohodak ne uključuje prihode od kapitala. Za razliku od standardnog modela koji ne oporezuje štednju u momentu njenog stvaranja, ovaj model izuzima štednju tako što ne oporezuje prihode koje ona odbacuje. Najpoznatiji primer

alternativnog modela je Hall-Rabushka (Hal- Rabuška) flat tax.⁹ Treba naglasiti da bi se pojam *flat tax* sa engleskog mogao prevesti kao proporcionalan porez mada, zbog mogućnosti indirektna progresije, ne znači uvek uvođenje proporcionalnog oporezivanja. Budući da usled postojanja određenog egzistencijalnog minimuma ovaj porez može biti više ili manje progresivan, ispravniji prevod bi bio - porez sa proporcionalnom stopom. U literaturi se može sresti i naziv ravni porez.

Uopšteno možemo reći da su osobine alternativnog modela oporezivanja potrošnje po Hal-Rabuški sledeće (Mitchell, 2005):

- *Porez za osnovicu ima prihode od rada*, s obzirom da se deo dohotka koji otpada na štednju i investicije ne oporezuje, radi se o porezu koji je zasnovan na potrošnji pojedinca u toku godine. Razlika između ovog i klasičnog poreza na potrošnju je u tome što je proporcionalni porez koji tereti dohodak u momentu njegovog stvaranja, jednom i po niskoj stopi, dok porez na potrošnju takođe teret dohodak, takođe jednom i po niskoj stopi, ali u momentu njegovog trošenja.
- *Stopa je proporcionalna i jedinstvena*; Najčešće ispod 20 procenata. Na ovaj način se rešava problem oštrog oporezivanja najproduktivnijeg rada i visokoprosne sklonosti preduzetništvu i preduzimanju rizika.
- *Postojanje egzistencijalnog minimuma*; Uvodi se egzistencijalni minimuma čija je visina vezana za veličinu porodice.
- *Eliminacija posebnih oslobođenja i olakšica*; Ovom merom se postiže jednostavniji sistem oporezivanja i onemogućava korišćenje "rupa u zakonu" i vršenje poreskih utaja po tom osnovu.
- *Eliminacija dvostrukog oporezivanja štednje i investicija*; Na ovaj način se omogućava smanjivanje poreskog tereta i stimulisanje privredne aktivnosti.
- *Oporezivanje prema teritorijalnom principu*; Napušta se princip oporezivanja prema "svetskom dohotku." Oporezuje samo dohodak koji je zaraden unutar zemlje što dovodi do povećane konkurentnosti domaćih firmi u inostranstvu.

Ideja o uvođenju ovakvog poreza javila se 1981.g. sa preporukom za primenu u SAD, ali do glasanja o ovakvom poreskom zakonu nikada nije došlo. Međutim, na drugom kraju sveta, u bivšim komunističkim zemljama, izvršene su reforme poreskih sistema koje su bile, ako ne identične, onda veoma slične Hal-Rabuškinom predlogu. Prva je ovakav porez uvela Litvanija 1994. godine uvođenjem proporcionalnog poreza na dohodak fizičkih lica i preduzeća po stopi od 26%, slede Letonija (1995), Rusija (2001), Ukrajina (2004), Slovačka (2004), Poljska (2004), Gruzija (2005), Rumunija (2004), Crna Gora (2007).

⁹Robert E Hall je istraživač na Hoover institutu i profesor ekonomije Stanford Univerziteta. Član je američke akademije nauka i umetnosti. Alvi Rabuška, po poreklu ruski Jevrej, takođe je istraživač na Hoover institutu u oblasti javnih finansija. Istakao se svojim misionarskim radom u zemljama Centralne i Istočne Evrope gde je pomagao u primeni alternativnog modela poreza na potrošnju-*Flat tax*.

5.4. Dualni porez na dohodak

Najjači izazovi u poreskoj politici krajem XX veka bili su na terenu poreza na dohodak građana. Iako je većina zemalja na izmenjene uslove odreagovala promenom sintetičkog poreza, skandinavske zemlje su primenile jedan novi pristup koji bi se mogao nazvati neocedularizacija.

Ove zemlje uvode posebnu formu oporezivanja dohotka razdvajajući zarađene i nezarađene prihode, pri čemu su prihodi od kapitala blaže oporezovani u odnosu na prihode od rada. Dakle, prihodi od rada i prihodi od kapitala su razdvojeni i tretiraju se kao različite poreske osnovice (Stojanović & Raičević, 2013). Prihodi od rada, odnosno lična primanja tj. plate, druga primanja iz radnog odnosa, autorski honorari i penzije, obuhvaćena su progresivnim poreskim stopama.

Prihodi od kapitala pod kojim podrazumevamo dividende, kamate, oporezive kapitalne dobitke, imputiranu zakupninu (u Danskoj) i imputirani povrat na uložena sredstva kod samostalne delatnosti, oporezovani su proporcionalnom stopom.

Neophodni troškovi (rashodi) koje je obveznik imao pri sticanju dohotka priznaju se kao odbici pri računjanju poreske osnovice i jedne i druge kategorije prihoda. U primeni je, dakle, neto princip.

Lična oslobođenja su prisutna u najnižoj tranši kod obračuna poreza na prihode od rada, tako da u ovoj tranši imamo progresiju indirektnog karaktera. Pri ovome, ne postoji teorijski konsenzus da li bi lično oslobođenje, s obzirom da je obveznik fizičko lice, trebalo proširiti i na obveznike koji ostvaruju samo prihode od kapitala.

Stopa poreza na prihode od kapitala jednaka je stopi poreza na dobit preduzeća, dok je najniža stopa na progresivnoj poreskoj skali na prihode od rada jednaka proporcionalnoj stopi po kojoj se oporezuje kapital.

Pri ovome treba imati u vidu da su, čak i kada su najniža progresivna i proporcionalne stope nominalno iste, obzirom da se socijalni doprinosi prikupljaju na osnovu prihoda od rada i da se PDV i drugi indirektni porezi mogu posmatrati kao dodatno opterećenje ostvarenog dohotka, prihodi od rada mnogo više oporezovani u odnosu na prihode od kapitala.

Reformu poreskog sistema uvođenjem dualnog poreza na dohodak prva je sprovela Danska (1987)¹⁰, zatim slede Švedska (1991), Norveška (1992) i Finska (1993).

¹⁰Danska se reformom iz 1994. godine udaljila od dualnog sistema kakav srećemo u teoriji i ponovo uvela određenu formu progresivnog oporezivanja prihoda od kamata i dividendi. Ovakve izmene ne znače povratak na sintetičko oporezivanje, nego uvođenje izuzetno komplikovanog sistema poreza na dohodak sa šest različitih poreskih osnovica.

Pitanja za diskusiju:

1. *Navedite definiciju dohotka?*
2. *Koji su sistemi oporezivanja dohotka*
3. *Koje su osobine cedularnog oporezivanja?*
4. *Koje su osobine kombinovanog sistema oporezivanja dohotka?*
5. *Koji su tipovi mešovitog sistema oporezivanja dohotka?*
6. *Šta je globalni porez na dohodak?*
7. *Koje su karakteristike globalnog sistema oporezivanja?*
8. *Ko je poreski obveznik poreza na dohodak?*
9. *Kakve se olakšice primenjuju kod poreza na dohodak?*
10. *Šta je flat tax ili ravni porez?*
11. *Objasnite dualni porez na dohodak!*

6. POREZI NA DOBRA I USLUGE

Rezime poglavlja: *Porezi na dobra i usluge, odnosno porezi na potrošnju ili porezi iz rashoda, predstavljaju značajnu stavku u javnim prihodima savremenih zemalja. Po svom značaju i ekonomskoj funkciji međusobno se razlikuju, tako da kod nekih od njih, kao što su carine, fiskalna funkcija i nije primarna. Spadaju u posredne i prevaljive poreze za koje je karakteristična visoka naplativost i velika ugodnost pri plaćanju. Obveznik, za razliku od direktnih poreza, često i nije svestan da je oporezovan. U savremenim uslovima raste značaj opšteg poreza na promet i akciza, dok se uloga carina, fiskalnih i zaštitnih, pod dejstvom Svetske trgovačke organizacije, sve više smanjuje. S druge strane, neto svefazni porez na promet ili porez na dodatu vrednost prerastao je u najrasprostranjeniji i najizdašniji porez na potrošnju u savremenim ekonomijama.*

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- *definišu poreze na dobra i usluge,*
- *razlikuju opšte i posebne poreze na potrošnju,*
- *razlikuju jednofazne i višefazne poreze na promet,*
- *definišu i objasne porez na dodatu vrednost,*
- *navedu mesto i ulogu carina u međunarodnim trgovinskim odnosima,*
- *objasne porez na držanje, nošenje i upotrebu dobara,*
- *definišu porez na premije neživotnih osiguranja.*

6.1. Porezi na potrošnju

Porezi na potrošnju predstavljaju poreze kojima fiskalna vlast na indirektan način oporezuje dohodak poreskih obveznika u momentu kada ga oni troše. Svrstavanje u indirektnu poreze polazi i od činjenice da kod oporezivanja potrošnje dolazi do razdvajanja poreskog obveznika i poreskog destinatar. Poreski obveznik je dužan da obračuna i uplati poresku obavezu, ali je on ekonomski ne snosi.

Često srećemo i naziv porezi na dobra i usluge. Kako se ovde radi o više različitih fiskaliteta ispravnije je reći da su to porezi na dobra i usluge, odnosno porezi iz rashoda. Naziv porezi iz rashoda je povezan sa činjenicom da je akt potrošnje povod za oporezivanje, odnosno porezi se plaćaju kad dolazi do trošenja prethodno zarađenog dohotka. Možemo reći da se na ovaj način vrši korekcija prethodnog oporezivanja dohotka.

Brojni su razlozi koji govore u prilog ovakvom oporezivanju (Popović, 1997):

- Radi se o vrlo izdašnim poreskim oblicima. U manje razvijenim zemljama učešće poreza na potrošnju u strukturi javnih prihoda značajno nadmašuje ostale poreske prihode. Učešće ovog poreza u BDP zemalja OECD se može videti u priloženoj tabeli.
- Stabilan su izvor javnih prihoda i u budžetima savremenih zemalja pojavljuju se iz godine u godinu.
- Porezi iz rashoda su i elastični jer pokazuju pozitivnu korelaciju sa kretanjem javnih rashoda. Odnosno, polazeći od zakona o rastu javnih rashoda, možemo reći da prihodi od poreza na potrošnju rastu sa porastom javnih rashoda. Ovo je, takođe, vidljivo u priloženoj tabeli.
- Ovi porezi pogoduju i razvoju štednje jer pogađaju samo onaj dio dohotka koji se troši, dok su u velikom broju savremenih zemalja kamate kao prihodi od štednje izuzeti iz oporezivog dohotka. Ova mera se posebno primenjuje u zemljama uvoznicama kapitala sa ciljem stimulisanja domaće štednje.
- Predstavljaju vrlo efikasan instrument makroekonomske politike kada se želi povećati nivo agregatne tražnje.
- Imaju visoku ciljnu upotrebljivost pa se mogu koristiti za vođenje ekonomske politike, ali i za druge ciljeve kao što su zdravstveni, populacioni, kulturni.
- Povezani su sa visokim stepenom ugodnosti pri plaćanju jer kupci, dakle oni koji stvarno snose teret oporezivanja, iznos poreza plaćaju zajedno sa cenom proizvoda. Prodavac relativno lako obračunava i prema evidencijama prodane robe, odnosno izvršenih usluga, plaća porez.

- Povezano sa prethodnim, otpor plaćanju je relativno mali jer se porezi plaćaju „pod anestezijom“, odnosno kupac posmatra cenu proizvoda sa obračunatim porezom, te često nije ni svestan koliki porez plaća.
- Poreska evazija nije velika jer ako kako poreski obveznik ne želi da snosi ekonomski teret oporezivanja, on ima interes da naplati od poreskog destinataru iznos sredstava koji je uplatio državi na ime poreza.
- Neki od ovih poreskih oblika su u administrativnom smislu više, drugi manje jednostavni. Međutim, broj poreskih obveznika je manji nego kod poreza na dohodak jer zakon kao obveznike definiše manji broj prodavaca u odnosu na mnogo veći broj kupaca i pojedinačnih kupovina.

Sve ove osobine, a pre svega njegova izdašnost i jednostavnost prikupljanja, učinile su da porezi na potrošnju spadaju među najstarije oblike javnih prihoda. Primenjivali su se u staroj Grčkoj i Rimu. U Srednjem veku bio je prisutan porez na promet i veoma popularne akcize. Vrlo rano srećemo i carine.

U novije vreme, srećemo porez na promet kao vanredan poreski oblik uveden tokom i nakon Prvog svetskog rata- u Nemačkoj 1916, Francuskoj 1917, Belgiji 1921. godine. Vrlo brzo, u periodu između dva rata, širi se i na ostale zemlje sveta, a vanredni porez uveden radi finansiranja vojske i posleratne obnove, postaje redovan poreski oblik kakav je danas.

Carine su takođe prošle značajne izmene; od vrlo moćnog instrumenta državnog intervencionizma i zaštite domaće privrede od inostrane konkurencije, pa sve do ideja globalizma i ukidanja carina kao prepreke širenju svetske trgovine.

Porezi na potrošnju imaju i svoje loše strane. U teoriji se navode sledeće:

- Pošto se prilikom oporezivanja ne može uzeti u obzir poreska snaga poreskog destinataru, oni imaju izrazite regresivne efekte. Ovo znači da, budući da i siromašniji i bogatiji slojevi stanovništva snose isto poresko opterećenje, porezi će srazmjerno više opteretiti one sa nižim dohotkom.
- Imaju izražen inflatorni potencijal jer se računavaju direktno u cenu proizvoda i usluga što znači da će svaki porast poreskog opterećenja uticati na porast opšteg nivoa cena.
- Ukoliko se neki proizvodi izuzmu od oporezivanja ili se dozvole različite poreske stope, to će uticati na izbor potrošača u pravcu potrošnje proizvoda koji su manje oporezovani.

Tabela 10: Učešće poreza na potrošnju (OECD oznaka 5000) u zemljama OECD u BDP (u procentima)

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Australija	7.4	7.2	7.7	7.9	7.5	7.8	..
Austrija	11.7	11.8	11.9	11.9	11.9	11.9	12.0
Belgija	10.8	10.7	11.1	10.9	10.8	10.7	10.8
Kanada	7.3	7.2	7.2	7.1	7.1	7.4	7.4
Čile	10.0	10.4	10.7	10.7	10.8	11.1	11.1
Češka	10.8	11.2	11.4	11.7	10.9	11.2	11.3
Danska	14.9	15.0	15.0	14.8	14.5	14.5	14.9
Estonija	13.4	13.1	13.4	13.1	13.8	14.2	14.9
Finska	13.0	13.8	14.1	14.5	14.4	14.2	14.5
Francuska	10.5	10.7	10.8	10.9	10.9	11.0	11.1
Nemačka	10.3	10.4	10.3	10.5	10.4	10.3	10.2
Grčka	12.3	13.2	13.3	13.7	14.0	14.3	15.8
Mađarska	16.1	15.9	17.0	16.7	16.7	17.1	16.7
Island	11.7	11.9	12.3	12.0	12.0	11.9	12.1
Irska	9.8	9.3	9.4	9.5	9.6	7.5	7.5
Izrael	12.1	12.0	11.6	11.8	12.2	11.9	11.8
Italija	11.0	11.3	11.6	11.5	11.8	11.8	12.1
Japan	5.0	5.1	5.1	5.1	6.0	6.4	6.2
Koreja	7.9	7.5	7.7	7.5	7.4	7.1	7.4
Litvanija	11.2	10.9	11.2	11.5	11.8	12.0	12.6
Luksemburg	10.2	10.4	10.9	10.8	10.8	9.4	9.1
Meksiko	5.3	5.1	5.0	4.7	5.5	6.3	..
Holandija	11.1	10.8	10.7	10.9	11.1	11.1	11.5
Novi Zeland	12.0	12.1	12.3	11.9	12.5	12.7	12.3
Norveška	11.6	11.2	10.9	11.0	11.2	11.6	12.1
Poljska	12.6	12.7	11.8	11.6	11.6	11.7	10.7
Portugalija	12.2	12.9	12.9	12.7	13.0	13.3	13.6
Slovačka	10.1	10.5	9.9	10.4	10.6	10.9	10.7
Slovenija	13.8	13.7	14.2	14.9	14.7	14.6	14.6
Španija	8.5	8.3	8.8	9.5	9.8	10.0	9.8
Švedska	12.7	12.4	12.3	12.3	12.1	12.2	12.4
Švajcarska	6.1	6.1	6.2	6.1	6.0	6.0	6.0
Turska	11.8	11.7	11.2	11.7	10.8	11.1	11.1
Velika Britanija	10.0	10.9	10.8	10.7	10.7	10.7	10.7
SAD	4.3	4.4	4.4	4.5	4.5	4.5	4.4
OECD - prosek	10.6	10.6	10.7	10.8	10.8	10.9	..

Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na :
www.stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=REV&lang=en

Već je rečeno da su porezi na potrošnju brojni, pa ih delimo u nekoliko grupa (Stojanović& Raičević, 2013):

- Opšti porezi na potrošnju su oni koji terete sve robe i usluge u prometu, osim onih koji su izričito izuzeti. U ovu grupu spadaju porezi na promet koji mogu biti jednofazni, višefazni i svefazni.
- U grupu posebni porezi na potrošnju spadaju dobit fiskalnih monopola, akcize i porezi na premiju neživotnih osiguranja. Dobit fiskalnih monopola je dažbina koja je danas sve manje u upotrebi, a odnosi se na ekonomsku situaciju kada država osniva preduzeće za proizvodnju i/ili promet određenim proizvodima ili robama. Cena se formira kao monopolska, što znači da je iznad tržišne cene. Za ovu razliku u ceni koja čini monopolsku dobit i koju prisvaja fiskus možemo reći da je poseban oblik poreza. U prošlosti su fiskalni monopoli obuhvatali promet gasom, solju, šibicama i slično, dok ih danas retko srećemo.
- Ostale vrste poreza na potrošnju gde spadaju porezi na držanje nošenje i upotrebu dobara
- Druge dažbine koje terete robu u međunarodnom prometu (uvozne i izvozne carine).

Prema klasifikaciji OECD ovi porezi se svrstavaju u grupu 5000. Ovde ćemo prikazati osnovnu podelu ne ulazeći u detaljniju klasifikaciju:¹¹

- **5100** Proizvodnja, prodaja, transfer, iznajmljivanje i isporuka dobara i pružanje usluga
 - 5110 Opšti porezi na robe i usluge
 - 5111 Porez na dodatu vrednost
 - 5112 Porez na prodaju
 - 5113 Drugi porezi koji se ne mogu podvesti pod gore navedene
 - 5120 Porezi na pojedinačne robe i usluge
- **5200** Porezi na upotrebu dobara ili na dozvolu da se upotrebjavaju dobra ili obavljaju aktivnosti
- **5300** Porezi koji se ne mogu raspodeliti ni u jednu od gore navedenih grupa.

¹¹Cela podela se može naći na zvaničnoj internet stranici OECD

6.2. Opšti porezi na potrošnju- porezi na promet

Ponovimo još jednom da se ovim porezima oporezuju sve robe i usluge u prometu, osim onih koji su zakonom izuzeti. Ovo su posredni porezi kod kojih dolazi do nameravanog prevaljivanja što ih čini lakim za ubiranje i ugodnim za plaćanje. Iz navedenog proističu osobine poreza na promet (Popović,1997):

- Porez na promet je opšti porez,
- Radi se o porezu na potrošnju gde je akt potrošnje odnosno stavljanja u upotrebu trajnih dobara povod za oporezivanje,
- Ovo je indikretan (posredni) porez kod koga postoji nameravana prevaljivost sa poreskog obveznika (prodavca) na kupca proizvoda i usluga (poreskog destinataru),

S obzirom da svaki proizvod na svome putu od proizvođača do potrošača prođe više proizvodno-prometnih faza i da se on može oporezovati u svakoj od njih ili samo u nekima ovi porezi na promet se dele na:

- jednofazne poreze na promet,
- višefazne (svefazni) poreze na promet.

6.2.1. Jednofazni porezi na promet

Jednofazni porez na promet se može uvesti u bilo kojoj fazi proizvodnje ili prometa pa se javlja kao:

- jednofazni porez na promet u fazi proizvodnje,
- jednofazni porez na promet u fazi veleprodaje,
- jednofazni porez na promet u fazi maloprodaje.

Ako se uvede u fazi proizvodnje, to znači da je poreski obveznik proizvođač i da se porez plaća kada roba izlazi iz magacina gotovih proizvoda trgovcu na veliko. Iako se porez plaća kod proizvođača, on se uključuje u cenu proizvoda i prevaljuje dalje sve do krajnog potrošača. Ovaj porez je administrativno jednostavan i relativno lak za ubiranje, ali ima i značajne negativne efekte.

- Prvo, jedan isti proizvod se može koristiti kao finalni proizvod ali i kao input, sirovina ili poluproizvod, u daljoj proizvodnji (šećer se može prodati krajnjem potrošaču, ali i fabrici za pravljenje džemova). Ukoliko se neki proizvod više puta koristi u procesu proizvodnje dolazi do višestrukog plaćanja poreza što nazivamo kumulativnim efektom. Kumulativni efekat će biti veći ukoliko neki proizvod učestvuje više puta u procesu proizvodnje (Šećer je prvi put oporezovan u šećerani, zatim kao džem, a ako se džem koristi u

proizvodnji kolača, i treći put u poslastičarnici, itd.). Da bi se navedeni efekat izbegao, morale bi se voditi posebne evidencije kupaca i poseban tretman svakog proizvoda u zavisnosti od namene.

- Ukoliko se porez čija je namena da pogodi potrošnju plati u momentu kada je prizveden, to znači da od tada pa sve do momenta kada je predat krajnjem potrošaču, privreda kreditira fiskus, odnosno sredstva su prerano povučena iz realnog sektora.
- Ovakvim rešenjem se ne mogu zahvatiti usluge.
- Moraju se primeniti veće poreske stope nego kod oporezivanja u višim fazama proizvodno-prometnog ciklusa.
- Proizvođači mogu vršiti poresku evaziju tako što će stvarati vlastitu prodajnu mrežu pri čemu će propisivati veće trgovačke marže u odnosu na marže u proizvodnji.

Navedeni negativni efekti su uticali da se jednofazni porez na promet u fazi proizvodnje napusti i pređe na druge oblike oporezivanje prometa.

Jednofazni porez na promet u fazi veleprodaje se plaća u momentu kada veletrgovac prodaje robu trgovcu na malo ili, eventualno, krajnjem potrošaču. Ukoliko jedan veletrgovac prodaje robu drugom veletrgovcu, onda se takav promet ne oporezuje. Slično porezu u fazi proizvodnje, i ovde dolazi do kumulativnog efekta, ali je on kod oporezivanja u fazi veleprodaje manji. Primenjuju se i niže poreske stope u odnosu na porez u fazi proizvodnje. Međutim, broj obveznika je veći u fazi veleprodaje, dok bi vreme za koje se kreditira fiskus trebalo biti kraće.

Jednofazni porez na promet u fazi maloprodaje plaća se kada trgovac na malo, proizvođač ili veletrgovac prodaju robu krajnjem potrošaču. Iz ovoga proističe da je obveznik poreza na promet onaj subjekat koji prodaje robu krajnjem potrošaču, a ne nužno trgovac na malo. Za oporezivanje u maloprodaji je karakteristično i da se vrši u momentu kada roba ide u krajnju potrošnju, što znači da nema kumulativnog efekta, niti kreditiranja fiskusa. Poreske stope su po pravilu niže nego kada se oporezivanje vrši u ranijim fazama proizvodno-prometnog ciklusa. Uobičajeno je da se primenjuju diferencirane stope pri čemu se proizvodi životnog standarda blaže oporezuju.

Ovakav oblik poreza na promet se dugo primenjivao kao najpodesniji vid oporezivanja prometa, međutim danas je on gotovo u svim razvijenim zemljama zamenjen porezom na dodatu vrednost.

6.2.2. Višefazni (svfazni) porez na promet

Kod ovakvog poreza dolazi do oporezivanja u svim fazama proizvodno-prometnog ciklusa. U zavisnosti da li se u osnovicu u narednoj fazi uračunava i prethodno, u ranijim fazama, plaćeni porez delimo ga na bruto i neto višefazne porez.

Oporezivanje se vrši u svakoj proizvodno-prometnoj fazi tako što se na cenu proizvoda primeni propisana poreska stopa. Pošto proizvod prolazi više faza, u svakoj narednoj u osnovicu kod oporezivanja ulazi i prethodno plaćeni porez. Tako dolazi do kumuliranja poreske obaveze. Koliki će ovaj kaskadni efekat biti ne zavisi samo od broja faza, nego i od vrednosti koja je proizvodu dodata u svakoj fazi. Ukoliko se veća vrednost dodaje u početnim fazama, to će poreski teret biti veći. Kumulativnost predstavlja najizraženije obeležje, ali i najveću manu bruto svefaznih poreza. Kao posledica plaćanja poreza na porez javljaju se brojni neželjeni efekti:

- Kumuliranje povećava cenu proizvoda tako da će ona zavistiti ne samo od proizvodnih uslova i tržišnih prilika, nego i od broja faza kroz koje je proizvod prošao i veličine poreske stope. Opisani efekat se može ublažiti primenom nižih poreskih stopa u kasnijim fazama, ali se nikada ne može do kraja ukinuti,
- Za slobodnu tržišnu utakmicu je od ključne važnosti da tržišni akteri usmeravaju svoje odluke prema profitabilnim delatnostima. Plaćanjem poreza na porez iskrivljuju se parametri konkurentnosti. Neki proizvod će biti konkurentniji, a time i profitabilniji, od drugog istog takvog proizvoda samo zbog toga što je prošao manji broj faza.
- U želji da povećaju konkurentnost, preduzeća mogu odlučiti da diverzifikuju svoju delatnost tako što će vertikalnom integracijom obuhvatiti veći broj faza proizvodno-prometnog ciklusa. Ako se u okviru jednog poslovnog sistema obavlja i proizvodnja i distribucija i prodaja, izdaju se samo interna dokumenta, a ne i izlazne fakture na koje se plaća porez. Stvaranjem ovakvih poslovnih sistema narušava se optimalna struktura privrede.
- Poseban negativan efekat se javlja kod spoljnotrgovinske razmene. Pod uticajem međunarodnih ugovora o carinama i trgovini, ustanovljeno je da se kod spoljnotrgovinske razmene koristi princip odredišta. Ovo znači da se proizvodi prilikom izvoza moraju osloboditi poreskog tereta čime će se smanjiti njihova cena i povećati konkurentnost na stranom tržištu. Proizvodi koji se uvoze u zemlju prilikom prelaska carinske linije treba da budu oporezovani po propisima zemlje uvoznice. Ovakav princip i jeste u skladu sa činjenicom da porezi na potrošnju treba da oporezuju potrošnju, odnosno da budu korektivni element oporezivanju dohotka u zemlji gde je on zarađen i gde se troši. Ako se primenjuje bruto svefazni porez, vrlo je teško odrediti koliko je faza neki proizvod prošao (i sve komponente unutar njega) pa sledstveno tome i osloboditi ga poreskog opterećenja. U praksi se ovaj iznos određivao paušalno, uvođenjem tzv. poreza na izravnjanje, ali je upravo njegova arbitrarnost uticala da neki proizvodi na veštački način postanu konkurentni na stranom tržištu, a neki drugi izgube na svojoj atraktivnosti.

Tokom prošlog veka kada je u evropskom prostoru uveden neto svefazni porez na promet-PDV, pet od tadašnjih šest zemlja članica Zajednice primenjivalo je bruto svefazni porez (Popović, 1997). Ovo treba zahvaliti nizu prednosti koje on ima (Isailović,2009):

- radi se o izdašnom porezu,
- njegovom primenom se obuhvata promet svih (ili najvećeg dela) proizvoda, tako da je evazija jako malo izražena,
- smanjenju poreske evazije doprinosi i to što je opterećenje po fazama nisko,

- poreska osnovica se lako utvrđuje,
- naplata je jednostavna,
- ne zahteva vođenje komplikovanog knjigovodstva.

Vidimo da su negativne osobine ovakvog oporezivanja izraženije što je uticalo da, prvo sve zemlje EU (tada Evropske zajednice), a potom i većina ostalih zemalja sveta uvede tzv. francuski porez, odnosno neto svefazni porez na promet- PDV.

Za razliku od bruto svefaznog poreza na promet, neto svefazni porez ili porez na dodatu vrednost (u daljem tekstu PDV) za osnovicu nema prodajnu cenu u svakoj fazi, nego vrednost koja je proizvodu ili usluzi dodata u toj fazi. Bitno je zapamtiti da:

- U osnovicu ne ulazi porez koji je plaćen u prethodnoj fazi, pa nema ni efekta kumuliranja,
- Porez se pomoću sistema cena iz faze u fazu prevaljuje na sledećeg u proizvodno-prometnom nizu da bi krajnji potrošač snosio teret oporezivanja budući da on svoju obavezu nema na koga prevaliti. Ovo je, dakle, porez na potrošnju jer bez obzira što se plaća postepeno tereti krajnju potrošnju.

Iako zvuči vrlo jednostavno, u praksi je teško odrediti kolika je dodata vrednost u nekoj fazi. Pod ovim pojmom se podrazumeva sve ono što je proizvodu dodato i što je povećalo njegovu upotrebnu vrednost. U teorijskom smislu postoje dva načina na koja se ta vrednost može odrediti (Stojanović & Raičević,2013):

- *Direktnom metodom;* ovde razlikujemo metodu sabiranja gde se sabiraju svi elementi cene koji čine dodatu vrednost. S druge strane, do dodate vrednosti je moguće doći i metodom oduzimanja gde se od ukupne vrednosti isporuka nekog poreskog obveznika oduzima ukupna vrednost njegovih nabavki u posmatranom periodu.
- *Indirektnom metodom;* kod primene ove metode uopšte se ne računa dodata vrednost kao osnovica na koju se primenjuje poreska stopa, nego se odmah određuje iznos poreza kojeg treba platiti. Do ove veličine dolazimo tako što u obračunskom periodu od poreza obračunatog na svim izlaznim fakturama oduzima porez koji je evidentiran na ulaznim fakturama. Pozitivna razlika se uplaćuje fiskusu, a ukoliko je razlika negativna, fiskus vraća preplaćeni porez. Ova metoda se naziva i metoda fakture.

Pošto je direktna metoda u praktičnom smislu vrlo teška za primenu, u savremenim poreskim sistemima se koristi metoda fakture.

Radi se o vrlo izdašnom porezu što se može videti i u priloženoj tabeli. Učešće PDV u BDP posmatranih zemalja značajno varira od 3,4 % u Švajcarskoj, i 4% u Japanu pa sve do 9,5 % odnosno 9,6 % u Danskoj i na Novom Zelandu. Zemlje EU imaju relativno visoko učešće ovog poreza u BDP.

Tabela 11: Učesće poreza na dodatu vrednost (OECD oznaka 5111) u zemljama OECD u BDP (u procentima)

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Australija	3.4	3.3	3.3	3.5	3.5	3.7	..
Austrija	7.7	7.6	7.7	7.7	7.7	7.7	7.8
Belgija	6.9	6.9	6.9	7.0	6.9	6.7	6.8
Kanada	4.2	4.2	4.2	4.1	4.1	4.2	4.3
Čile	7.5	7.8	8.0	8.1	8.2	8.4	8.4
Češka	6.6	6.9	7.0	7.4	7.4	7.3	7.4
Danska	9.4	9.5	9.5	9.2	9.2	9.2	9.5
Estonija	8.5	8.2	8.4	8.2	8.7	9.2	9.4
Finska	8.3	8.8	9.0	9.3	9.2	9.1	9.1
Francuska	6.8	6.8	6.8	6.8	6.9	6.9	6.9
Nemačka	7.0	7.0	7.0	7.0	6.9	7.0	7.0
Grčka	7.1	7.3	7.2	7.0	7.1	7.3	..
Mađarska	8.6	8.4	9.2	8.9	9.3	9.7	9.4
Island	7.6	7.7	8.0	7.9	8.0	8.3	8.5
Irska	6.0	5.7	5.8	5.8	5.9	4.6	4.7
Izrael	7.5	7.5	7.3	7.7	7.9	7.8	7.5
Italija	6.1	6.0	6.0	5.9	6.0	6.1	6.2
Japan	2.5	2.6	2.6	2.7	3.7	4.2	4.0
Koreja	4.1	4.1	4.3	4.1	4.2	3.8	4.2
Litvanija	6.7	6.8	7.2	7.4	7.6	7.7	8.1
Luksemburg	6.4	6.6	7.1	7.3	7.4	6.5	6.3
Meksiko	3.8	3.7	3.7	3.5	3.9	3.9	4.1
Holandija	6.8	6.5	6.5	6.5	6.4	6.6	6.9
Novi Zeland	9.3	9.4	9.6	9.3	9.7	9.8	9.6
Norveška	7.8	7.6	7.5	7.7	7.8	8.2	8.6
Poljska	7.6	7.8	7.1	7.0	7.1	7.0	7.1
Portugalija	7.5	8.1	8.3	8.1	8.5	8.6	8.5
Slovačka	6.2	6.7	6.0	6.3	6.6	6.9	6.7
Slovenija	8.1	8.1	8.0	8.5	8.5	8.4	8.3
Španija	5.3	5.2	5.4	5.9	6.2	6.4	6.4
Švedska	9.2	9.0	8.9	9.0	9.0	9.1	9.3
Švajcarska	3.4	3.5	3.5	3.5	3.5	3.4	3.4
Turska	5.4	5.6	5.2	5.6	5.0	5.2	5.0
Velika Britanija	6.1	6.8	6.8	6.8	6.8	6.9	6.9
SAD	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
OECD - prosek	6.4	6.5	6.6	6.6	6.7	6.7	..

Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na :
<https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=rev&lang=en>

Brojne su osobine koje PDV uvrštavaju u superioran oblik oporezivanja prometa. Među njegove prednosti ubrajamo:

- *Velika izdašnost*; ovakvo oporezivanje obuhvata sve robe i usluge u prometu što omogućava prikupljanje velikih iznosa sredstava,
- *PDV omogućava da se zahvate i usluge*,
- *Poreska evazija nije izražena*; prilikom obračuna PDV koristi se, kao što smo videli, metod fakture. Na ovaj način poreski obveznik je, da bi ostvario pravo na odbitak ulaznog poreza, dužan da dokumentuje porez koji je platio pri nabavkama, pa mu nije u interesu da nabavlja robu mimo legalnih tokova.
- *Sve nabavke se mogu izuzeti od oporezivanja*; ovo nije slučaj kod poreza na promet u maloprodaji budući da se jedno isto sredstvo može koristiti i u daljoj proizvodnji i u finalnoj potrošnji što otvara prostor za zloupotrebe.
- *Neutralan je u spoljnotrgovinskim transakcijama*; celokupan iznos poreza može se odbiti od cene proizvoda pri izvozu roba. Kod uvoza PDV se plaća na granici. Inače, ovde su moguća dva principa. Princip porekla označava da se porez obračunava i plaća u zemlji proizvodnje. Izvoz je oporezovan, a uvoz oslobođen. Drugi princip, princip odredišta, znači da se porez plaća u zemlji potrošnje. Izvoz je oslobođen, a uvoz oporezovan. Tzv. evropski tip PDV počiva na principu odredišta, dakle oporezivanja u mestu potrošnje.
- *Politički razlozi*; PDV je preduslov za priključivanje Evropskoj uniji jer je funkcionisanje jedinstvenog tržišta moguće jedino pod uslovom da je sistem indirektnih poreza visoko harmonizovan.

Primena PDV je povezana i sa određenim problemima. Navešćemo neke:

- *Administrativno-tehnička komplikovanost*; primena ovakvog poreskog oblika zahteva vođenje brojnih evidencija o kupovinama i prodajama, a sam način obračuna poreske obaveze je komplikovaniji u odnosu na porez na promet.
- *Izražena regresivnost*; PDV zbog načina odbračuna ne trpi uvođenje većeg broja diferenciranih stopa, ali ni širi krug oslobođenja i olakšica, pa njegov teret snose podjednako svi bez obzira na njihovu ekonomsku snagu.
- *Nemogućnost uvođenja na subcentralnom nivou*; pravilna primena zahteva da se evidentiraju sve nabavke i prodaje i strogu primenu principa odredišta. Ukoliko bi se poresko opterećenje razlikovalo između federalnih jedinica, to znači da bi morala biti uspostavljena kontrola prelaska robe preko unutrašnjih granica.
- *Inflatorni potencijal*; iako su svetska iskustva u primeni PDV različita, postoji opravdana bojazan da on dovodi do većeg rasta cena nego u slučaju kada se primenjuje porez na promet u maloprodaji.

U poresko-tehničkom i ekonomskom smislu važna je klasifikacija PDV sa stanovišta tretmana osnovnih sredstava. Značaj tretmana osnovnih sredstava potiče od njihove prirode. Osnovna sredstva su neophodna za proces rada i preduzeće ih ne nabavlja radi dalje prodaje,

nego da bi ih koristilo u proizvodnji. Tako posmatrano, preduzeće je krajnji potrošač tih sredstava i pošto ih ono „troši“ trebalo bi i da snosi teret oporezivanja. S druge strane, osnovno sredstvo će se koristiti duži vremenski period u procesu rada. Ono će postepeno se amortizujući, svoju vrednost prenositi na novi proizvod. Tako gledano, preduzeće nije njegov krajnji potrošač.

Osnovna sredstva, mašine i oprema, su veće vrednosti, pa u skladu sa tim na njihovu vrednost obračunati su i veliki iznosi poreza što značajno može opteretiti raspoloživa sredstva preduzeća. Isto tako, uobičajeno je da se glavni deo osnovnih sredstava nabavlja pre samog započinjanja procesa rada što znači da je preduzeće u startu, dok se bori za početne tržišne pozicije, opterećeno plaćanjem velikih iznosa na ime poreza. U poresko-političkom smislu moguća su tri načina tretmana osnovnih sredstava i u skladu sa time tri oblika PDV:

- *Potrošni tip*; Ovde se polazi od toga da se svi nabavljeni predmeti rada i sredstva za rad tretiraju kao nabavke koje se koriste za proizvodnju, a ne za potrošnju, pa je dozvoljeno da se porez koji je plaćen na njih prizna kao odbitna stavka prilikom plaćanja izlaznog poreza. Pošto su ove nabavke uvek veće od isporuka u obračunskom periodu, obvezniku će sredstva biti refundirana iz budžeta. Ovaj tip PDV favorizuje tehnološki napredak i danas je najzastupljeniji u savremenim poreskim sistemima.
- *Dohodni tip*; kod ovog oblika se ne odbija ceo iznos investicije odmah, nego samo onaj deo koji odgovara godišnjoj amortizaciji.
- *Tip bruto PDV*; nabavka stalnih sredstava se smatra krajnjom potrošnjom i kao takva se ne odbija od iznosa obračunatog poreza. Ovo znači da je investicija u osnovna sredstva dva puta oporezovana, jednom pri njihovoj kupovini i drugi put kada se prodaju proizvodi koji su uz pomoć njih proizvedeni (Raičević&Radičić, 2008).

Na kraju pomenimo da komplikovanost PDV potiče i od njegova dva paradoksa. Prvi paradoks- *oporezovani je oslobođen* govori o tome da obveznik koji je u sistemu PDV i koji ga obračunava i plaća, svoju poresku obavezu prevaljuje na idućeg u proizvodno-prometnom lancu pa poreski teret uopšte ne snosi. U zakonskom smislu on jeste obveznik, ali je u ekonomskom smislu oslobođen budući da ne snosi teret oporezivanja.

Drugi paradoks glasi: *oslobođeni je oporezovan*. Ukoliko zakon predviđa da se neka faza ili neka delatnost ne oporezuje, to znači da preduzeće koje se bavi tom delatnošću nije u sistemu PDV. Ono plaća porez na svoje nabavke, ali, kako nije obveznik, nema prava da obračuna i naplati izlazni porez. Ono je dakle platilo ulazni porez, ali nema mogućnost da ga prevali na kupce svojih proizvoda. Iako formalno oslobođeno, ovakvo preduzeće je oporezovano, jer snosi teret PDV koje je platilo prilikom svojih nabavki.

Iako nimalo nije jednostavan za razumevanje, traži povećano administriranje i nije pogodan sa stanovišta socijalno-političkih razloga, porez na dodatnu vrednost danas predstavlja u svetu najrasprostranjeniji način oporezivanja prometa što se može videti na sledećoj slici.

Slika 1: *Rasprostranjenost poreza na dodatu vrednost*



Izvor: www.en.wikipedia.org/wiki/Value-added_tax#/media/File:Counties_with_VAT_tax.jpeg

6.3. Posebni porezi na potrošnju-akcize i porezi na premije neživotnih osiguranja

Akcize predstavljaju poseban porez na potrošnju što znači da one ne opterećuju sve proizvode u prometu, nego samo neke. Retki su poreski sistemi gde se potrošnja oporezuje samo akcizama, one se češće javljaju kao dopunski namet pored poreza na promet. Ne bismo mogli reći da postoje tačno određeni proizvodi na koje se uvode akcize pošto to zavisi od zemlje do zemlje. Najčešće se radi o proizvodima višeg životnog standarda, ali srećemo i oporezivanje energenata, robe široke potrošnje, proizvoda štetnih za zdravlje i slično.

Ovako široka upotreba akciza potiče od njihovih prednosti među kojima se u literaturi sreću sledeće (Raičević&Radičić, 2008):

- izdašnost,
- lakoća ubiranja,
- jednostavnost sistema obračuna i naplate,
- jednostavna kontrola naplate,
- poreska evazija nije značajno izražena.

Akcize su vrlo izdašan instrument javnih prihoda, što se može videti i u priloženoj tabeli. Pri ovome, ipak treba imati u vidu, da se radi o pojedinačnom porezu na potrošnju koji pogađa samo neke proizvode, pa njegova izdašnost ne može biti reda veličina kao kod opštih poreza na promet.

Tabela 12: Učešće akciza (OECD oznaka 5121) u zemljama OECD u BDP (u procentima)

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Australija	1.9	1.8	1.7	1.7	1.5	1.4	..
Austrija	2.3	2.4	2.4	2.4	2.3	2.3	2.3
Belgija	2.1	2.1	2.1	2.1	2.0	2.1	2.2
Kanada	1.4	1.3	1.3	1.3	1.3	1.3	1.3
Čile	1.4	1.4	1.5	1.4	1.5	1.5	1.5
Češka	3.5	3.7	3.7	3.7	2.9	3.3	3.3
Danska	4.1	4.1	4.1	4.2	4.0	4.0	4.0
Estonija	4.2	4.3	4.4	4.2	4.3	4.3	4.8
Finska	3.4	3.7	3.8	3.7	3.6	3.7	3.8
Francuska	2.3	2.3	2.4	2.5	2.5	2.6	2.6
Nemačka	2.5	2.5	2.4	2.3	2.2	2.1	2.1
Grčka	3.2	3.7	3.7	3.8	3.8	3.8	..
Mađarska	3.4	3.4	3.6	3.3	3.2	3.3	3.3
Island	2.9	3.0	3.0	2.9	2.9	2.6	2.5
Irska	2.9	2.8	2.7	2.8	2.7	2.1	2.1
Izrael	1.8	1.7	1.7	1.6	1.5	1.5	1.5
Italija	2.3	2.5	2.9	2.8	3.0	2.8	2.9
Japan	1.7	1.8	1.8	1.7	1.6	1.6	1.5
Koreja	2.5	1.9	2.1	1.9	1.9	2.0	2.1
Litvanija	3.6	3.4	3.3	3.3	3.2	3.3	3.5
Luksemburg	3.5	3.5	3.5	3.2	3.1	2.6	2.6
Meksiko	0.6	0.7	0.6	0.6	0.9	2.0	..
Holandija	2.9	2.8	2.7	2.7	2.7	2.6	2.7
Novi Zeland	0.9	0.8	0.9	0.8	0.9	0.9	0.8
Norveška	2.9	2.8	2.6	2.6	2.5	2.5	2.6
Poljska	4.3	4.2	4.1	4.0	3.9	3.9	3.6
Portugalija	3.1	3.0	2.8	2.7	2.8	2.9	3.1
Slovačka	2.9	2.8	2.7	2.7	2.7	2.7	2.7
Slovenija	4.3	4.2	4.5	4.4	4.3	4.2	4.2
Španija	2.2	2.1	2.1	2.4	2.4	2.4	2.3
Švedska	2.6	2.5	2.4	2.3	2.2	2.2	2.2
Švajcarska	1.4	1.3	1.3	1.3	1.3	1.2	1.2
Turska	4.9	4.6	4.6	4.7	4.5	4.5	4.6
Velika Britanija	2.9	2.8	2.8	2.7	2.6	2.5	2.5
SAD	1.0	0.9	1.0	0.9	0.9	0.9	0.8
OECD - prosek	2.7	2.7	2.7	2.6	2.6	2.6	..

Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na :
<https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=rev&lang=en>

Pored izdašnosti kao fiskalnog razloga njihovog uvođenja, imamo i brojne druge razloge:

- Uticaj na smanjivanje potrošnje određene kategorije proizvoda (cigarete, alkoholna pića),
- Uticaj na potrošnju tačno određenih energenata (akcize na naftu i naftne derivate),
- Preraspodela dohotka (kada se oporezuju proizvodi luksuzne potrošnje) i smanjivanje regresivnosti poreza na potrošnju, odnosno celokupnog poreskog sistema,
- Uticaj na ponašanje potrošača. Ovakva intervencija države nije u skladu sa principima slobodne tržišne utakmice, ali se akcizama, iako se smatra da su nepodesan instrument za vođenje ekonomske politike, može uticati na potrošačev izbor u pravcu supstituisanja akciznih proizvoda proizvodima na koje se ne plaća akciza.

Pored pozitivnih, akcize imaju i neke loše strane:

- Kada se određuje specifična akciza, onda su jeftiniji proizvodi srazmerno više opterećeni, pa se javljaju regresivni efekti,
- Obračunavaju se u momentu proizvodnje, odnosno uvoza, što znači da privreda kreditira fiskus do momenta potrošnje akciznog proizvoda,
- Mogu negativno uticati na konkurentnost proizvoda.

Na kraju, recimo još i to, akcize delimo:

- prema načinu obračuna: na specifične i *ad valorem* (vredonosne),
- prema vrstama proizvoda: akcize na kafu, duvan, alkohol, naftu i itd,
- prema nameni akciznih proizvoda: akcize na potrošnju i akcize na upotrebu proizvoda.

Porezi na premije neživotnih osiguranja predstavljaju poreze na pojedinačne usluge. Ovde ubrajamo premije osiguranja: motornih i šinskih vozila, vazduhoplova i plovnih objekata, robe u prometu, imovine, jemstva, odgovornosti za štetu i slično. Poreski obveznik je društvo koje pruža uslugu osiguranja, a poreska osnovica je premija osiguranja. Porez se plaća u momentu sklapanja ugovora.

6.4. Porezi na upotrebu držanje i nošenje dobara

Za razliku od akciza i poreza na premije neživotnih osiguranja, ovde se radi o porezu koji je neposredni (direktni) jer se naplaćuje direktno od lica koje je obveznik. Nadalje, ovaj porez nije porez kod koga je povod za oporezivanje sam akt potrošnje, nego se on naplaćuje periodično ili jednokratno.

Razlikuje se i od poreza na imovinu koji oporezuju pravo svojine nad nepokretnostima, ovde se radi o porezu koji ne oporezuje samo posedovanje, nego upotrebu dobara.

Analitički su jer pogađaju samo jednu manifestaciju ekonomske snage obveznika, a njihova visina se najčešće određuje u fiksnom iznosu tako da se vrednost dobara ne procenjuje. Ovde ubrajamo (Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara, član 1.):

- porez na upotrebu motornih vozila,
- porez na upotrebu plovila,
- porez na upotrebu vazduhoplova,
- porez na registrovano oružje.

Ovde se radi o jednom manje izdašnom porezu. Kao ilustraciju te tvrdnje možemo videti njegovo učešće u BDP u OECD zemljama što se i vidi u priloženoj tabeli.

Tabela 13: Učešće poreza na držanje, nošenje i upotrebu dobara (OECD oznaka 5200) u zemljama OECD u BDP (u procentima)

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Australija	0.9	0.9	1.4	1.4	1.0	1.1	..
Austrija	0.9	0.9	0.9	0.9	1.0	1.0	1.0
Belgija	0.7	0.7	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
Kanada	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
Čile	0.6	0.6	0.6	0.7	0.7	0.7	0.7
Češka	0.7	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
Danska	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8
Estonija	0.4	0.4	0.3	0.3	0.6	0.4	0.5
Finska	0.4	0.4	0.4	0.5	0.5	0.5	0.6
Francuska	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
Nemačka	0.4	0.4	0.4	0.6	0.6	0.6	0.6
Grčka	0.7	0.9	1.2	1.6	1.7	1.8	..
Mađarska	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
Island	0.7	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
Irska	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.7	0.7
Izrael	0.9	0.9	0.8	0.8	0.8	0.9	0.8
Italija	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8
Japan	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
Koreja	0.3	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
Litvanija	0.7	0.5	0.6	0.7	0.7	0.7	0.7
Luksemburg	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1
Meksiko	0.6	0.6	0.4	0.4	0.5	0.1	..
Holandija	1.2	1.2	1.2	1.2	1.3	1.3	1.2
Novi Zeland	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.9	0.9
Norveška	0.6	0.6	0.5	0.6	0.6	0.6	0.6
Poljska	0.5	0.4	0.4	0.3	0.4	0.4	0.0
Portugalija	0.4	0.5	0.5	0.6	0.6	0.6	0.6
Slovačka	0.6	0.6	0.6	0.7	0.7	0.7	0.7
Slovenija	0.6	0.6	0.7	1.0	0.9	1.0	1.0
Španija	0.7	0.7	0.7	0.8	0.8	0.8	0.7
Švedska	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5
Švajcarska	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8
Turska	0.5	0.5	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4
Velika Britanija	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
SAD	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7
<u>OECD - prosek</u>	0.6	0.6	0.6	0.7	0.7	0.7	..

Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na : <https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=rev&lang=en>

6.5 . Carine

Carine predstavljaju posebnu kategoriju posrednih dažbina koje se javljaju kada roba prelazi državnu granicu. U novije vreme izraz prelazak robe preko državne granice odnosi se samo na uvoz, dok se izvozne i provozne carine ne primenjuju. Ovo su porezi koje terete potrošnju, ali je njihova uloga prevashodno zaštitna i ekonomska, a potom fiskalna.

Naime, carine se u teoriji i praksi javljaju kao veoma efikasan instrument zaštite domaće robe od inostrane konkurencije i mnoge zemlje su ih koristile u situaciji kada je domaća industrija u određenoj oblasti još nedovoljno razvijena. Isto tako, mogu se staviti u političku funkciju i biti značajan faktor za postizanje željene pozicije zemlje u međunarodnim odnosima. Međutim, u novije vreme pod uticajem tokova globalizacije, carine se sve više ukidaju jer prevladava mišljenje da one guše razvoj međunarodne trgovine i da povećavaju troškove proizvodnje. Činjenica je i da se carinama utiče na nivo cena u zemlji i odnose konkurentnosti.

Učešće carina u javnim prihodima savremenih zemalja, odnosno prema BDP iz godine u godinu opada. U priloženoj tabeli ćemo videti da u velikom broju zemalja OECD prihodi od carinaprema BDP iznose 0 procenata. Razlog ovakvom pokazatelju leži u činjenici da su to zemlje koje su članice Evropske unije i koje su fiskalni suverenitet u oblasti carina prenele na ovu nadnacionalnu organizaciju.

Ako posmatramo učešće carina u drugim zemljama, videćemo da je ova veličina relativno mala i retko prelazi 0, 5% BDP dok je u posmatranim godinama među zemljama OECD iznad 1% BDP samo za Novi Zeland. Ako pogledamo podatke OECD za 1965. godinu, videćemo da su carina uglavnom bile koncentrisane oko 1% BDP, dok je za Island iznosila 8,5 % BDP, Holandiju 2% BDP, Portugaliju 3,3% BDP (OECD Revenue Statistic) .

Iz ovoga vidimo da su funkcije, odnosno ciljevi carina različite i mogu biti (Stojanović& Raičević, 2013):

- *Fiskalni*; misli se na kapacitet carina da se njima prikupe sredstva za finansiranje javnih rashoda. Ovaj cilj ne može biti primarni jer carine utiču na položaj zemlje u međunarodnim ekonomskim i političkim tokovima.
- *Ekonomski*; podrazumeva već pomenuti uticaj na troškove, cene, odnose konkurentnosti, zaštitnu funkciju i položaj zemlje u međunarodnim trgovačkim odnosima,
- *Socijalni*; snižavanjem carina na određene proizvode nižeg životnog standarda pospešuje se njihova potrošnja.

Tabela14: Učešće carina (OECD oznaka 5123) u zemljama OECD u BDP (u procentima)

Zemlja /Godina	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Australija	0.4	0.5	0.5	0.6	0.7	0.9	..
Austrija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Belgija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Kanada	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3
Čile	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Češka	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Danska	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Estonija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Finska	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Francuska	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Nemačka	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Grčka	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	..
Mađarska	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Island	0.4	0.4	0.4	0.3	0.3	0.2	0.2
Irska	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Izrael	0.3	0.3	0.3	0.2	0.3	0.2	0.3
Italija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Japan	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Koreja	0.9	0.9	0.7	0.8	0.6	0.6	0.5
Litvanija	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	-0.0
Luksemburg	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Meksiko	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	..
Holandija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Novi Zeland	0.9	0.9	0.9	0.9	1.0	1.0	0.9
Norveška	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Poljska	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Portugalija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Slovačka	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Slovenija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Španija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Švedska	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Švajcarska	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Turska	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4	0.4
Velika Britanija	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
SAD	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
OECD - prosek	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	..

Izvor: OECD Revenue Statistic, dostupno na :
<https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=rev&lang=en>

Teorijski gledano, carine se klasifikuju na različite načine pa (Popović, 1997):

- 1) Prema pravcu kretanja robe imamo uvozne, izvozne i provozne;
- 2) Prema načinu obračunavanja delimo ih na specifične, vredonosne i mešovite;
- 3) Prema načinu uvođenja na autonomne i ugovorene;
- 4) Prema opterećenju na jedinstvene, diferencijalne i preferencijalne;
- 5) Prema osnovnoj ekonomskoj funkciji na fiskalne i zaštitne, prohibitivne, retrozivne i antidampiške.

Pitanja za diskusiju:

1. *Šta su porezi na potrošnju?*
2. *Koje su dobre, a koje loše strane poreza na potrošnju?*
3. *Kako se dele porezi na potrošnju?*
4. *Navedite definiciju poreza na promet!*
5. *Koje su osobine jednofaznog poreza na promet u fazi proizvodnje?*
6. *Navedite osobine poreza na promet u fazi veleprodaje!*
7. *Šta su i kako se dele svefazni porezi?*
8. *Navedite dobre i loše strane bruto svefaznog poreza na promet!*
9. *Šta je porez na dodatu vrednost?*
10. *Koje su metode za određivanje dodate vrednosti?*
11. *Koji su tipovi PDV sa stanovišta tretmana osnovnih sredstava?*
12. *Koji su principi PDV?*
13. *Navedite prednosti i nedostatke PDV!*
14. *Koji su paradoksi PDV?*
15. *Šta su akcize i kako se dele?*
16. *Navedite dobre i loše strane akciza!*
17. *Koji su razlozi uvođenja akciza?*
18. *Na šta se plaćaju porezi na premije neživotnih osiguranja?*
19. *Navedite razlike između akciza i poreza na držanje, nošenje i upotrebu dobara!*
20. *Koje su osnovne funkcije carina?*
21. *Kako delimo carine?*

7. PORESKI SISTEM I PORESKE REFORME

Rezime poglavlja: Poreski sistem predstavlja veoma složen skup različitih poreskih oblika kojima se ostvaruju ciljevi poreske politike. Budući da su ciljevi i efekti oporezivanja brojni, te da su često međusobno konfliktni, neminovno je da budu višestruki i instrumenti kojima se oni ostvaruju. Zbog toga se savremeni poreski sistemi zasnivaju na ideji poreskog pluralizma. Imajući u vidu brojnost ciljeva i instrumenata kojima se oni ostvaruju, ne čudi činjenica da je ekonomska nauka još uvek u traganju za optimalnim poreskim sistemom zbog čega smo svedoci relativno čestih poreskih reformi. Bez obzira na neophodnost stalnih izmena i podešavanja pojedinačnih poreskih oblika kretanjima u privredi savremenih zemalja, ostaje činjenica da je, sa stanovišta poreskih obveznika, svaki stari poreski oblik dobar, a svaki novi loš budući da zahteva troškove i prilagođavanja.

U ovom poglavlju ćemo pored definicije i poželjnih osobina poreskih sistema, razmatrati i poreske reforme, načine njihovog sprovođenja kao i efekte koje izazivaju.

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- **definišu poreski sistem,**
- **objasne prednosti poreskog pluralizma,**
- **navedu i objasne poželjne osobine poreskog sistema,**
- **razumeju značaj sprovođenja poreskih reformi,**
- **definišu i objasne postepene poreske reforme,**
- **definišu radikalne poreske reforme,**
- **navedu osnovne postavke teorije optimalnog oporezivanja.**

7.1. Poreski sistem

Poreski sistem možemo posmatrati u užem i širem smislu. Pod poreskim sistemom u širem smislu podrazumevamo sveukupnost poreza, carina, taksi, akciza, naknada i drugih javnih prihoda fiskalnog tipa koje postoje u nekoj zemlji.

U užem smislu pod poreskim sistemom podrazumevamo skup različitih poreskih oblika koji su na snazi u nekoj zemlji u određenom vremenskom periodu. Ekonomisti i teoretičari javnih finansija bave se pitanjem da li je ovo i optimalan sistem, odnosno da li je bolje da je razruđen i da se sastoji od više različitih poreza ili bi bilo bolje da je administrativno jednostavniji i da se sastoji od jednog ili manjeg broja poreskih oblika.

Videli smo da poreskom politikom treba ostvariti mnogobrojne ciljeve, da oporezivanje izaziva niz efekata, a da su tu i brojna, često međusobno konfliktna, načela koje treba zadovoljiti. Koncept socijalne države, politički odnosi u svetu, nemogućnost tržišta da postignu savršenu konkurenciju, optimalni privredni rast i stabilnost, doveli su do toga da se danas između 1/3 i 1/2 BDP preraspodeljuje preko države. Kada sve ovo sagledamo jasno je da je neophodno da se poreski sistem sastoji od više različitih poreskih oblika. Ovo sa svoje strane znači da se javni prihodi moraju prikupljati većim brojem poreskih instrumenata, te da se oni moraju tako kombinovati da to rezultira pozitivnim dejstvom na privredne tokove. U ovom slučaju govorimo o poreskom pluralizmu. Po samoj definiciji poreski sistem treba da upućuje na dobro uvezanu logičku celinu unutar koje će se pojedini elementi međusobno dopunjavati u pravcu postizanja unapred definisanih ciljeva. Međutim, ovakav koncept još uvek ostaje u domenu definicije i teško je reći u kojoj su meri savremene zemlje postigle konzistentnost svojih poreskih sistema. Ispravnije je konstatovati da se u okviru poreske prakse još uvek traže bolja rešenja.

Iz ovoga proizilazi činjenica da je neminovno da se poreski sistemi različitih zemalja međusobno razlikuju jer na oblikovanje svakog od njih utiču brojni faktori među koje ubrajamo (Stojanović & Raičević, 2013):

- razvijenost privrede,
- stepen tržišnosti privrede,
- obrazovni nivo stanovništva,
- strukturu radne snage,
- način finansiranja socijalnog osiguranja,
- karakter državnog uređenja,
- pripadnost određenoj međunarodnoj organizaciji,
- istorijski razvoj i tradicija i drugo.

Bez obzira na brojnost ovih faktora, postoje određeni poreski oblici koje srećemo u svim poreskim sistemima savremenih zemalja. Poresko opterećenje, sadržina pojedinih poreskih elemenata, način na koji se obračunavaju i sl. varira od zemlje do zemlje, ali u svima njima srećemo poreze koji opterećuju dohodak sa nekoliko raličitih modaliteta, zatim porez na dobit (profit), poreze na imovinu i razne forme potrošnih poreza. Sve ove poreze možemo podeliti u dve grupe (Jović, 2010): direktne (neposredne) i indirektno (posredne). Međutim, ne postoji ni u praksi, ni u teoriji jasan stav šta treba da bude kriterijum razvrstavanja pojedinačnih poreza u jednu ili drugu grupu.

Smatra se da je za ove svrhe najtačnija tzv. francuska definicija. Još je 1790.g. francuska skupština dala tumačenje po kome su direktni porezi oni koji se naplaćuju na lica ili imovinu, dok indirektni porezi opterećuju proizvodnju, prodaju, potrošnju i indirektno su plaćeni od strane potrošača (Thumoy, 2003 ; p.56)

Iz ovoga proističe da su „*neposredni porezi oni koji terete privrednu sposobnost obveznika pogađajući neposredno njegovo bogatstvo ili prihode, a posredni se naplaćuju u vezi sa radnjama proizvodnje, potrošnje ili razmene dobara*“ (Jović, 2010 ; str. Str.7). Tako su direktni porezi: porezi na imovinu u statici i porezi na prihode, odnosno ukupni dohodak, dok su indirektni porezi na potrošnju; porez na promet, PDV, akcize, carine, i druge dažbine koje terete potrošnju.

Direktni porezi su porezi koji pogađaju plate, profite, rente, kamate i sve druge forme dohotka i porezi koji pogađaju posedovanje nepokretnosti. Izraz indirektni porezi treba da se odnosi na poreze na promet, akcize, PDV, prenos prava, poreze koji se plaćaju pri prelasku granice i sve druge poreze osim onih koji su okarakterisani kao direktni (Gnjatović, 2004).

Kada se u poresko-političkom smislu koristi ova podela nabrajaju se porezi koji spadaju u jednu i drugu grupu. Tako Svetska trgovinska organizacija sugerise članicama da uvedu indirektno poreze po principu odredišta, pa se u ove svrhe navode pojedine kategorije poreza. Prema klasifikaciji OECD-a četiri grupe poreza koji se mogu podvesti pod direktno terete poresku sposobnost obveznika: 1000 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke, 2000 Obavezni doprinosi za socijalno osiguranje, 3000 Porezi na plate i zaposlene i grupa 4000 Porezi na imovinu,. Ovde treba uzeti u obzir da se kao osnov klasifikacije koristi obaveznost naplate, pa su i doprinosi za obavezno socijalno osiguranje svrstani u kategoriju poreza (Gnjatović, 2004).

Videli smo dakle da su savremeni poreski sistemi sastavljeni od više različitih poreza, te da sve njih možemo podeliti u dve velike grupe; direktne i indirektno. Ova podela, bez obzira što kriterijum razlikovanja nije najjasniji, značajna je sa stanovišta analize savremenih poreskih sistema kao i sa stanovišta uticaja pojedinih poreza na makroekonomske agregate, odnosno sa stanovišta vođenja poreske politike. U ukupnoj strukturi poreskih prihoda u razvijenim zemljama značajno mesto zauzimaju direktni porezi, dok se u manje razvijenim zemljama najviše prihoda naplati od indirektnih poreza. Ovo je i razumljivo s obzirom na činjenicu da je BDP u razvijenijim zemljama veći, dok je za manje razvijene karakteristično da je potrošnja veća od dohotka, a ova razlika se finansira inostranim zaduživanjem. Pored toga, za nerazvijene zemlje je karakteristična nedovoljna akumulacija, nizak nivo razvijenosti proizvodnih snaga, strukturne neusklađenosti i dohodovna nejednakost između različitih socijalnih grupa. Navedeni uslovi

uticali su i na efektivnost poreskih sistema. Iako imamo iste poreske oblike kao u razvijenim zemljama, njihovi efekti se razlikuju u manje razvijenim zemljama (Isailović, 2009).

Tabela 15: Poreska struktura u OECD zemljama

(u procentima)

	1965	1975	1985	1995	2005	2010	2014
Ukupni poreski prihodi	100	100	100	100	100	100	100
1100 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke fizičkih lica	26	30	30	25	23	23	24
1200 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke korporacija	9	8	8	8	10	9	9
2000 doprinosi za socijalno osiguranje	18	22	22	25	25	27	26
<i>od čega:</i>							
2100 Doprinosi zaposlenih	6	7	7	8	9	9	10
2200 Doprinosi poslodavaca	10	14	13	15	15	15	15
3000 Porezi na platni spisak	1	1	1	1	1	1	1
4000 Porezi na imovinu	8	6	5	5	6	5	6
5110 Opšti porezi na robe i usluge	12	13	16	20	21	21	21
5120 Porezi na pojedinačne robe i usluge	24	18	16	12	10	10	10
Drugi porezi (2)	2	2	2	3	4	4	4

Izvor: OECD Revenue Statistic, 2016.

Prema statistici OECD (OECD, 2016) sve posmatrane zemlje u proseku prikupe 33,7% svojih poreskih prihoda od poreza koji terete dohodak (preduzeća i pojedinaca). Porez na dohodak i porez na dobit zadržali su se kao najvažniji izvor prihoda za javnu potrošnju u šesnaest OECD zemalja. U devet od njih: Australiji, Kanadi, Danskoj, Irskoj, Islandu, Novom Zelandu, Norveškoj, Švedskoj i SAD, udio ovih poreza prelazi 40%.

Prihodi od poreza na dohodak fizičkih lica su u proseku oko 24% ukupnih poreskih prihoda u 2014. godini, dok je 1980. godine ova veličina iznosila 30%. Smatra se da pad ovog udela potiče od novouključenih zemalja Istočne Evrope. Ove zemlje uporedivu statistiku javnih finansija vode tek od 90-tih godina prošlog veka. S druge strane, imaju relativno male prihode od poreza na dohodak, dok su socijalni doprinosi visoki.

Prihodi od poreza na dobit korporacija su kao posledica ekonomske krize pali na 9% ukupnih prihoda, dok su, primera radi, u 2007. godini iznosili 11% ukupnih prihoda. Međutim, udeo ovih poreza u ukupnim poreskim prihodima značajno varira od zemlje do zemlje. Dok u

Finskoj, Mađarskoj i Sloveniji iznosi 4%, u Norveškoj iznosi 17%, a Čileu 21%. Ove razlike potiču od razlika u poreskim stopama ali i od karakteristika same privrede.

Do sada smo pričali o poreskom pluralizmu i poreskoj strukturi u situaciji kada imamo više različitih poreza. U teoriji srećemo i ideje koje zagovaraju poreski monizam. Pod poreskim monizmom, kao što je već rečeno, podrazumevamo situaciju kada u poreskom sistemu postoji samo jedan ili manji broj poreza. Ova ideja se po prvi put pominje u delima fiziokrata koji su polazili od toga da je zemlja jedini izvor bogatstva i da je besmisleno oporezovati prihode od poljoprivrede, nego treba oporezovati samo posedovanje zemlje-zemljišnu rentu.

Kasnije, u toku XIX. v. javljaju se ideje jedinstvenog poreza na kapital, poreza na luksuznu potrošnju, poreza na dohodak. Posebno mesto zauzima ideja E. Šilera o uvođenju poreza na energiju (Stojanović & Raičević, 2013). Prema njemu trebalo bi oporezovati samo potrošnju energije jer bi se tako omogućilo ravnomerno zahvatanje svih privrednih subjekata koji troše energiju iz bilo kog izvora. Pošto veći obim proizvodnje zahteva veću energetska potrošnju, ovakvo oporezivanje bi obezbedilo ravnomernost i pravičnost. Oponenti kao glavni kontraargument navode da bi ovakvo oporezivanje dovelo do destimulisanja kapitalno-intenzivnih tehnologija i većeg oslanjanja na potrošnju ljudske radne snage.

U XX v, kada su se desile promene bez presedana- tranzicija iz socijalizma u tržišni način privređivanja, ponovo su se javile ideje slične idejama poreskog monizma (Radičić& Raičević, 2008; str.92). Za zemlje u tranziciji koje nisu imale izgrađene tržišne sisteme privređivanja, poresku kulturu i poresku administraciju koja je mogla da primeni komplikovane poreske oblike, preporučuje se uvođenje pojednostavljenog poreskog sistema. Tako Kornaj (Kornai) predlaže da tranzicione zemlje uvedu samo tri vrste poreza: linearni porez na promet, linearni i neprogresivni porez na fond plata i neprogresivni porez na profit. Ovaj autor smatra da bi se na taj način postigla jednostavnost, ekonomska neutralnost i neprogresivnost. Meklur (McLure) ide i dalje u ideji monizma, on tranzicionim zemljama predlaže da uvedu samo jedan porez pod nazivom pojednostavljeni alternativni porez koji bi bio direktan porez zasnovan na potrošnji.

Za poreski monizam možemo reći da ima nekih prednosti kao što su administrativna jednostavnost i niski administrativni troškovi. Međutim, njegovi negativni efekti su mnogo izraženiji (Radičić& Raičević, 2008; str.93):

- primenom jednog poreskog oblika nije moguće primeniti princip oporezivanja prema ekonomskoj snazi,
- ovaj porez bi morao podlegati višim poreskim stopama da bi obezbedio dovoljnu izdašnost, a to sa sobom povlači i veći otpor (dobrovoljnom) plaćanju poreza,
- nemogućnost ostvarivanja široke lepeze vanfiskalnih ciljeva oporezivanja.

Na kraju izgleda svrsishodno postaviti pitanje optimalnosti poreskog sistema. Kakav poreski sistem je optimalan za tržišne uslove privređivanja, koji poreze treba da sadrži i kolika njihova visina treba da bude? Stanovište oko koga se i teoretičari i nosioci ekonomske politike slažu i koje je u skladu sa savremenim vredonosnim kategorijama je da, ako se već moraju plaćati

porezi, snošenje poreskog tereta treba da je prema ekonomskoj snazi poreskih obveznika. Međutim, ovaj zahtev nije lako ispuniti.

U teoriji o optimalnom oporezivanju postoje brojna razmatranja (Popović, 1997, str. 377-400). Ova istraživanja polaze od činjenice da su pojedinci kao članovi društva različiti, da imaju različite sposobnosti i različite mogućnosti da te sposobnosti stave u funkciju zarađivanja dohotka. Dolazimo do toga da se pojedinci međusobno razlikuju po ekonomskoj snazi, pa ih onda treba različito i oporezovati.

Kada bi svi imali iste mogućnosti i iste sposobnosti da ih iskoriste, onda bi glavarina bila rešenje kojim bi se postiglo optimalno oporezivanje. Ona bi, istovremeno, predstavljala i administrativno jeftin i jednostavan porez, a uticaj na ekonomsku efikasnost bi bio ravan nuli jer obveznici ništa ne mogu uraditi da je izbegnu, oporezivanje uopšte ne bi imalo uticaja na tržišnu alokaciju resursa.

Pošto se pojedinci međusobno razlikuju, uvođenje glavarine i plaćanje istog iznosa poreza od strane svih obveznika dovelo bi do toga da oni sa najmanjim sposobnostima snose najveći poreski teret, glavarina bi tako postala regresivan porez, a poreski sistem nepravičan. Zbog toga ona kao, prvo najbolje rešenje u smislu Pareto optimuma, ne dolazi u obzir. Poreska politika mora da traži druga rešenja optimalnosti, odnosno ono što se u literaturi o optimalnom oporezivanju naziva drugo najbolje rešenje.

Ovo podrazumeva poreski pluralizam i uvođenje distorzivnih poreza. Pri ovome je bolje uvesti veći broj malih poreza, nego jedan sa višom poreskom stopom jer suviše opterećenje (višak poreskog tereta) raste sa kvadratom poreske stope. Isto tako, ako na tržištu postoji više distorzija (neefikasnih rešenja) uklanjanje jedne od njih ne znači da će se automatski ukupna efikasnost povećati.

Teorija je saglasna da u poreskom sistemu mora da bude više različitih poreza, ali kakvi oni treba da budu i sa kolikim poreskim stopama nema jedinstvenog stava. Neki autori (Popović, 1997, str.382-383.) predlažu:

- Posrednim (indirektnim) porezima treba oštrije oporezovati dobra čija je elastičnost tražnje manja. Ovo odmah povlači kritiku s obzirom da su proizvođači sa manjom elastičnošću proizvođači osnovnog životnog standarda. Njihovo učešće u ukupnoj potrošnji je veće kod siromašnijih slojeva društva što automatski navodi na zaključak da je ovakvo oporezivanje regresivno.
- Isto tako, oštrije treba oporezovati dobra koja manje konkurišu dokolici. U suprotnom, obveznici bi mogli, birajući između dokolice i potrošnje tih dobara, izabrati dokolicu. I ova teza trpi kritiku, jer je izbor između potrošnje i uzdržavanja od potrošnje određenih proizvoda uslovljen nizom faktora.
- U domenu direktnih poreza, pre svega poreza na dohodak, prevlađuju stavovi da bi trebalo uvesti direktno progresivni porez, ali nema jedinstvene preporuke kolika progresija treba da bude. Određeni broj autora zagovara i proporcionalni porez na dohodak koji, u kombinaciji sa standardnim odbitkom u vidu egzistencijalnog

minimuma, obezbeđuje indirektnu progresiju. Ovakav predlog se opravdava manjim viškom poreskog tereta, odnosno manjim gubitkom na efikasnosti.

Da zaključimo, finansijska teorija zagovara stav da je optimalan onaj poreski sistem koji maksimizira funkciju društvenog blagostanja. Optimalna poreska struktura koja maksimizira blagostanje se grafički predstavlja tačkom u kojoj kriva indiferencije društva u pogledu izbora između suvišnog opterećenja i nejednakosti dodiruje krivu konfliktnosti ciljeva (Popović, 1997, str.386). Pošto različita društva imaju krivu indiferencije na konfliktnost ciljeva, to će optimalna poreska struktura za svako društvo biti različita.

Iz ovoga proističe i pitanje da li i koliko nosioci ekonomske politike mogu da uvažavaju preporuke teorije o optimalnom oporezivanju. Treba imati u vidu da su ove preporuke i objašnjenja koja uz njih idu često previše apstraktna da bi se mogla lako primeniti i glasačima objasniti. S druge strane, nije lako utvrditi ni funkciju korisnosti, niti izračunati druge potrebne parametre. Pored ovoga, stoji i zamerka da teorija o optimalnom oporezivanju zanemaruje dve činjenice (Popović, 1997, str.387):

- Administrativnu komplikovanost i visinu administrativnih troškova poreza na dohodak koja je velika kada sa stavi nasuprot, relativno lakim za ubiranje, porezima na potrošnju,
- Postojanje nezakonite poreske evazije; ona je više izražena kod poreza na dohodak jer se porezi na potrošnju plaćaju „pod anestezijom“.

Kao zključak se nameće da teorija optimalnog oporezivanja daje osnovne smernice kako poreski sistem treba da izgleda i koje poreske oblike treba da obuhvati. Konačan sud o prihvatljivom poreskom opterećenju i povratnu informaciju od strane privatnog, javni sektor dobija kroz izborni proces.

7.1.1. Poželjne osobine poreskih sistema

Poreski sistem kao deo poreske i fiskalne politike treba da doprinese ostvarivanju niza ciljeva što znači da postoje određeni zahtevi koje treba da ispuni. Govorimo o poželjnim karakteristikama poreskog sistema. Prema Stiglicu (Stiglitz) to su (Stiglitz, 2004):

Ekonomska efikasnost; Ekonomsku efikasnost posmatrana u smislu Pareto efikasne alokacije resursa označava da se ekonomija nalazi na određenoj tački pri kojoj se položaj nijednog pojedinca ne može poboljšati, a da se položaj nekog drugog ne pogorša. Ovakvu alokaciju je moguće ostvariti pod pretpostavkom potpune konkurentnosti. Međutim, potpuno konkurentna tržišta ne postoje što je jedan od razloga postojanja ekonomske politike države. Šta može učiniti država poreskim instrumentima koji joj stoje na raspolaganju u pravcu postizanja Pareto efikasnosti? Videli smo, govoreći o poreskim principima pa i principima fiskalnog federalizma, da ne postoje porezi koji ne utiču na ekonomske odluke privrednih subjekata. Porezi

remete relativne cene i šalju iskrivljene cenovne signale. Jedini nedistorzivan porez je glavarina, ali kako je ona nepravična po savremnom poimanju pravičnosti, ona ne može biti poresko-politička alternativa. Pitanje efikasnosti poreskog sistema se dodatno komplikuje kada znamo da se odluke o porezima donose u javnom sektoru gde značajnu ulogu igraju politički odnosi. Pareto efikasnost u državnom sektoru se ostvaruje kada su političke odluke optimalne. Međutim, kako znati da je neka odluka optimalna? Ko i na koji način treba da izmeri blagovremenost i efekte svake odluke? Ekonomisti stalno tragaju za Pareto-poboljšanjima, ali ovaj koncept je i dalje u domenu teorijskih razmatranja. Još uvek se ne nalaze konačni odgovori pa se primenjuju određena rešenja koja, pod datim pretpostavkama i u uslovima velikog broja zavisnih varijabli, izgledaju optimalna. Evidentno je da će, bilo koje poznato rešenje da bude primenjeno, doći do određenih nesavršenosti i distorzija. Kako god da se oblikuje, poreski sistem će uticati da efikasnost bude ispod ciljnog Pareto optimuma. Smatra se, ipak, da će porezi imati manji negativni uticaj na tržišnu alokaciju resursa ako je ukupno opterećenje manje.

Ovo nas dovodi do druge poželjne karakteristike poreskog sistema- *pravičnosti*. Kada smo govorili o poreskim načelima, videli smo da jedinstven odgovor na pitanje šta je pravično ne postoji. Koncept pravičnosti u javnofinansijskoj teoriji treba da omogućiti da raspored fiskalnog tereta bude onakav kakvim se smatra poželjnim u društvu, odnosno da nađe odgovor na pitanje koliki poreski teret treba da snose pojedine socijalne grupe.

Po shvatanju koje polazi od principa sposobnosti plaćanja, pravičnost celokupnog poreskog sistema ostvarena je primenom progresivnih poreskih stopa pri oporezivanju dohotka. Osnovna pretpostavka je da su prihodi (dohodak) dovoljan pokazatelj platežne sposobnosti, odnosno ekonomske snage.

Savremeni poreski sistemi obuhvataju regresivne poreze na potrošnju (PDV), sveobuhvatni sintetički porez na dohodak po Haig-Simonsovom konceptu sa progresivnim stopama i porez na dobit sa jedinstvenom, nediferenciranom, proporcionalnom poreskom stopom i većim ili manjim stepenom integracije sa porezom na dohodak. Naravno, postoje varijacije od zemlje do zemlje, ali je ovo osnovna struktura. Tokom prošlog veka se smatralo da je ovako koncipiran poreski sistem pravičan.

Razvoj nauke o javnom sektoru, ali i promene u određenim filozofskim i socijalnim stanovištima dovele su ovu tvrdnju u pitanje. Polazna tačka ovakvog stava je da se poresko opterećenje ne raspodeljuje onako kako je bila namera zakonodavca. Ko će u stvarnosti snositi teret poreza uslovljeno je sa više faktora, a prvenstveno od konkurentnosti privrede i od krivih ponuda i tražnje. U zavisnosti od toga kako je na kraju teret raspodeljen, postignuta je veća ili manja pravičnost. Faktori od kojih ova raspodela zavisi su brojni i podložni promenama tokom vremena pa je jasno da ostvarivanje i ovog principa još uvek nije našlo svoje praktično rešenje.

Administrativna jednostavnost; uvođenje, razrez i naplata poreza treba da su što jednostavniji i da izazivaju sto je moguće manje troškove, kako za poreske obveznike tako i za poresku administraciju. O vrstama i obimu ovih rashoda kao i o mrtvom teretu oporezivanja već smo govorili, pa ovde nećemo ponavljati.

Fleksibilnost posmatrana sa stanovišta javnih prihoda podrazumeva potrebu da se poreski prihodi kao instrument ekonomske politike menjaju u skladu sa promenama ekonomskih uslova, odnosno konjunktura što se najlakše postiže promenom poreskih stopa. Za neke poreze su ove promene automatske, dok drugi zahtevaju diskrecionu poresku politiku.

Pod diskrecionom poreskom politikom podrazumevamo promene poreskih elemenata posredstvom promene zakonskih rešenja što u svojoj pozadini uvek ima politički kontekst koji može značajno da uspori sam proces. Pitanje blagovremenosti je veoma bitno jer se može desiti da politička usaglašavanja predloga zakona traju predugo. Posledica ovoga je da zakon bude izglasan prekasno, odnosno u momentu kada je došlo do zaokreta u privrednoj konjunkturi. Ovde se mogu javiti dve vrste kašnjenja. Identifikacioni pomak predstavlja vreme od nastanka negativne pojave do momenta njenog uočavanja. Administrativni pomak je vreme koje protekne od donošenja mera poreske politike do momenta njihove primene.

Nešto veći uspeh pri stabilizaciji ekonomskih kretanja u odnosu na vođenje diskrecione poreske politike ima primena formule elastičnosti. Unapred su propisane mere koje u domenu poreske politike treba preduzeti u slučajevima kada dođe do poremećaja u privredi. Primena formule elastičnosti ima prednosti u odnosu na diskrecionu politiku, ali kada govorimo o fleksibilnosti poreskog sistema uopšte, primena automatskih stabilizatora je daleko najefikasnija.

Automatske mere podrazumevaju da su u poreski sistem već ugrađeni instrumenti koji deluju kontraciklično i omogućavaju da se deo nacionalnog dohotka izvuče iz privrednih tokova i na taj način smanje konjunkturane oscilacije. Pri ovome treba voditi računa da se ova sredstva posredstvom budžetskih rashoda ne ubace ponovo u privredu, što znači da se uspeh automatske stabilizacije ne može meriti posmatrajući samo prihodnu stranu budžeta. Neoklasična škola naglašava prednost upotrebe automatskih stabilizatora s obzirom da se na ovaj način izbegavaju teškoće predviđanja i utvrđivanja veličine konjunktura, izbegnuta je i opasnost da promene dođu suviše kasno, a, isto tako, ne mogu se doneti pogrešne odluke kao u slučaju vođenja diskrecione politike.

Politička odgovornost kao poželjna karakteristika poreskih sistema počiva na transparentnosti. Transparentnost se ne odnosi samo na to da li pojedinci znaju koje poreze plaćaju i koliki teret snose, nego i na sistem donošenja poreskih zakona. Ukoliko se porezi donose poštujući skupštinsku proceduru, ukoliko se predlozi pojedinih poreskih zakona daju na javnu raspravu i javnost uredno obaveštava o promeni zakonskih rešenja, možemo govoriti o zadovoljavanju određenih aspekata transparentnosti. Međutim, transparentnost treba održavati i u procesu samog plaćanja poreza kao i u procesu trošenja sredstava. Pošto se budžetska sredstva troše po principu neafektacije, odnosno prihodi se ne vezuju za rashode, obveznici ne mogu znati na šta su konkretno utrošena sredstva koja su oni uplatili državi, ali mogu posredno donositi ocene o uspešnosti plasiranja tih sredstava i to preko ocene ukupnog rada vlade.

Drugi autori navode samo dva načela prilikom organizacije poreskog sistema (Samjuelson & Nordhaus, 2005):

- Načelo korisnosti; pojedinci trebaju da budu oporezovani srazmerno koristima koje dobijaju od države.

- Načelo platežne sposobnosti; iznos poreza koji ljudi plaćaju treba da je povezan sa njihovim dohotkom i bogatstvom, odnosno ekonomskom snagom.

“Na primer, ako je izgradnja novog mosta finansirana mostarinom za taj most, to je odraz načela korisnosti, jer za most plaćate samo ako ga koristite. Ali ako bi most bio finansiran iz poreza na dohodak, to bi bio primer načela platežne sposobnosti” (Samjuelson & Nordhaus, 2005, str. 328).

Masgrejv (Musgrave, 1973) smatra da dobar poreski sistem karakterišu:

- zadovoljavajući priliv poreskih prihoda,
- ravnomeran raspored poreskog tereta,
- minimiziranje “mrtvog tereta oporezivanja,”
- ostvarivanje stabilizacije i razvoja u zemlji,
- pravičnost pri ubiranju,
- niski troškovi ubiranja poreza.

Vidimo da se osnovni zahtevi kada je u pitanju dobar poreski sistem nisu mnogo promenili u zadnjih pola veka. Iako imamo donekle izmenjene forme privređivanja, svedoci smo velikih promena za koje neki autori tvrde da su deo IV industrijske revolucije koju karakteriše biorobotika, digitalna ekonomija i informaciono-komunikacione strukture koje postaju imperativi privrednog rasta, iako su se u nekim zemljama desile velike poreske reforme, javili su se novi poreski oblici kao što su ekološki-porezi, dualni porez na dohodak i ravni porez na dohodak, za optimalnim poreskim sistemom se još traga.

7.2.Poreske reforme

Jedno od bitnih obeležja savremenih poreskih sistema je njihovo stalno preispitivanje i prilagođavanje promenama u društveno-ekonomskom sistemu. Iako postoji tvrdnja da je svaki *stari porez dobar, a svaki novi loš* što upućuje na neophodna prilagođavanja i ekonomske gubitke prilikom uvođenja novih ili izmene postojećih poreskih oblika, poreske reforme su stvarnost u savremenoj poreskoj politici. Ako bismo hteli navesti sve razloge koji govore u prilog provođenju reformi, lista bi sigurno bila podugačka. Tu svakako treba navesti:

- Istorijski razvoj i tradicija,
- politički položaj u međunarodnim odnosima,
- promene u ekonomskom okruženju,
- tehnološki napredak (oporezivanje transakcija na internetu, ekološki porezi),

- članstvo u međunarodnim organizacijama (EU zahteva harmonizaciju indirektnih poreza, Svetska trgovinska organizacija nalaže izmene carinskih sistema),
- u zadnjoj dekadi prošlog veka došlo je do izmene celokupnog društveno-ekonomskog sistema u bivšim socijalističkim zemljama. Ove izmene su pratile i prilagođavanje poreskih sistema u tim zemljama i uvođenje do tada nepoznatih poreskih oblika.
- stalno traganje za kompromisom između efikasnosti i pravičnosti, odnosno traganje za optimalnim poreskim sistemom, takođe utiče na izmene postojećih rešenja,
- odnos političkih snaga u društvu ponekad ima presudan značaj pa se zbog njega čak može i odstupiti od naučno utemeljenih rešenja. Naime, primećeno je da politički sistemi u kojima su na vlasti levo orjentisane partije oštrije oporezuju vlasnike kapitala i preduzeća i da povećaju poresko opterećenje bogatijim slojevima stanovništva, dok će desno orjentisane partije kada su na vlasti iskazivati suprotne tendencije.

Poreske reforme možemo svrstati u dve osnovne grupe (Raičević & Nenadić):

- Radikalne reforme sa приметnim promenama poreske strukture, značajnim promenama odnosa između direktnih i indirektnih poreza, promenama u raspodeli poreskog tereta između fizičkih i pravnih lica, te promenama u raspodeli javnih sredstava između različitih nivoa vlasti.
- Postepene reforme koje su permanentnije i označavaju stalnu promenu, menjanje i nadopunjavanje poreskih propisa.

Izmene poreskih propisa su karakteristične za sve privredne sisteme i odraz su prilagođavanja izmenjenim uslovima na tržištu ili izmenama mera ekonomske politike sa namerom da se postignu određeni, unapred zacrtani, ekonomski ciljevi. Kako se privredni i poreski sistemi zapadnih zemalja nalaze u stalnom procesu promena, za njih su karakteristično da ređe provode reforme sa radikalnim predznakom, dok su permanentne promene neminovnost.

Ovde je potrebno imati u vidu da je nemoguće povući preciznu liniju razgraničenja između radikalne i postepene poreske reforme (Popović, 1997). Naime, ponekad se radikalni učinci postižu i nekim naizgled ne toliko radikalnim promenama. Takav je slučaj kada dolazi do promene poreske stope što može bitno uticati na strukturu snošenja poreskog tereta, a da pri tome nisu izvršene nikakve druge promene.

Radikalna poreska reforma suočava se sa nizom ograničenja. U stabilnim tržišnim privredama postojeći poreski sistemi su vrlo kompleksni tako da bi njihova razgradnja sa ciljem da se izgradi novi sistem izazvala administrativni haos i značajne ekonomske gubitke proistekle prilagođavanjem reformom obuhvaćenih aktera. O nezadovoljstvu građana i onih na čija je pleća pao poreski teret da i ne govorimo. S druge strane, i sami poreski subjekti će imati dodatne troškove zbog toga što svaka izmena poreskih zakona izaziva troškove prilagođavanja i kod privrednih subjekata i kod poreske administracije. Ovi troškovi su veći što su reforme radikalnije.

Tranzicione zemlje su često sprovodile fiskalne reforme sa ciljem smanjivanja poreskog tereta i privlačenja stranih investicija. Iskustvo je pokazalo da su na ovaj način uglavnom privlačile špekulativne aktivnosti i „vruć novac.“ Na kraju, svaki ozbiljan investitor koji želi da vrši dugoročna ulaganja u stranu zemlju, mora se zapitati da li je socijalni mir, a time i politička stabilnost i prihvatljiv nivo političkog rizika održiv u situaciji kada se poresko opterećenje stalno smanjuje. Previše „blag“ poreski sistem teško da će privući ozbiljne investicije, a bez njih se teško može računati na dugoročan i stabilan rast.

Prilikom odabira načina na koji će poreske reforme biti izvedene, moraju se uzeti u obzir određeni ograničavajući faktori. Ti faktori bi se mogli svrstati u nekoliko grupa:

- Obeležja postojećeg poreskog i celokupnog fiskalnog sistema,
- postojeća poreska struktura,
- iskustva drugih zemalja u sprovođenju poreskih reformi,
- preporuke (mada često oprečne u zavisnosti od teorijskog pravca) ekonomske nauke,
- preporuke međunarodnih organizacija kao što su Međunarodni monetarni fond i Svetska banka,
- poreska konkurencija,
- poreska harmonizacija.

Međutim, reforme, i one najradikalnije, su opravdane ako su koristi koje proizvode veće od troškova. Takve koristi mogu biti (Popović, 1997):

- Značajno povećanje javnih prihoda kao što je bio slučaj sa ekspanzijom doprinosa za socijalno osiguranje.
- Harmonizacija sa poreskim sistemima drugih zemalja i jačanje konkurentnosti na svetskom tržištu. Primer ovakve reforme je uvođenje PDV.
- Povećanje efikasnosti ili pravičnosti kao što je bio slučaj sa reformama poreza na dohodak fizičkih lica gde je došlo do smanjenja stope, a širenja osnovice.

U zemljama OECD je bilo nekoliko radikalnih reformi. Prvi talas radikalnih promena koji se sprovodio do 1965.g. donio je sa sobom značajan porast doprinosa za socijalno osiguranje. U periodu 1967-1991. dolazi do uvođenja poreza na dodatu vrednost, dok je u periodu 1984-1992. došlo do obimnih izmena poreza na dohodak (fizičkih lica i preduzeća) koje su se odlikovale smanjenjem poreske stope i širenjem poreske osnovice.

Radikalnim promenama bismo mogli označiti i uvođenje *flat tax-a* u tranzicionim zemljama.

Postepenim reformama nazivamo stalne, manje ili više obuhvatne, izmene u postojećem poreskom sistemu. Ove izmene, budući da su postepenije i manje radikalne u stabilnim tržišnim privredama, predstavljaju poželjniju i manje bolnu opciju. Privrednim subjektima se ostavlja

dovoljno vremena da se prilagode novim uslovima oporezivanja čime se lakše dobija njihova podrška, otpornost plaćanju poreza je manja. Kao primer permanentne poreske reforme u tržišnim privredama moglo bi se navesti uvođenje dualnog poreza na dohodak u nordijskim zemljama gde se blažim oporezivanjem kapitala nastoji poboljšati investiciona klima.

Primeri postepenih reformi su brojni. Poreska rešenja se menjaju kako se menjaju uslovi privređivanja, ciljevi ekonomske politike, uslovi u okruženju. Ovde ćemo, u sklopu izlaganja o postepenim i manje radikalnim reformama, pomenuti promene u poreskim rešenjima koje su vršene u toku poslednje, globalne krize. Znamo da se kriza prvobitno javila na hipotekarnom tržištu u SAD i da se kasnije prelila na finansijski i realni sektor, te usled povezanosti svetskih privreda prerasla u opštu krizu u svim zemljama koje se odlikuju tržišnim sistemom privređivanja. Odgovor pogođenih zemalja je morao biti sveobuhvatan i obuhvatiti sve segmente ekonomske politike. Ovde su poreski instrumenti zauzeli posebno mesto i u koordinaciji sa ostalim instrumentima ekonomske politike uticali na zaustavljanje daljeg pada BDP i postepeni oporavak. Ovaj odnos između pojedinih elemenata ekonomske politike i reformi u poreskom sistemu u pravcu njegovog „finog podešavanja“ možemo videti na primeru Hrvatske u priloženoj tabeli.

Tabela 16: *Glavni zakonski instrumenti borbe protiv posledica krize u Republici Hrvatskoj*

Zakon	Opis
Izmene i dopune Zakona o porezu na dodatu vrednost	Standardna stopa poreza na dodatu vrednost povećana je sa 22 na 23% (a zatim i na 25%). Više od 60 % prihoda budžeta ostvaruje se naplatom PDV-a.
Podrška očuvanju radnih mesta	Poslodavac koji uvede skraćeno radno vreme može dobiti subvencije u iznosu do 20% ukupnih plata i doprinosa radnika.
Poseban porez na plate, penzije i druga primanja	Ovaj takozvani „krizni porez“ uveden je jula 2009. godine. Osnovica je računata odbijanjem plaćenih doprinosa, premija osiguranja, poreza na dohodak po odbitku i prireza na porez na dohodak. Na osnovicu su se primenjivale dve stope, od 2 i 4 %. Ako je osnovica do 3.000 HRK (oko 400 EUR), tada je plata spadala u nulti porezni razred. Ovaj porez je ukinut 2011. godine.
Izmene i dopune Zakona o posredovanju pri zapošljavanju i pravima za vreme nezaposlenosti	Maksimalni iznos naknade za nezaposlene tokom prvih 90 dana nezaposlenosti ne može biti veći od minimalne plate, dok za ostatak razdoblja nezaposlenosti ne može biti veći od 80%.
Plate u lokalnoj samoupravi, Osnova za plate državnih službenika	Prvom odlukom određuje se nova osnovica za obračun plata u javnom sektoru, a drugom se određuju kriterijumi za plate službenika i zaposlenih u organima lokalne samouprave.

Izvor: Gotovac, V (2011) str. 38.

Ipak, najobuhvatnije poreske reforme do sada izvedene vežu se za zemlje u tranziciji. One su u svoje ekonomske sisteme, od kojih neki nisu imali gotovo ništa zajedničko sa tržišnim sistemom privređivanja (primer su zemlje SSSR), uvele za njih potpuno nove i nepoznate poreske oblike. Njihova iskustva mogu poslužiti za izučavanje poreskih reformi i kritičnih faktora uspeha. Sve zemlje u tranziciji uvele su osnovne poreske oblike na kojima počivaju poreski sistemi razvijenih zemalja - porez na dobit, porez na dohodak i porez na dodatu vrijednost, te poreze na imovinu sa vrednosnom osnovicom. U okviru ove grupe zemalja značajno se razlikuju konkretna poreska rešenja, ali ono što sa sigurnošću možemo tvrditi je da su stvorene inicijalne poreske strukture na čijim osnovama se mogu vršiti dalja poboljšanja.

Uočeno je da, slično zemljama OECD-a, i tranzicione zemlje nastoje da što više prošire poresku osnovicu, a smanje poreske stope što predstavlja dobar signal koji govori da prate trendove u izmenama poreskih propisa u razvijenim zemljama, odnosno da se prilagođavaju uslovima poslovanja na svetskom tržištu. Proširenjem poreske baze kod poreza na dohodak omogućava se kako smanjivanje pritiska na poreske obveznike, tako i povećavanje dobrovoljnog pristanka na plaćanje poreza. Sa makroekonomskog stanovišta to sa sobom nosi i smanjivanje distorzija u odnosu na finansiranje investicija i alokaciju kapitala.

Neke zemlje kao što su na primer Slovačka i Bosna i Hercegovina uvele su PDV sa jedinstvenom stopom i širokom osnovicom uz izuzetno restriktivno postavljena oslobodjenja i olakšice. Ovo je dovelo do povećanja efikasnosti i poreskih prihoda i smanjenja administrativnih troškova. Inače postoji opšta tendencija da glavninu poreskih prihoda sačinjavaju indirektni porezi što i jeste jedno od obeležja manje razvijenih zemalja.

Pored ovoga, primećena je i rastuća poreska konkurencija, posebno među zemljama koje nisu u članstvu EU. Ovakva konkurencija podrazumeva odobravanje velikog broja poreskih olakšica, posebno kod oporezivanja profita, a sa ciljem privlačenja stranih investitora. Značajna je i tendencija oporezivanja malih i srednjih preduzeća prema pretpostavljenoj osnovici što doprinosi povećanju efikasnosti i smanjivanju troškova oporezivanja, ali dovodi u pitanje princip pravičnosti. Ovo je posebno izraženo u onim zakonodavstvima u kojima nisu na dovoljno jasan način utvrđena pravila ko i pod kojim uslovima može biti oporezovan prema pretpostavljenoj osnovici.

Sa stanovišta poreske strukture, zemlje u tranziciji koje još nisu postale članice EU (sve zemlje istočnog bloka su članstvo u EU uvrstile u svoje razvojne strategije) kasne sa primenom ekoloških poreza što će se u narednom periodu zasigurno postaviti kao imperativ, posebno za zemlje čije je priključenje EU izvesnije.

Posmatrano sa stanovišta učešća javne potrošnje u BDP, ovaj udeo bi se trebao ustaliti na nivou drugih zemalja Unije, negde između 40 i 45% BDP. Ovo, ako ni zbog čega drugog, onda zbog obaveze za poštovanjem kriterijuma o visini državnog deficita i javnog duga i zahteva koje propisuju Evropska socijalna povelja i direktive Evropske komisije.

Na osnovu ovoga vidimo da su, kada su zemlje u tranziciji u pitanju, izvedene radikalne poreske reforme. U nekima od njih promene su bile brže, u drugima sporije, pa sa stanovišta

tempa možemo govoriti o postepenim ili radikalnim reformama, dok je sa stanovišta suštine reformi neosporno da sve imaju radikalni karakter.

Jedan od ključnih zadataka poreskih reformi bio je da se udeo javnog sektora u privredama tranzicionih zemalja svede na približno isti nivo kao u zemljama tržišne privrede. Ovaj proces je prirodna posledica smanjivanja uloge države u ekonomiji, ali i rasta efikasnosti u upravljanju javnim sektorom i povećavanje efikasnosti i kontrole javnih nabavki. Pri ovome treba imati u vidu da je devedesetih godina prošlog veka, paralelno sa procesom tranzicije u istočnom delu Evrope i zemljama bivšeg SSSR-a, u zemljama tržišne privrede došlo do značajnog labavljenja državne regulative i smanjivanja udela javnog sektora u privredi. Tako je, primera radi, u periodu 1995-2002. u zemljama EU-8 došlo do pada učešća javnog sektora u bruto domaćem proizvodu za 3,7%.

U tom smislu je interesantna priložena tabela gde, pored navedenog podatka, vidimo da se udeo javnog sektora u BDP paralelno sa provođenem reformi u tranzicionim zemljama smanjivao što upućuje na zaključak da su reforme uspešno provedene.

Tabela 17: Udeo javnog sektora u društvenom bruto proizvodu u EU i zemljama u tranziciji

Zemlja	% BDP (1991-1995)	% BDP (1999- 2002)	3-2 (% BDP)
1	2	3	4
EU-15	46,1	45,7	-0,4
Zemlje Centralne Evrope i CIS ¹²	35,3	31,9	-3,4
EU-8	43,3	39,7	-3,7
Balkanske zemlje	36,8	34,6	-2,2
CIS zemlje	29,3	25,5	-3,8

Izvor: Grabowski, M., Tomalak, M, *Tax Systems Reforms in The Countries of Central Europe and The Commonwealth of Independent States*, p. 8. prema Pradeep, M., Stern, N.(2003)

Prateći javni sektor i javne finansije u godinama koje su sledile nakon reformi, možemo zaključiti da su reforme uspešno provedene. Danas je veličina javnog sektora u zemljama koje su provele radikalne poreske reforme i proces tranzicije jednaka veličini javnog sektora u ostalim zemljama evropskog kontinenta.

¹²Zajednica nezavisnih država(eng. *Commonwealth of Independent States*)

Tabela 18: Udeo javnog sektora meren učešćem javnih rashoda u BDP u odabranim zemljama

Zemlja/godina	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Evropska unija	46.2	50.0	49.9	48.5	48.9	48.6	48.0	47.0	46.3
Belgija	50.3	54.2	53.3	54.5	55.9	55.8	55.2	53.8	53.2
Bugarska	37.1	39.4	36.2	33.8	34.5	37.6	42.1	40.7	35.0
Češka	40.6	44.2	43.5	43.0	44.5	42.6	42.2	41.7	39.4
Danska	50.4	56.5	56.7	56.4	58.0	55.8	55.2	54.8	53.6
Nemačka	43.6	47.6	47.3	44.7	44.3	44.7	44.3	43.9	44.2
Estonija	39.7	46.1	40.5	37.4	39.3	38.5	38.4	40.2	40.6
Irska	41.8	47.0	65.1	46.3	41.9	40.2	37.5	28.8	27.1
Grčka	50.8	54.1	52.5	54.1	55.4	62.2	50.2	53.8	49.8
Španija	41.2	45.8	45.6	45.8	48.1	45.6	44.8	43.8	42.2
Francuska	53.0	56.8	56.4	56.0	56.8	57.0	57.1	56.7	56.4
Hrvatska	45.4	48.3	48.0	48.5	47.8	47.7	48.0	47.6	47.1
Italija	47.8	51.2	49.9	49.4	50.8	51.1	50.9	50.2	49.4
Kipar	38.4	42.1	42.0	42.3	41.9	41.9	48.6	40.5	38.6
Letonija	37.6	44.2	45.5	40.5	38.0	37.7	38.2	38.4	37.3
Litvanija	38.1	44.9	42.3	42.5	36.1	35.5	34.6	34.9	34.2
Luksemburg	39.7	45.1	44.1	42.4	44.1	43.3	41.8	41.5	42.1
Mađarska	48.6	50.4	49.2	49.4	48.5	49.3	49.5	50.2	46.7
Malta	42.6	41.9	41.1	41.2	42.8	42.0	41.4	41.2	38.1
Holandija	43.6	48.2	48.2	47.0	47.1	46.3	46.2	44.9	43.4
Austrija	49.9	54.1	52.8	50.9	51.2	51.6	52.3	51.0	50.7
Poljska	44.3	45.0	45.8	43.9	42.9	42.6	42.3	41.6	41.2
Portugalija	45.3	50.2	51.8	50.0	48.5	49.9	51.8	48.2	45.0
Rumunija	37.8	39.7	39.9	39.3	37.2	35.4	34.9	35.7	34.0
Slovenija	43.9	48.2	49.3	50.0	48.5	59.5	49.6	47.7	45.1
Slovačka	36.9	44.1	42.1	40.8	40.6	41.4	42.0	45.2	41.5
Finska	48.3	54.8	54.8	54.4	56.2	57.5	58.1	57.1	56.0
Švedska	50.1	52.7	50.8	50.3	51.4	52.0	51.1	49.6	49.4
Velika Britanija	44.6	47.5	47.8	46.2	46.0	44.2	43.2	42.4	41.5
Island	:	:	:	:	:	43.7	45.0	42.5	45.1
Norveška	40.2	46.1	44.9	43.8	42.9	44.0	45.8	48.8	50.8
Švajcarska	31.3	33.2	33.0	32.9	33.2	34.2	33.8	34.0	34.3

Izvor: Eurostat, dostupno na <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>

Veliki broj ovih zemalja je već postao deo EU, a neke od njih kao Srbija su u procesu pregovaranja. Udeo javnog sektora meren javnom potrošnjom prema BDP na evropskom prostoru možemo videti u priloženoj tabeli.

Pored ovog opšteg pokazatelja, interesantno je pogledati i strukturu prihoda u zemljama tržišne privrede i zemljama koje su prošle kroz tranziciju. Udeo poreskih i neporeskih prihoda se već u periodu 1999-2002. godine nije značajno razlikovao u jednim i drugim što se vidi u priloženoj tabeli. Iz ovoga možemo izvući zaključak o uspešnosti reformi u smislu da su dovele ne samo do ukupnog smanjivanja javnog sektora, nego su promene u poreskom sistemu i poreskoj politici dovele do toga da se udeo poreskih i neporeskih prihoda ne razlikuje značajno u tranzicionim i zemljama tržišne privrede.

Tabela 19: *Udeo poreskih i neporeskih prihoda u ukupnim javnim prihodima (1999-2002.)*

Region	Ukupno	Udeo poreskih prihoda	Udeo neporeskih prihoda
EU	100	86,0	14,0
Zemlje Centralne Evrope i CIS	100	86,9	13,1
EU-8	100	87,6	12,4
Balkanske zemlje	100	86,2	13,8
CIS zemlje	100	86,7	13,3

Izvor: Grabowski, M., Tomalak, M, *Tax Systems Reforms in The Countries of Central Europe and The Commonwealth of Independent States*, str. 8, prema Pradeep, M. & Stern, N (2003).

Poreske reforme su deo poreske politike i one su neminovne. Da bi bile dobro izvedene, neophodno je koristiti iskustva i lekcije iz prošlosti. Analizom sprovedenih reformi u različitim zemljama, možemo definisati i kritične faktore uspeha svake poreske reforme. Ovde ćemo pomenuti istraživanje koje se bavilo pitanjem uspeha poreskih reformi u zemljama u tranziciji. Ovo istraživanje je rađeno na uzorku od 24 tranzicione zemlje i obuhvatalo je vremenski period od 1989-2000. godine. Posebno je zanimljiv odabir posmatranih pokazatelja. Ima ih šest a smatramo da se mogu i okarakterisati kao pokazatelji uspešnosti sprovođenja poreskih reformi. To su (Walencykowski, P. 2002):

- *Trajanje poreskih reformi*; pokazuje period od početka tranzicionih procesa do sprovođenja promena koje uključuju i PDV. Trajanje poreskih reformi je bitan faktor za njihovu uspešnost, jer spore reforme ostavljaju vreme za delovanje interesnih lobija koji mogu uticati da se promeni smer i intenzitet nameravanih reformi. Isto tako, ako se reforme provode sporo može doći do već pominjanih vremenskih pomaka (eng. *time lag*) koji će otupiti oštricu poreske politike i na kraju mogu rezultirati potpuno pogrešnim merama ukoliko se desi da je došlo do promene smera u kretanju privrede.

- *Period pripreme poreskih reformi*; podrazumeva vreme koje je utrošeno za pripremu i primenu zakona. Ovo vreme utiče i na gubitke u smislu prilagođavanja poreskih obveznika i poreske administracije. Mora biti razumno jer brze reforme mogu dobiti stihijski karakter i rezultirati neefikasnošću, dok opet previše spore reforme takođe proizvode gubitke, ako ništa drugo, onda gubitke koji potiču od kašnjenja u primeni neophodnih mera.
- *Stabilnost poreskog sistema*; odnosi se na učestalost promena jednom donetih zakona. O ovome je već više puta bilo reči. Poreski obveznici i poreska administracija mogu biti zbunjeni čestim izmenama, a to će, svakako, poslati signal i investitorima da nosioci ekonomske politike lutaju u definisanju strategija stabilnosti, rasta i razvoja.
- *Poreske stope*; pod ovim pokazateljom se označava veličina devijacije maksimalne poreske stope u odnosu na prosečnu za sve posmatrane zemlje. Ovako definisan pokazatelj nije interesantan samo za komparativnu analizu, nego i za ocenu svakog poreskog sistema pojedinačno. Nisko poresko opterećenje može biti garancija ostvarivanja profita u kratkom roku, ali na duži rok posmatrano, svaki investitor će se zapitati da li moguća stabilnost društveno-ekonomskih prilika u zemlji čiji javni sektor nema dovoljan obim sredstava na raspolaganju.
- *Postojanje i obim poreskog raja*. Poreski rajevi su atraktivni i interesantni za privlačenje špekulativnog kapitala i tzv. *vrućeg novca*. Međutim, ozbiljna država zahteva i stabilan poreski sistem zasnovan na poreskoj strukturi koju prihvata ekonomska teorija i koju je prepoznala praksa savremenih zemalja mešovite privrede.
- *Efektivnost poreske administracije*; meri se procentom poreskih prihoda u odnosu na bruto domaći proizvod.

Tabela 20: *Klasifikacija tranzicionih zemlje prema brzini poreskih reformi*

<i>Predvodnici poreskih reformi</i>	<i>Ubrzane reforme</i>	<i>Usporene reforme</i>	<i>Spore reforme</i>
Estonija	Češka	Turkmenistan	Ukrajina
Letonija	Poljska	Bugarska	Uzbekstan
Hrvatska	Rumunija	Kazahstan	Azerbejdžan
Mađarska	Litvanija	Gruzija	Tadžikistan
	Slovačka	Jermenija	Rusija
	Slovenija	Moldavija	Albanija
		Kirgistan	Belorusija

Izvor: Walencykowski, P.S. (2002) p. 42-43.

Iz ovih promena izvučene su neke lekcije za buduća prilagođavanja poreskih sistema i to:

- Reforme treba vršiti u skladu sa eksplicitnim ekonomskim ciljevima, neophodno ih je prethodno dobro osmisliti, provesti sveobuhvatno i brzo, a potom određeni period ne menjati poreske zakone u cilju postizanja stabilnosti poreskog sistema.
- Poreske reforme su dobre koliko je dobra njihova primena, poreska administracija može biti usko grlo, posebno u prvom periodu nakon reformi.
- Ukoliko postoji opšti stav u društvu da je neplaćanje poreza društveno-prihvatljivo ponašanje, doći će do nezadovoljavajućeg nivoa dobrovoljnog pristanka na plaćanje poreza i poreske evazije značajnijeg obima. Ovo znači da same promene poreskih rešenja ponekad nisu dovoljne, nego mora biti sprovedena šira akcija u pravcu jačanja svesti građana i poreskih obveznika o neophodnosti postojanja javne potrošnje.
- Uslov za uspešne reforme je blagovremena primena drugih sistemskih rešenja i institucionalnih promena koje treba sprovesti pre promene poreskih zakona. Pre samih reformi treba proveriti da li postoje odgovarajuća računovodstvena pravila i procedure, unaprediti poresku administraciju i osposobiti je da što bolje primeni nove poreske zakone. Poreske oblike koji se primenjuju u drugim zemljama ne treba doslovno kopirati, nego izvršiti njihovu modifikaciju u cilju prilagođavanja privrednim i društvenim uslovima u konkretnoj zemlji.

Pitanja za diskusiju:

1. *Šta je poreski sistem u užem, a šta u širem smislu?*
2. *Koji faktori utiču na oblikovanje poreskog sistema?*
3. *Navedite definiciju direktnih i indirektnih poreza!*
4. *Šta je poreski monizam?*
5. *Koje su poželjne osobine poreskih sistema?*
6. *Šta su diskrecione, a šta automatske mere?*
7. *Koji faktori govore u prilog poreskih reformi?*
8. *Kakve poreske reforme mogu biti?*
9. *Navedite osobine radikalnih i postepenih poreskih reformi!*
10. *Koji su pokazatelji uspešnosti provođenja poreskih reformi?*

8. PORESKA KONKURENCIJA I PORESKA HARMONIZACIJA

Rezime poglavlja: U ovom poglavlju ćemo izložiti teorijske i praktične aspekte koji se odnose na pitanja poreske harmonizacije kao i pozitivne i negativne aspekte poreske konkurencije. Posebno ćemo se osvrnuti na poresku konkurenciju i poresku evaziju u međunarodnim okvirima koja ukazuje na neophodnost saradnje fiskalnih vlasti u globalizovanom okruženju.

Pored toga, dužna pažnja će biti posvećena poreskoj harmonizaciji u Evropskoj uniji, budući da ona predstavlja komponentu fiskalnog sistema koji je, iako jedan od ključnih aspekata integracije na nivou Unije, još uvek nedovršen. Poreska harmonizacija u okvirima Unije predstavlja početne korake ka potencijalnoj izgradnji zajedničke fiskalne politike kao još jedne komponente nadnacionalne ekonomske politike.

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- definišu poresku konkurenciju,
- navedu dobre i loše strane poreske konkurencije,
- objasne poreske podsticaje kao mehanizam na koji se sprovodi poreska konkurencija,
- objasne poreske rajeve i mere za njihovo ukidanje,
- navedu definiciju i objasne značaj poreske harmonizacije,
- objasne ulogu poreske harmonizacije u Evropskoj uniji,
- navedu mere koje su do sada provedene na ujednačavanju poreskih sistema u Uniji.

8.1. Poreska konkurencija

U literaturi susrećemo razne definicije poreske konkurencije i pod ovim pojmom se podrazumevaju sve aktivnosti države kojima na svoju teritoriju poreskim instrumentima privlači kapital i poslovanje tako što uvodi niske efektivne poreske stope. Iako se poreska konkurencija uglavnom povezuje sa privlačenjem kapitala kao najmobilnijeg faktora proizvodnje i poreske stope kao najočigledniji vid poreskog opterećenja, u uslovima globalizacije i usled činjenice da modernim državama na raspolaganju stoji niz poreskih instrumenata (sve do potpunog izostanka oporezivanja) kojim se utiče na visinu poreskog opterećenja definiciju poreske konkurencije možemo i proširiti. Pod poreskom konkurencijom se smatra korišćenje poreskih ustupaka od strane poreske vlasti u smislu primene nižih poreskih stopa i poreskih olakšica sa ciljem privlačenja što većeg dela inostrane tražnje roba i usluga, tokova kapitala kao i drugih faktora proizvodnje na teritoriju domaće zemlje (Isailović, 2009).

Iz navedenog proističe da je cilj poreske konkurencije uvećanje stranih, direktnih i portfolio investicija, privlačenju dohotka koji se oporezuje na području domaće države i privlačenje drugih poreskih osnovica.

Kada govorimo o privlačenju kapitala, postoji više oblika kapitala koji se poreskim elementima želi privući na domaću teritoriju (Stojanović & Raičević, 2013):

- Strane direktne investicije; u kombinaciji sa domaćim faktorima proizvodnje uvećavaju društveno blagostanje.
- Mobilni finansijski kapital; predstavlja finansijsku osnovu za realne investicije, jača domaću finansijsko tržište, jača spremnost države da pruža kvalitetnije finansijske usluge.
- Vlasnički kapital; na domaću tržište se usmerava putem osnivanja finansijskih centara međunarodnih kompanija koje svojim poslovanjem utiču, mada u ograničenoj meri, na korišćenje realnih resursa zemlje i zaposlenost, a mogu preusmeravati i profit na domaću teritoriju.

Što se tiče teorijskih razmatranja, poresku konkurenciju je prvi put razmatrao Tibo (Tiebout) 1956.godine, koji je predstavio model takmičenja za mobilna domaćinstva. On je pokušao je da pokaže kako da pod određenim pretpostavkama, uključujući i lične mobilnosti, različiti nivoi konkurentnosti jurisdikcija mogu dovesti do kretanja poreskih obveznika. Sve države nude drugačija javna dobra, ali i drugačije poresko opterećenje, poreski obveznici upoređuju ove odnose i sele se na teritoriju gde su oni po njih povoljniji, dolazi do već pominjanog glasanja nogama. Prvi model poreske konkurencije razvijen je još 1986. godine i prema njemu vlast obezbeđuje javna dobra čiji je izvor porez na mobilni kapital (Jović & Maksimović, 2014).

Na tržištima roba konkurencija dovodi do smanjivanja troškova proizvodnje i bolje strukture i kvaliteta roba i usluga koje se nudi, postavlja se pitanja da li će i poreska konkurencija dovesti do pozitivnih efekata na međunarodnom tržištu, odnosno u sferi odnosa između različitih nosilaca poreskog suvereniteta. Neophodno je pokušati razjasniti da li je i u kojoj meri poreska konkurencija štetna pojava i da li problem poreske konkurentnosti svaka država treba da rešava sama za sebe, ili je neophodno da se taj problem rešava na globalnom, odnosno međunarodnom nivou.

U literaturi i praksi savremenih država možemo identifikovati pozitivne i negativne efekte koje poreska konkurencija ima na poreski sistem (Isailović, 2009). U pozitivne efekte ubrajamo:

- dovodi do oblikovanja poreskih sistema koje karakteriše širenje poreske osnovice i snižavanje poreskih stopa,
- doprinose snižavanju poreskih barijera pri stvaranju i širenju tržišta kapitala,
- smanjuju ukupne javne prihode države čime utiču da se ona angažuje na povećanju ekonomičnosti i produktivnosti u proizvodnji i isporuci javnih dobara,
- utiče na harmonizaciju poreskih propisa između različitih država i smanjivanje marginalnih poreskih stopa.

U negativne efekte poreske konkurencije ubrajamo:

- Otvaraju se mogućnosti na širenju poreske evazije kako u zemlji, tako i u međunarodnim okvirima.
- Zamagljuje se osnovna funkcija i ciljevi poreskog sistema jer se na prvo mesto postavlja zahtev za privlačenjem što većeg obima stranog mobilnog kapitala.
- Može doći do opšteg smanjivanja javnih prihoda i posledično smanjivanja obima javnih dobara koja se isporučuju čime se slabi mogućnost države da vodi suverenu politiku na svojoj teritoriji.
- Dolazi do prebacivanja poreskog tereta sa mobilnog na nemobilni kapital i uopšte sa kapitala kao faktora proizvodnje na rad kao manje mobilan faktor.
- Oslonac poreskih prihoda se prebacuje sa oporezivanja dohotka na oporezivanje potrošnje što sa sobom povlači rast negativnih efekata regresivnosti kao obeležja poreza na potrošnju.
- Kako teret ukupnog oporezivanja (usled kumuliranja poreza) pada na dohodak fizičkih lica, postavlja se pitanje do koje mere je moguće uvesti progresiju u okviru poreza na dohodak, a znamo da više progresije znači i više pravičnosti.

Koji od ovih efekata će u nekoj zemlji nadvladati zavisi od brojnih faktora a svakako jedan od vrlo važnih je raspored poreskog tereta, odnosno nivo i struktura oporezivanja pre uvođenja mera poreske konkurencije. Tako je jedna studija pokazala da snižavanje poreskih stopa

poreza na dobit preduzeća u Nemačkoj i Danskoj imaju potpuno različite efekte (Sorensen, 2002).

Vidimo da poreska konkurencija ima dobre i loše strane, međutim ispravno postavljeno pitanje je da li ona uopšte dovodi do povećanog privlačenja stranih investicija. Odnosno, ako će dovesti do priliva stranog kapitala, pitanje je kakvog. Svaka zemlja je zainteresovana za priliv investicija u preduzeća u domaćoj zemlji i povećavanja proizvodnje po toj osnovi. Govorimo o stranim direktnim investicijama sa njihovim modalitetima (tzv. *green field*, zajednička ulaganja, portfolio investicije). Savremena nauka i praksa zastupaju stanovište da poreska politika nema toliki značaj za privlačenje stranih investicija kako, možda, na prvi pogled izgleda.

Naime, strateški, odnosno tržišni investitori će prilikom donošenja odluke o investiranju ovako poredati svoje prioritete (Popović, 2007; 243):

- 1) politička stabilnost,
- 2) specifični pokazatelji u sektoru/grani,
- 3) vladavina prava,
- 4) makroekonomsko okruženje,
- 5) profitabilnost,
- 6) poslovno zakonodavstvo,
- 7) infrastruktura,
- 8) teret administracije,
- 9) poslovna udruženja,
- 10) karakteristike stanovništva,
- 11) uslovi na lokalnom tržištu kapitala,
- 12) poslovna infrastruktura,
- 13) društvena organizovanost,
- 14) stanje u bankarskom sistemu,
- 15) regionalne integracije,
- 16) specifičnosti radne snage,
- 17) socijalna infrastruktura,
- 18) nacionalni poreski sistem,
- 19) specifičnosti kapitala,
- 20) nacionalna poreska administracija.

Kao što vidimo, nacionalni poreski sistem kao faktor odlučivanja za investiranje nalazi se tek na 18. mjestu. Međutim, što se tiče poreskih faktora, sledeći je raspored opredeljujućih činjenica (Popović, 2007) :

- 1) visina stope poreza na dobit preduzeća,
- 2) transparentnost obračuna poreza na dobit,
- 3) transparentnost poreskog sistema,
- 4) visina troškova plaćanja poreza,

- 5) nivo korumpiranosti u administraciji,
- 6) posredni porezi,
- 7) stabilnost poreskog sistema i poreske administracije,
- 8) neizvesnost u pogledu visine efektivne poreske stope,
- 9) poreski kredit,
- 10) poreska oslobađanja,
- 11) porezi na imovinu,
- 12) ubrzana amortizacija,
- 13) mogućnost dobijanja diskrecionih poreskih olakšica,
- 14) porez na dohodak,
- 15) ciljani poreski podsticaji.

Vidimo da za zemlje koje žele privući strateške investitore, poreska konkurencija nije najbolja strategija. Ovo posebno ako zemlja odluči da poreske podsticaje veže samo za strane direktne investicije što je karakterisalo razvoj poreskih sistema u zemljama u tranziciji. Međutim, mnoge od njih imaju veoma loša iskustva s obzirom da se i domaći kapital preusmeravao preko stranih država. Ovome treba dodati i činjenicu da je ovakav stav diskriminirajući u odnosu na domaće investitore što može imati negativan uticaj na poreski moral, izbegavanje plaćanja poreza i dobrovoljno ispunjavanje poreskih obaveza.

Međutim, ako želimo posmatrati poresku konkurenciju u kontekstu međunarodnih ekonomskih odnosa treba reći da postoje brojna istraživanja na ovu temu. Ona su pokazala da sa stanovišta međunarodnih ekonomskih odnosa i globalnog prosperiteta postoje veće štete nego koristi od poreske konkurencije. Ovo je dovelo do niza multilateralnih konvencija i pokušaja da se ovakvim aktivnostima stane u kraj o čemu će kasnije biti više reči. Prilikom izučavanja poreske konkurencije moramo razlikovati njene pojavne oblike. Sa stanovišta efekata koje proizvodi, razlikujemo dva tipa poreske konkurencije (Jović & Maksimović, 2014):

- Pravičnom poreskom konkurencijom se smatra ona poreska konkurencija koja dovodi do smanjenja poreskih stopa, sa paralelnim proširivanjem poreske osnovice, ali u meri u kojoj ne utiče na poresku i budžetsku politiku drugih država (susednih).
- Nepravičnu poresku konkurenciju imamo ukoliko navedene aktivnosti u poreskom sistemu rezultiraju stvaranjem posebnih poreskih podsticaja usmerenog isključivo na privlačenje stranog kapitala.

Ovde treba naglasiti da poreska konkurencija može imati efekte koje jedna grupa zemalja karakteriše kao štetne, dok za druge zemlje to nije slučaj. Na primer, može se dogoditi da neka zemlja sa specifičnim nadostacima kao što je nedostatak prirodnih resursa ili loša geografska lokacija, pokuša poreskim podsticajima da ublaži, odnosno nadomesti ove nedostatke. Vidimo da je teško povući jasnu granicu između pravične i nepravične poreske konkurencije.

Poresku konkurenciju možemo posmatrati i sa stanovišta gde se ona odvija, pa govorimo o teritorijalnoj i sektorskoj poreskoj konkurenciji (Jović & Maksimović, 2014):

Teritorijalni princip posmatra poresku konkurenciju sa stanovišta područja na kome se ona odvija pa može biti:

- između regiona jedne države
- između država koje čine jedinstveno tržište ili carinsku uniju,
- između država susjeda određenih regiona.

Primećeno je da, ako posmatramo konkurenciju u okviru jedne zemlje, područja koja su slabije razvijena nude niže poreske stope, dok oni delovi koji su razvijeniji primenjuju više poreske stope. Ovakvo ponašanje je zbog potencijalnih negativnih efekta neophodno u okviru aranžmana fiskalnog federalizma ili izbeći, ili svesti na normalnu meru.

Primer poreske konkurencije koja se javlja između država koje čine carinsku uniju ili jedinstveno tržište imamo u okviru članica EU. Naime, u EU se značajna pažnja poklanja harmonizaciji poreza (poresko usklađivanje), o čemu će kasnije više biti reči, ali kako je ovaj proces više odmakao u domenu indirektnih u odnosu na direktne poreze, ostavljen je širok prostor za preduzimanje mera poreske konkurencije.

Treća vrsta regionalne konkurencije javlja se među susednim zemljama. Ako posmatramo zemlje Centralne Evrope, uočava se da su one početkom 21. veka izvršile značajne poreske reforme, gde su vodile računa da postignu konkurentnost svojih poreskih sistema. U tom periodu Mađarska, koja je bila i jedan od predvodnika u tranziciji i poreskim reformama, prednjačila je i u privlačenju stranih direktnih investicija posredstvom poreskih podsticaja. Uočivši to, Poljska je otpočela reformu svog zakona o porezu na dobit preduzeća, pa je pristupila uvođenju višegodišnjih poreskih oslobođanja, koja su kod specijalnih ekonomskih zona iznosila i do 20 godina. Kada su zemlje Jugoistočne Evrope u pitanju, uočava se značajna primena poreske konkurencije. Posle Irske, Srbija je prva zemlja u Evropi koja je uvela poresku stopu od 10% za oporezivanje dobiti preduzeća, a taj trend je nastavljen i u ostalim zemljama; Bugarskoj, BiH i Makedoniji.

Posmatranju poreske konkurencije kao sektorske kategorije doprinela je globalizacija i uklanjanje prepreka kretanju kapitala gde su se izdvojili određeni sektori kod kojih postoji velika verovatnoća da će doprineti rastu nacionalne ekonomije. Danas sve zemlje sveta konkurišu za određenu vrstu investicija pa poresku konkurenciju sa stanovišta sektorskog pristupa delimo na (Raičević & Nenadić, 2004):

- usmerenost na automobilsku industriju,
- usmerenost na elektronsku industriju i visoke tehnologije,
- usmerenost na finansijske centre multinacionalnih kompanija.

Sada kada razumemo definiciju i sadržinu pojma poreske konkurencije, možemo se pozabaviti i samim mehanizmom na koji se ona vrši. Tu razlikujemo dva oblika poreske konkurencije; poreske podsticaje i poreske rajeve.

8.1.1. Poreski podsticaji

Poreski podsticaj predstavlja ustupak, odnosno izuzetak od opšteg poreskog režima, koji nosilac poreske politike čini u pogledu poreskog obveznika, poreske osnovice, poreskih stopa ili iznosa poreza. Motivi zbog kojih se pružaju mogu biti višestruki, pa ih svrstavamo političke, socijalno-političke, ekonomske i poresko-tehničke.

Iako se poreski podsticaji danas u širokoj primeni u svetu, videli smo da je njihova delotvornost u privlačenju investicija diskutabilna, dok su troškovi njihove primene u smislu izgubljenih prihoda, veliki (Jović & Maksimović, 2014). Država koja pruža poreske podsticaje ima manjak poreskih prihoda, a ovaj gubitak raspoloživih sredstava može biti veći u odnosu na ekonomske pogodnosti koje država stiče od pružanja podsticaja. To se odnosi, pre svega, na zloupotrebu transfernih cena, pojavu poreske evazije, povećanje administrativnih troškova zbog usložnjavanja poreskog sistema i slično. Tako dolazimo do zaključka da su poreski podsticaji neefikasni. Tome treba dodati i činjenicu da su poreski podsticaji po pravilu neefektivni. Naime, poreski podsticaj je efektivan ukoliko bez njegovog pružanja investitor ne bi izvršio ulaganje u određenu delatnost. Pri tome se imaju u vidu razlike zavisno od toga da li je reč o strateškim ili oportunističkim investitorima. Takođe, upotreba poreskih podsticaja može prouzrokovati distorzivne efekte u vidu neefikasne alokacije resursa i poremećaje u konkurentnosti investitora koji koriste i onih koji nisu u mogućnosti da koriste poreski podsticaj. Ovde se nameće pitanje, da li je uopšte opravdano koristiti poreske podsticaje, ili je potrebno osmisliti poreski sistem tako da pruža povoljne uslove za investiranje bez bilo kakve selektivnosti.

Na osnovu svega izloženog, možemo govoriti o dobrim i lošim stranama poreskih podsticaja. U prilog argumentaciji za primenu poreskih podsticaja navodi se da oni doprinose strukturnom prilagođavanju manje razvijenih zemalja i to posredstvom sledećih elemenata (Arsić, 2008):

- poreskim podsticajima se stimulišu strane investicije,
- vrši transfer tehnologije,
- doprinose regionalnom razvoju,
- utiču na međunarodnu konkurentnost zemlje,
- podstiče razvijanje privrede,
- utiču na veće zapošljavanje.

Tabela 21 :Poreski podsticaji u odabranim članicama EU

Zemlja	Umanjenje oporezivog dohotka	Umanjenje poreske stope
Kipar	-	- 4,25% međunarodne kompanije
Češka Republika	-	-za novoosnovana preduzeća olakšica za period od 10 godina u iznosu poreskog duga. - za postojeća preduzeća poreska olakšica pet godina u iznosu porasta poreskog duga u poređenju sa prethodne dve godine.
Estonija	- dividende distribuirane povezanim kompanijama u zemljama članicama ne mogu biti predmet poreza po odbitku na izvoru	-
Mađarska	-	- mađarski ofšor režimi uvedeni 1997. godine; profit kompanija se oporezuje sa 3%, odnosno 4% u 2004. (druge kompanije su podlegale porezu od 16%). Ovakvo oporezivanje je negativno klasifikovano od strane OECD-a i označeno kao potencijalno štetno od strane Komiteta za primenu Kodeksa o oporezivanju.
Letonija	-	- režim slobodnih ekonomskih zona i neoporezovane aktivnosti u lukama dozvoljen dok zemlja ne dostigne životni standard u visini 75% EU proseka.
Litvanija	- za određene grupe stalnih sredstava omogućena ubrzana amortizacija	- kompanije registrovane u slobodnim ekonomskim zonama ne plaćaju porez na dobit u prvih šest godina, a u narednih 10 godina podložne su poreske stope od 50%.
Malta	- investicioni poreski kredit u iznosu od 50% od kapitalnih rashoda (65% u slučaju malih i srednjih preduzeća).	- niža poreska stopa od 5% u prvih sedam godina; 10% u narednih 6 i 15% u narednih pet godina; -olakšica vremenski ograničena do kraja 2008. godine
Slovačka Republika	-	- poresko oslobađanje za strane direktne investicije dozvoljeno do 2007. godine; -uveden poreski kredit za strateške investitore
Slovenija	-	- preferencijalni poreski tretman uključuje 10% poreza na dobit preduzećima koja posluju u dve specijalne ekonomske zone, ukinut 2010. godine

Izvor: (Jović& Maksimović 2014; 64-65) prema Drezgić, S., *Harmful Tax Competition in the EU with Reference to Croatia*, (2005) , Rijeka, Časopis za ekonomsku teoriju i praksu; 23, Ekonomski fakultet

Sa druge strane, pored gubitka poreskih prihoda, postoje i druge, loše strane poreskih podsticaja:

- diskriminacija u pogledu određivanja grane kojoj se pružaju poreski podsticaji,
- narušavanje neutralnosti poreskog sistema,
- pojave transfernih cena,
- povećanje administrativnih troškova poreskih organa,
- povećanja državnog intervencionizma u privredi.

Bez obzira na ovako dugačak spisak negativnih efekata, poreska konkurencija je danas realnost. U sledećoj tabeli vidimo sa kakvim su se sve poreskim podsticajima služile nove članice EU pre nego što su došle pod udar međunarodnih i mera Unije u pravcu odstranjivanja štetne poreske konkurencije:

8.1.2. Poreski rajevi

Poreski rajevi ne oporezuju dohodak privrednih društava ili ga oporezuju sa niskom efektivnom poreskom stopom. Međutim, ovo nije jedina prednost koju preduzećima pružaju poreski rajevi, nađeno je niz dodatnih modaliteta da se ispolji poreska konkurencija i poreski teret svede na najmanju moguću meru.

Jedan od načina koji se koristi je dogovaranje sa vlasnikom preduzeća koji iznos poreza će platiti, odnosno da se naplaćuje određena taksa bez obzira na nivo ostvarene dobiti. Pored ovoga, bazni poreski rajevi obično ne naplaćuju ni poreze po odbitku. Strogi propisi vezani za zaštitu bankarske, ili drugih oblika tajne, pružaju zaštitu od međunarodne razmene informacija.

Pored ovih, pružaju se i brojne usluge vezane za poslovanje kao što su upravljanje grupom preduzeća i ograničeno osiguranje. Poreski rajevi su pogodni i za globalno poresko planiranje, dozvoljavaju mogućnost poreskog planiranja poreza na imovinu tako što se imovina drži i njome se upravlja preko investicionih fondova koji se u njima osnivaju.

Pošto su elementi koji neku destinaciju čine poreskim rajem brojni, a efekti od skrivanja informacija i prihoda u međunarodnim okvirima štetni ali i značajnog obima, pitanjem poreske konkurencije i poreskih rajeva bave se i međunarodne institucije. Tako, OECD navodi četiri ključna faktora za postojanje poreskog raja (Jović, 2010):

- država ne propisuje nikakve ili uvodi samo nominalne poreze za specifične slučajeve,
- nedovoljna transparentnost,

- postoji zakonodavstvo ili administrativne procedure koje sprečavaju razmenu informacija u poreske svrhe,
- ne postoji zahtev za obavljanjem značajne ili bilo kakve stvarne poslovne aktivnosti na teritoriji zemlje registracije preduzeća što znači da kompanija može imati sedište na određenoj teritoriji iz čisto poreskih razloga.

Pored poreskih rajeva, kao vrlo srodni javljaju se i tzv. ofšor centri (eng. *offshore- OFC*) Finansijski centri u razvijenim zapadnim zemljama kao što su London, Njujork i Tokio nude usluge finansijskih institucija, pogodnosti u finansijskom posredovanju, te poreske olakšice inostranim subjektima, a da pritom ne traže informacije o poreklu novca. Postojanje ovih centra je posebno interesantno jer se radi o razvijenim zemljama tržišne privrede koje deklarativno promovišu vladavinu zakona i jednakost zakonskih rešenja za sve subjekte na njihovoj teritoriji.

Prema metodologiji MMF ofšor centri se definišu kao centri (Jović,2010):

- kod kojih je primarna orijentacija na poslovanje sa nerezidentnim subjektima,
- koji imaju povoljno regulatorno okruženje (nepostojanje supervizije i niska transparentnost podataka),
- nisko ili nulto poresko opterećenje.

Ovde vidimo da se i kod poreskih rajeva i kod ofšor centara naglasak stavlja na tajnosti. Ona uključuje:

- strogu bankarsku tajnu; nemoguće je ili izuzetno teško dobiti bilo kakvu zvaničnu informaciju od banaka i drugih finansijskih institucija o njihovim klijentima,
- tajnost podataka o registraciji firmi; nedostupni su podaci o registrovanim kompanijama, fondovima i sl. Ne zna se ko su njihovi osnivači, deoničari i klijenti i ko njima stvarno upravlja.

Omiljene destinacije su: Hong Kong, Kajmanska Ostrva, Luksemburg, Bermude, Britanska Devičanska Ostrva, Džersi, Mauricijus, Panama, Kostarika. Američke korporacije koriste najviše Kajmanska ostrva, britanske su tradicionalno naklonjene bivšim britanskim kolonijama, dok Francuzi najviše kapitala kriju u Švajcarskoj i Luksemburgu, dok Holandani svoj tajni kapitalusmeravaju ka Hong Kongu i Maleziji (Jović, 2010).

Prema međunarodnoj organizaciji koja se bavi poreskim rajevima Tax Justice Network (www.taxjustice.net)u 2015. godini je između 21. i 32. triliona sredstava privatnih fondova sklonjeno u poreske rajeve. Isti izvor periodično objavljuje i Indeks finansijske tajnosti (eng. *Financial Secrecy Index*). Poslednji ovakav indeks je objavljen 2015. godine i pokazao je još jednom da najveća skloništa za sumnjivi finansijski kapital i poreske utaje nisu male, ostrvske zemlje koje je teško pronaći na mapi tamo negde u nekom okeanu, nego neke od najrazvijenijih svetskih ekonomija. Prema rangiranju iz 2015. godine tabela sa prvih deset rangiranih izgleda kao što sledi:

Tabela 22: *Indeks finansijske tajnosti (FSI Index); 2015. godina*

RANG	Zemlja	FSI vrednost	Nivo tajnosti
1	Švajcarska	1,466.1	73
2	Hong Kong	1,259.4	72
3	SAD	1,254.8	60
4	Singapur	1,147.1	69
5	Kajmanska Ostrva	1,013.2	65
6	Luksemburg	817.0	55
7	Liban	760.2	79
8	Nemačka	701.9	56
9	Bahrein	471.4	74
10	Ujedinjeni Arapski Emirati (Dubai)	440.8	77

Izvor: www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2015-results

Analizirajući poslednju krizu, stručnjaci se slažu da su poreska utočišta doprinela poremećajima u globalnoj ekonomiji. Neki od mehanizama koji su uticali na pogoršanje globalnih tokova su (Jović, 2010):

- Ofšor centri su doprineli ubrzanom rastu kompanija iz sektora finansijskih usluga, omogućili im da zaobiđu domaću regulativu čineći ih finansijski i politički toliko moćnim da postaju preveliki da bi se dozvolilo njihovo propadanje.
- Nezdrava poreska konkurencija sprečila je donošenje strožijih poreskih zakona i jačanja poreske discipline.
- Poreska utočišta i poreska konkurencija promovisali su favorizaciju dužničkog finansiranja u odnosu na finansiranje vlastitim kapitalom što je uticalo na kamatne stope, a mogućnost veće zarade povećavasklonost ka rizičnim finansijskim transakcijama.
- Poreski rajevi omogućili su odvijanje sumnjivih finansijskih tokova (uglavnom preko transfernih cena) od manje razvijenih zemalja ka finansijskim centrima kao što su London i Njujork produbljujući tako već postojeće makroekonomske disbalanse.
- Poreska utočišta i tajnost koju obezbeđuju doprinela su i jačanju opšteg nepoverenja unutar finansijskog sektora. Nemogućnost jasnog sagledavanja prave finansijske pozicije potencijalnih partnera u bilo kom poslu povećavaju rizik i hazarderstvo u poslovanju.

- Poreski rajevi su obezbedili pokriće za mnoge kažnjive delatnosti i to ne samo poreske utaje, nego i pranje novca stečenog kriminalnim radnjama.
- Koristeći usluge ofšor centara, kompanije su dugo uspevale da sakriju značajne gubitke.

8.1.3. Mere za sprečavanje štetne poreske konkurencije

Pošto preovladava stav da poreska konkurencija, posebno postojanje poreskih rajeva, u međunarodnim okvirima donosi više štete nego koristi, pokrenuto je više inicijativa na njenom suzbijanju. Najznačajnija inicijativa u tom smislu pokrenuta je u okviru OECD zemalja. Još 1997. godine ministri grupacije G-7 odlučili su se na osmišljavanje mera protiv štetne poreske konkurencije.

Ova grupacija zemalja je 1989. godine pozvale poreska utočišta da sa zemljama članicama OECD sklope ugovore na bilateralnoj bazi o razmeni informacija u poreske svrhe.

Međutim, pritisak je vršen samo na male ostrvske i neke zemlje u razvoju, a da nijedna zemlja članica OECD nije bila pozvana da obezbedi transparentnost ofšor centara koji su bili aktivni na njenoj teritoriji. U izveštaju iz 1998. godine analiziraju se uzroci pojave štetne poreske konkurencije gde se akcenat stavlja na globalizaciju, utvrđuju se kriterijumi po kojima će neka država biti klasifikovana kao poreski raj i preporučuju mere za suprotavljanje poreskoj evaziji (OECD; 1998). Prilikom usvajanja izveštaja, Švajcarska i Luksemburg su se uzdržale od glasanja što je već tada navodilo na zaključak da će u ovoj borbi biti primenjeni dvostruki standardi i da će razvijene zemlje, videli smo da su i u 2015. godini ove dve zemlje među prvih deset poreskih rajeva u svetu, nastojati da zadrže svoje preferencijalne poreske režime.

Naredni izveštaj iz 2000. godine identifikuje potencijalno štetne poreske režime i sačinjava listu država koja ispunjavaju utvrđene uslove da bi dobile status poreskog raja. Posle usvajanja izveštaja OECD objavljuje „Memorandum o razumevanju“. U njemu se predviđaju obaveze država članica gde se navode transparentnost poreskih režima, efektivna razmena informacija o svim poreskim stvarima i eliminacija poreskih režima koji imaju za cilj da privuku obveznike na domaću teritoriju (OECD, 2000). Istovremeno sa usvajanjem Memoranduma započinje negativna kampanja od jednog dela javnosti u SAD prema inicijativama OECD-a.

Početkom 2001. godine OECD donosi novi izveštaj, gde po prvi put pominje pozitivno dejstvo poreske konkurencije, posebno ono vezano za umanjenje poreskih stopa i proširenje poreskih osnovica. Ukida se zahtev poreskim rajevima da eliminišu poreske režime čiji je cilj da privuku obveznike, čime se obaveze ograničavaju samo na transparentnost i razmenu informacija.

Ovi standardi zahtevaju (Jović,2010) :

- obavezu razmene informacija na zahtev zainteresovane poreske administracije i punu primenu domaće regulative i na strane ugovorne partnere,
- bankarska tajna i poreski interesi zemlje domaćina ne smiju biti prepreka razmeni informacija,
- sve relevantne informacije moraju biti raspoložive,
- garantovanje stroge tajnosti razmenjenih informacija.

Sedam zemalja je odbilo da prihvati ove standarde pa su one od strane OECD komiteta za fiskalne poslove 2002. godine stavljene na crnu listu, a do 2007. godine četiri od ovih sedam zemalja je prihvatilo standard. Od 2008. godine pod uticajem krize stalno rastu politički pritisci ka preuzimanju oštrijih mera u ovoj oblasti. Poreska evazija postaje ključna tema na sastancima grupe G-20, pretilo se čak i sankcijama onim zemljama koje ne pristanu na razmenu informacija.

Značajan napredak je postignut početkom aprila 2009. godine na samitu G-20 u Londonu. Standard OECD o razmeni informacija u poreske svrhe prihvaćen je i od preostale tri zemlje sa crne liste (Andora, Lihtenštajn i Monako), tako da je lista trenutno prazna. Ovde treba napomenuti da je prethodne 2008. godine gore navedeni standard OECD ugrađen i u model poreske konvencije UN (Jović,2010).

Pored ovoga, 2009. godine počeo je rad na reorganizaciji Globalnog foruma o transparentnosti tako da sada obuhvata sve OECD zemlje, sve članice grupacije G 20 i sve ofšor jurisdikcije, ukupno 94 zemlje. U cilju omogućavanja pristupa što većem broju zemalja, G-20 i OECD sačinile su *Protokol za dopunu zajedničke konvencije* OECD i Saveta Evrope o administrativnoj pomoći.

Kada govorimo o multilateralnim merama, moramo pomenuti i Evropsku uniju. Ona je vrlo specifična zbog postojanja jedinstvenog tržišta i jedinstvene monetarne politike sa jedne, a nejednastvene fiskalne politike, sa druge strane. O fiskalnom sistemu EU će kasnije biti više reči. Ovde je neophodno napomenuti da je ulaskom novih članica, bivših socijalističkih zemalja koje su odreda imale nisko poresko opterećenje, Unija bila izložena nepoštenoj poreskoj konkurenciji i to unutar svoje teritorije.

Pravila o poreskoj harmonizaciji su, pored odgovarajuće raspodele unutar aranžmana fiskalnog federalizma, jedino oružje koje u ovakvoj situaciji stoji na raspolaganju složenim državama (i grupacijama država). Kako je prenos nadležnosti, pa i harmonizacija u fiskalnoj sferi veoma osetljivo finansijsko i političko pitanje, ovaj proces teče sporo. Kasnije ćemo videti da je u domenu indirektnih poreza poreska harmonizacija bila neophodna kao uslov opstanka jedinstvenog tržišta, dok ovaj posao u domenu direktnih poreza još nije čestito ni započeo. Da bi se izbegla štetna poreska konkurencija u okviru Unije je donet 1997. godine Kodeks o oprezivanju poslovne aktivnosti.

Prema kriterijumima datim u Kodeksu, mere koje se smatraju nepravičnim su (Jović& Maksimović, 2014:52-53):

1. povlastice koje se daju samo nerezidentima ili se odnose na transakcije vezane za nerezidente,
2. režim koji ne pogađa domaće tržište i nacionalne poreske osnovice,
3. podsticaji koji se daju bez obzira na ekonomsku suštinu određene aktivnosti,
4. profit koji se određuje nezavisno od međunarodno prihvaćenih standarda,
5. netransparentnost.

Pored navedenih kriterijuma, Kodeks je predviđao još dodatna dva ekonomska kriterijuma koja se moraju uzeti u obzir prilikom određivanja nepravične poreskeprakse (Stojanović, 2009).

Prvi se odnosi na to da se ekonomski efekti poreskih mera na druge države članice posmatraju sa aspekta poređenja kako se konkretne aktivnosti efektivno oporezuju unutar EU. Drugi se odnosi na korišćenje poreskih mera kao podrške ekonomskom razvoju određenih regiona, odnosno da li su mere proporcionalno postavljene u odnosu na proklamovane ciljeve.

Iako se navedeni kriterijumi primenjuju u praksi, svaki od njih ima nejasno značenje, s obzirom da ne postoji jasna granica šta je poželjna, a šta nepoželjna poreska konkurencija. Razgraničenja se vrše samo na osnovu definicije koja je data u Kodeksu. To znači da se određena poreska mera smatra nepravičnom ako odstupa od „standardne“ poreske strukture unutar EU i kada ima veliki značaj prilikom odlučivanja o lokaciji poslovne aktivnosti.

Treba još napomenuti da je Kodeks o oporezivanju poslovne aktivnosti donet kao pravno neobavezujući akt. Iako zemlje članice nemaju obavezu da odredbe Kodeksa uvrste u svoje zakonodavstvo, one su podvrgnute političkim pritiscima da poštuju mere koje su ovim dokumentom propisane jer je Evropska komisija pozvala sve zemlje da se politički obavežu na njegovo poštovanje.

Od usvajanja do 2003. godine identifikovano je 30 potencijalno štetnih poreskih režima u zemljama koje žele ili su već pristupile EU. Na osnovu izvještaja Evropske komisije iz 2012. godine, od trenutka kada je Kodeks stupio na snagu 1997. godine, preispitano je 400 poreskih režima, a od njih je 100 identifikovano i uklonjeno kao potencijalno štetni (Jović & Maksimović, 2014). Bez obzira na sve napore i na relativno široku primenu Kodeksa, smatra se da štetna poreska konkurencija u Evropskoj Uniji još postoji što se donekle može pripisati i razlici u razvijenosti pojedinih zemalja.

8.2. Poreska harmonizacija

Pod poreskom harmonizacijom se podrazumeva proces uklanjanja poreskih barijera i razlika između poreskih sistema različitih zemalja ili članica u okviru jedne zemlje koje raspolažu poreskim suverenitetom. U okviru jedne zemlje gde postoji jedinstven poreski sistem, ove razlike će se u okviru njenih članica uklanjati primenom odgovarajućih sistema u okviru fiskalnog federalizma.

Videli smo da poreski suverenitet podrazumeva suvereno pravo neke zemlje da kreira poreski sistem i poresku politiku na svojoj teritoriji u skladu sa vođenjem ekonomske politike i drugim proklamovanim društveno-ekonomskim ciljevima.

Svako usklađivanje odnosno harmonizacija sa drugim zemljama znači odricanje od jednog dela poreskog suvereniteta. Postavlja se pitanje zašto bi to neka zemlja radila. Odgovor leži u njenim obavezama koje preuzima na sebe članstvom u određenim međunarodnim organizacijama ili obavezama koje proističu pristupanjem zemlje integracionim procesima sa drugim zemljama.

Tako Svetska trgovinska organizacija kao naslednik Opšteg sporazuma o carinama i trgovini (GATT) preuzima na sebe između ostalog, da ukloni carinske i necarinske barijere slobodnom kretanju roba. Tako su u okviru GATT-1994 zemlje članice Svetske trgovinske organizacije preuzele, između ostalog, i obavezu da (Damnjanović- Simić& Đurić, 2013) :

- Ostvare postepeno snižavanje postojećih carinskih stopa pa i njihovo potpuno ukidanje na neke proizvode.
- Reciprocitetom u carinskim koncesijama ostvaruju se tzv. konsolidovane carinske stope za pojedine proizvode koje se ne mogu jednostrano povećavati bez kompenzacije glavnim trgovinskim partnerima.
- Isključuje se diskriminacija pojedinih zemalja članica i uvoznih proizvoda u odnosu na domaće, a klauzula najpovlašćenije nacije se bezuslovno primenjuje prema svim zemljama članicama.

8.2.1. Harmonizacija poreza u Evropskoj uniji

Najočitiji primer poreske harmonizacije nalazimo u okviru zemalja članica Evropske unije. Ove zemlje su u procesu svog približavanja i formiranja jedinstvenog tržišta, od samih početaka integracije i ekonomske zajednice, postale svesne da izgradnja jedinstvenog tržišta sa četiri ekonomske slobode; slobodan protok roba, usluga, ljudi i kapitala, nije moguća bez usklađivanja poreskih sistema. Ovo je posebno bitno kada je u pitanju protok roba i usluga jer bi

svaka razlika u poreskim stopama otvarala mogućnost pojave poreske evazije i formiranja iskrivljenih parametara konkurentnosti.

U periodu 1958-1968. došlo je do formiranja carinske unije tako što su se postepeno usaglašavale carinske i vancarinske barijere, carinske prepreke su fazno ukidane tako što je ostavljen prelazni period od pet do sedam godina, a kasnije je taj period ukinut. Danas EU ima jedinstvenu carinsku politiku prema trećim zemljama, dok su međusobne carine potpuno ukinute.

U samom Rimskom ugovoru iz 1957. godine kada je osnovana Evropska ekonomska zajednica (EEZ) zabranjena je diskriminacija proizvoda koja bi omogućavala prednost domaćim proizvodima u odnosu na proizvode iz drugih zemalja članica. Član 92. upućuje na potrebu harmonizacije u svim slučajevima gde to zahteva proces stvaranja jedinstvenog tržišta, dok se u 94. Članu direktno naglašava da se indirektni porezi moraju harmonizovati.

Vodeće ličnosti iz oblasti teorije i prakse javnih finansija Evrope i sveta su početkom 1962. godine objavile izveštaj Fiskalnog i finansijskog komiteta¹³ koji je postao osnova za usklađivanje poreskih sistema (Stojanović & Raičević, 2013).

Sam proces harmonizacije trebao je da obuhvati harmonizaciju u okviru direktnih i indirektnih poreza, dvostrukog oporezivanja, te saradnju između poreskih službi zemalja članica.

Harmonizacija poreza na promet je započela 1967. godine od kada je usvojeno niz direktiva kojima se u zemljama članicama jednofazni porez na promet u fazi maloprodaje i jednofazni porez na promet u fazi veleprodaje koji je bio na snazi u Velikoj Britaniji i Irskoj zamenio jedinstvenim poreskim oblikom- svfaznim nekumulativnim porezom na promet ili porezom na dodatu vrednost (PDV).

Uobličavanje PDV u okviru Unije završeno je 1977. godine kada je doneta Šesta direktiva. Iako je kasnije više puta dorađivana, ona je osnov za harmonizaciju indirektnih poreza u EU jer su u okviru nje usklađeni osnovni elementi ovog poreza: objekat oporezivanja, poreski obveznik, poreska stopa, poreska oslobođenja, prava na odbitak i obaveze poreskih obveznika.

Krajem 1992. ova direktiva je dopunjena posebnom direktivom kojom je predviđeno usaglašavanje poreskih stopa PDV. Uvedena je jedna opšta stopa koja ne sme da bude niža od 15%, a dopuštena je upotreba najviše dve snižene stope koje ne smeju da budu manje od 5% i koje se smeju samo primenjivati na isporuku dobara i usluga koje su posebno navedene u aneksu ove direktive. Snižene poreske stope se mogu primenjivati na prehrambene proizvode, vodu, lekove, medicinsku opremu, prevoz putnika, knjige i druge publikacije, usluge u kulturi i sportu, isporuku dobara i pružanje usluga u poljoprivredi, socijalnoj zaštiti i socijalnom osiguranju, pogrebne usluge i opremu te isporuku prirodnog gasa i električne energije.

¹³Ovaj izveštaj se naziva i Nojmarkov izveštaj po Fricu Nojmarku (nem. Fritz Neumark) koji je bio na čelu ovog komiteta.

Pored ovoga, predviđena su i oslobođenja bez prava na poreski odbitak i odnose se na usluge od opšteg interesa i usluge u funkciji razvoja države.

Evropska unija je 2003. godina, očekujući priključenje niza novih članica, pokrenula novu inicijativu na usaglašavanju poreskih stopa PDV jer je bila je primetna velika razlika u stopama kod starih članica i zemalja koje su se spremale za ulazak. Ovde treba napomenuti da je uvođenje evropskog tipa PDV uslov za priključenje Uniji.

Uvidevši da visok obim poreske evazije poreza na dodatu vrednost utiče na gubitak prihoda i unosi poremećaje u funkcionisanje jedinstvenog tržišta jer se zbog neplaćanja poreza na tržištu javljaju proizvodi sa izuzetno niskim cenama, Komisija donosi novu direktivu (European Council, Directive 2008/117/EC) koja se odnosi na prevenciju poreske evazije i poreskih utaja. Ova direktiva propisuje:

- sastavljanje jednomesečnih izveštaja o prometu proizvoda unutar Unije, dakle o prometu između članica,
- određivanje istih poreskih perioda za dobavljača i za kupca u kome će oni sastavljati informacije o transakcijama unutar Unije,
- smanjivanje administrativnog opterećenja,
- podnošenje kvartalnih izveštaja o rekapitulaciji prometa unutar Unije.

Novine koje je ova direktiva donela odnose se na činjenicu da i prodavac i kupac moraju u istom periodu poreskoj administraciji prijaviti transakcije koje se odvijaju unutar Unije. Ove prijave se šalju elektronskim putem što smanjuje troškove administracije a suština ove mere se svodi da će dvostrukim prijavljivanjem biti olakšana kontrola transakcija čime će biti smanjena poreska evazija.

Posao na harmonizaciji poreza se nastavlja, tako je u junu 2016. godine doneta direktiva kojom se nastoje u nacionalnim zakonodavstvima harmonizovati rešenja koja se tiču vaučera i poklon kartica za robu ili usluge. Primećeno je da je upotreba vaučera naglo porasla i da imaju široku primenu-od *pre-paid* kartica za mobilne telefone do kupona za kupovinu po sniženim cenama, a sa rastom njihove upotrebe povećao se i obim potencijalnih zloupotreba.

Direktiva razlikuje jednokratne i višekratne vaučere i za obe kategorije propisuje oporezivu vrednost kao pravila koja treba da otklone neoporezivanje, dvostruko oporezivanje kao i druge oblike ponašanja koji mogu dovesti do neregularnosti u ovoj oblasti, posebno ako se vaučer izdaje u jednoj, a koristi u drugoj zemlji članici.

Zemlje članice su u obavezi da u svoja zakonodavstva uvrste ovu direktivu do 31. decembra 2018. godine kada će ona početi da se primenjuje (European Council, Directive 8741/16).

Bez obzira na silne napore koji se ulažu na harmonizaciji PDV u EU, u priloženoj tabeli možemo videti da još uvek postoji šarenilo stopa, pri čemu Danska primenjuje samo jednu – standardnu stopu, a druge članice pored standardne jednu ili obe snižene stope. Prosečna standardna poreska stopa u 2011. godini iznosila 20,7%, ali je u poslednjim godinama primetan porast poreskog opterećenja. Standardnom stopom je obuhvaćeno oko 65 % ukupne krajnje potrošnje, a ova veličina varira po zemljama i kreće se od od 40 do 90 % . Efektivna poreska stopa varira od regiona do regiona i kreće se između 13% i 19 %.

Zajednički sistem akciza u EU primenjuje se od 1993.godine i obuhvata tri grupe akciza:

- akcize na mineralna ulja, kasnije su u ovu grupu uvršteni energenti i električna energija,
- akcize na duvanske preradevine,
- akcize na alkohol i alkoholna pića.

Ove tri grupe su definisane s obzirom da su akcize izuzetno izdašan izvor budžetskih prihoda, a pored njih članice mogu da propisuju i akcize na druge proizvode, ali pod uslovom da za to postoje opravdani razlozi kao što su fiskalni i ekološki, te da promet ovakvih proizvoda ne donosi sa sobom dodatne formalnosti prilikom prekogranične trgovine kao i da nije povezan sa visokim administrativnim troškovima

Kada govorimo o harmonizaciji akciza, ona je izvršena posredstvom (Stojanović i dr.2016):

- horizontalne direktive koja se odnosi na opšte aranžmane za akcizne proizvode što podrazumeva njihovo držanje, kretanje i kontrolu,
- tri strukturne direktive o akcizama na duvan, alkohol i alkoholna pića i mineralna ulja,
- četiri direktive o usaglašavanju akciznih stopa na navedene proizvode.

Propisima su definisana pravila o držanju, otpremanju i kontroli akciznih proizvoda kao i struktura i učešće akciznih proizvoda u ukupnoj međusobnoj trgovini u zemljama članicama. Pored toga, utvrđeni su zajednički stavovi o predmetu oporezivanja, teritorijalnoj primeni, obavezi plaćanja akciza, obvezniku, strukturi i minimalnoj stopi kao i vrstama oslobođenja. Slično kao i kod PDV, harmonizacija stopa je fleksibilna jer su propisane samo minimalne, a ne i obavezujuće stope.

Tabela 23: Stope PDV u Evropskoj uniji na dan 01.01.2017. godine

Member States	Code	Super-reduced	Reduced	Standard	Parking
		Rate	Rate	Rate	Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Ireland	IE	4.8	9 / 13,5	23	13.5
Greece	EL	-	6 / 13	24	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2.1	5,5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Italy	IT	4	5 / 10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10 / 13	20	13
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	19	-
Slovenia	SI	-	9.5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

Izvor:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Što se tiče direktnih poreza, na planu njihove harmonizacije je vrlo malo urađeno. Harmonizacija direktnih poreza bi se mogli svesti na sledeće oblasti:

- harmonizacija poreskog tretmana dividendi,
- eliminisanje prepreka kod međukompanijskih isplata dividendi, kamata i autorskih naknada,
- olakšavanje grupisanja kompanija između zemalja članica,
- prenošenje poslovnih gubitaka,
- eliminisanje dvostrukog oporezivanja,
- oporezivanje prihoda od štednje kod poreza na dohodak fizičkih lica.

U okviru poreza na dobit, pored kodeksa o oporezivanju koji se bavi otklanjanjem štetne poreske konkurencije i koji nema obavezujući karakter, doneto je i nekoliko obavezujućih direktiva (Stojanović i dr. 2016).

Poreski tretman dividendi je predmet tri direktive. Prva je doneta 1990. godine i odnosi se na dividende koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji koja se nalazi u drugoj zemlji članici. Sledeća direktiva iz ove oblasti koja je doneta 2003. godine predstavlja dopunu prethodne i reguliše način isplate dividendi koju filijala isplaćuje poslovnoj jedinici kompanije koja je rezident treće zemlje. Cilj ovih direktiva je da onemoguće da se raspodeljena dobit oporezuje dva puta; u zemlji rezidentstva filijale i u zemlji rezidentsva matične kompanije. Na ovaj način se želi otkloniti mogućnost dvostrukog pravnog oporezivanja u slučaju kada bi i zemlja rezidentstva matične kompanije i zemlja rezidentstva filijale uvele porez na prihod korporacija i porez na dividende koji se plaća na izvoru za nerezidintne vlasnike dividendi.

Druga direktiva iz ove grupe se odnosi na poreski tretman statusnih promena gde se ubrajaju spajanje, podela, transfer i razmena sredstava. Ova direktiva je omogućila da se porez na kapitalni dobitak plaća tek pošto se akcije novog preduzeća, koje je nastalo statusnim promenama, prodaju na finansijskim tržištima i kada se ostvari kapitalni dobitak.

Na kraju, u domenu poreza na dobit preduzeća postoji još jedna direktiva koja se odnosi na plaćanje poreza po odbitku na kamate i autorske naknade koje nastaju u poslovanju između povezanih kompanija. Ovom direktivom se ukida porez koji se plaća na izvoru, odnosno porez koji prilikom isplate kamate ili autorske naknade obračunava i odbija isplatilac prihoda.

U okviru harmonizacije poreza na dohodak fizičkih lica pomenućemo dve preporuke i jednu direktivu.

Preporuka o poreskom tretmanu nerezidentnih lica se odnosi samo na dohodak od rada tj. plate i zarade i prihode iz obavljanja samostalne delatnosti.

Propisuje da nerezidenti fizička lica koji na teritoriji nerezidentne zemlje ostvaruju najmanje 75% od svog ukupnog dohotka treba da imaju isti tretman kao i rezidenti. To znači da se na njih moraju primenjivati iste olakšice i iste poreske stope kao i na rezidente.

Drugo, zemlja rezidentstva može svojim rezidentima odbiti da odobri poreske odbitke ili poreski kredit ukoliko oni već uživaju iste takve olakšice u drugoj zemlji članici Unije u kojoj su zaradili svoj dohodak.

Preporuka o poreskom tretmanu malih i srednjih preduzeća proističe iz činjenice da društva lica i preduzetnici najčešće podležu plaćanju progresivnog poreza na dohodak, dok su korporacije opterećene proporcionalnom poreskom stopom. Ovako se gubi neutralnost poreske politike i društva lica dovode u nepovoljan položaj. Da bi se to izbeglo, preporuka poziva članice da omoguće da mala i srednja preduzeća imaju pravo da se odluče da li žele da budu oporezovana u okviru poreza na dobit ili poreza na dohodak. Ukoliko ova opcija nije moguća, onda se članice pozivaju da ispitaju mogućnosti da snize stopu na dohodak fizičkih lica za onaj dio dobiti koji ovakva preduzeća reinvestiraju.

Direktiva koja se bavi oporezivanjem prihoda od štednje ima za cilj da eliminiše dvostruko oporezivanje tako što će svako fizičko lice, primalac prihoda od štednje u vidu kamata biti podvrgnut efektivnom poreskom opterećenju prema zakonu koji važi u zemlji njegovog rezidentstva, bez obzira na to da što je kamatu primio iz neke druge zemlje članice (Council Directive 2003/48/EC).

Isplatilac kamate je dužan da na godišnjoj osnovi nadležnim poreskim organima dostavi spisak sa svim relevantnim podacima o primaocu kamate. Ovi podaci će dalje biti prosleđeni poreskoj administraciji u zemlji rezidentstva primaoca kamate.

Prema ovoj direktivi tri zemlje; Austrija, Belgija i Luksemburg nisu obavezne da sprovedu automatsku razmenu informacija tokom prelaznog perioda. Njima je, isto tako, dozvoljeno da naplaćuju poreze po odbitku na isplaćene kamate i to u periodu 2005-2007. po stopi od 15%, 2008-2010. po stopi od 20% i od 2011. po stopi od 35%. Ovako naplaćene prihode u iznosu od 75% navedene zemlje moraju transferisati zemlji rezidentstva primaoca dividendi.

Zemlje rezidentstva primaoca kamate su, zauzvrat, obavezne da obezbede eliminaciju dvostrukog oporezivanja tako što će odobriti poreski kredit svom rezidentu čija je kamata u drugoj članici Unije podvrgnuta porezu po odbitku. Iznos ovog kredita ne sme da pređe iznos poreza koji bi bio obračunat po nacionalnom pravu.

U slučaju kada nerezident u nekoj zemlji članici Unije plati na kamate porez po odbitku čiji iznos premašuje iznos koji bi platio u zemlji svog rezidentstva, zemlja rezidentstva je u obavezi da mu iznos pretplaćenog poreza vrati.

Na kraju, spomenućemo i direktive koje se odnose na saradnju između poreskih administracija u oblasti poreza na dohodak fizičkih lica. Postoje dve ovakve direktive.

Direktiva broj 77/799/EEC doneta je 1977. godine i ima za cilj da obezbedi razmenu informacija između zemalja članica kada je u pitanju porez na dohodak i porez na imovinu.¹⁴ Direktiva se odnosi na saradnju pri utvrđivanju, ali ne i pri prikupljanje i naplatu poreza. Razmena informacija se vrši na zahtev neke od zemalja članica da joj se dostave informacije ili na osnovu prethodno sklopljenih bilateralnih, odnosno multilateralnih dogovora. Pored ovoga, neka od zemalja može i samoinicijativno da dostavi određene informacije drugoj zemlji članici ako smatra da je nastupio događaj ili radnja koja može uticati na visinu poreske obaveze nekog lica u nekoj od drugih zemalja članica.

Predviđeni su i određeni slučajevi u kojima zemlja može da odbije da pruži tražene informacije. Misli se, pre svega, na situaciju kada zemlja ne raspolaže materijalno-tehničkim kapacitetima da dođe do traženih informacija ili kada bi pružanje takvih informacija dovelo do otkrivanja profesionalne ili poslovne tajne.

Navedena direktiva je dopunjena, direktivom broj 2003/93/EC kojom su ispravljani određeni propusti u prethodnoj direktivi. Međutim, opšti utisak je da je saradnja u ovoj oblasti više nego skromna.

¹⁴Kasnije je ova direktiva dopunjena i odredbama koje obuhvataju oblast saradnje poreskih administracija u domenu poreza na dodatu vrijednost.

Pitanja za diskusiju:

- 1. Šta je poreska konkurencija?*
- 2. Navedite pozitivne efekte poreske konkurencije!*
- 3. Koji su negativni efekti poreske konkurencije?*
- 4. Na kome su mestu osobine poreskog sistema prilikom donošenja odluka o investiranju od strane tržišnih investitora?*
- 5. Koje oblike poreske konkurencije razlikujemo sa stanovišta efekata koje proizvodi?*
- 6. Kakva može biti teritorijalna, a kakva sektorska poreska konkurencija?*
- 7. Šta su poreski podsticaji?*
- 8. Kakve efekte izazivaju poreski podsticaji?*
- 9. Šta nazivamo poreskim rajevima?*
- 10. Koji su ključni kriterijumi prema OECD koji uslovljavaju da neku teritoriju proglasimo za poreski raj?*
- 11. Kako su poreski rajevi doprineli poslednjoj globalnoj krizi?*
- 12. Koja je naznačajnija inicijativa koja je pokrenuta za sprečavanje štetne poreske konkurencije?*
- 13. Koje se mere smatraju nepravičnim prema Kodeksu o oporezivanju poslovne aktivnosti EU?*
- 14. Šta je poreska harmonizacija?*
- 15. Kako je tekao proces harmonizacije u EU?*

III DEO

**OPOREZIVANJE U SLOŽENIM DRŽAVAMA I
RASPODELA PORESKOG SUVERENITETA**

9. OPOREZIVANJE U SLOŽENIM DRŽAVAMA

Rezime poglavlja: *Pitanje oporezivanja u složenim državama predstavlja značajan aspekt ne samo ekonomskih i finansijskih, nego i političkih odnosa između različitih delova teritorije svake zemlje.*

Polazeći od raspodele nadležnosti i rashoda za isporuku javnih dobara, kreira se i raspodela nadležnosti za javne prihode, odnosno poreze, sistemi fiskalnog i finansijskog izravnavanja kao i pravila za zaduživanje svih nivoa vlasti. Svi ovi aspekti moraju biti praćeni određenim principima i unapred izgrađenim institucionalnim sistemom.

Pitanje fiskalne decentralizacije se izučava ne samo u nauci o finansijama, nego i u nekim drugim naukama, pre svega političkim. Međutim, kako su materijalna osnova i finansijski odnosi, osnova odnosa i ekonomskih i političkih snaga u zemlji, neophodno je u okviru izučavanja javnih finansija države dužnu pažnju posvetiti i ovoj temi.

Ovaj deo knjige se bavi pitanjima fiskalne decentralizacije i fiskalnog federalizma pa će u njemu biti izložene teorijske pretpostavke neophodne za raspodelu fiskalnog suvereniteta unutar složenih zemalja. Posebna pažnja je posvećena prednostima i nedostacima fiskalne decentralizacije kao osnove za raspodelu vlasti i finansijskih sredstava kojima država raspolaze.

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- *definišu i objasne pojam suvereniteta,*
- *definišu pojam fiskalnog federalizma,*
- *navedu i objasne principe fiskalnog federalizma,*
- *objasne značaj raspodele javnih rashoda,*
- *definišu fiskalnu decentralizaciju,*
- *navedu prednosti i nedostatke fiskalne decentralizacije.*

9.1. Raspodela poreskog (fiskalnog) suvereniteta

Pitanje oporezivanja je mnogo šire od pitanja fiskalnog opterećenja i sadržine pojedinih poreskih oblika. Danas su sve zemlje sveta u ekonomskom smislu više ili manje decentralizovane odnosno ustanovljavanje, uvođenje i prikupljanje javnih prihoda kao i vršenje javnih rashoda vrši se sa različitih nivoa državne vlasti. Ovakve odnose između različitih nivoa vlasti podvodimo pod pojam fiskalnog federalizma. Brojne su definicije fiskalnog federalizma ali se on na najjednostavniji način može definisati kao sistem odnosa između različitih nivoa vlasti kao nosilaca fiskalnih ovlašćenja i to kako u pogledu određivanja obima i strukture javnih potreba koje će biti isporučene, tako i u pogledu načina prikupljanja sredstava za zadovoljavanje tih potreba.

Sam pojam suvereniteta je potrebno dodatno objasniti. Prilikom izlaganja teorija opravdanja poreza rekli smo da je danas najprihvaćenija teorija suvereniteta. Suverenitet je pojam koji se koristi u teoriji države i prava i njime se označava subjekat koji je vrhovni u svojoj oblasti delovanja i nad njime nema nikakve druge vlasti. Iz toga proizilazi da je državni suverenitet svojstvo državne vlasti da je pravno najviša, samostalna i nezavisna, te da su joj potčinjena sva pravna i fizička lica na teritoriji koja joj pripada. Kao bitna komponenta suvereniteta savremenih država javlja se fiskalni suverenitet pod kojim podrazumevamo pravo države na prikupljanje javnih prihoda (poreski suverenitet) i pravo na odlučivanje o javnim rashodima (Gorčić, 2013). U tom smislu nezaobilazno je da se pored poreske komponente fiskalnog suvereniteta osvrnemo i na komponentu javnih rashoda, odnosno način na koji se prikupljena sredstva mogu trošiti.

Fiskalni suverenitet može biti (Gorčić & Anđelković, 2013):

- potpun; u ovom slučaju subjekat koji ga poseduje ima sva ovlašćenja koja se odnose na javne prihode i javne rashode,
- delimičan; obuhvata samo neka od ovlašćenja,
- orginarni; pripada subjektu finansiranja kome su ustav i zakon dali fiskalna ovlašćenja,
- izvedeni; nastaje kada subjekat finansiranja, odnosno određeni nivo vlasti, na osnovu zakona, svoja izvorna ovlašćenja prenese na neki drugi entitet.

Pošto je fiskalni federalizam osnova političke moći svake jurisdikcije, veoma je važno da ga kao ekonomsku i javnofinansijsku kategoriju, razlikujemo od pojma federacije kao političke i ustavne kategorije. Fedracija je jedan od vidova federalnih političkih sistema u koje se ubrajaju: federacija, konfederacija, udružene države, unija, liga, kondominijumi, hibridne tvorevine.

Federacija se sastoji od konstitutivnih jedinica i centralne vlade a svaka od njih su izabrane voljom građana.

Iz ovoga proističe da federalizam ima dve dimenzije: političku i ekonomsku. Politička dimenzija se odnosi na ustavno definisanje uređenja zemlje. Politički federalizam može nastati na više načina. Više samostalnih država sa svojim ovlašćenjima mogu da se udružepri čemu deo izvornih ovlašćenja prenose na zajedničku državu. Ovakav federalizam nazivamo federalizam približavanja i srećemo ga kod Sjedinjenih Američkih Država, Švajcarske, Australije. Drugi oblik nastaje kada se ovlašćenja sa centralne vlasti prenose na niže organizacione jedinice. Ovakav vid prenosa nadležnosti nazivamo federalizam restrukturiranja i najčešće nastajesa ciljem da se smire politički konflikti i izbegne raspad zemlje. Prisutan je u Belgiji, Kanadi, Španiji, Indiji. Pored navedenih, u literaturi srećemo i tzv. nametnuti federalizam kakav je bio u bivšem SSSR-u (Antić, 2009).

Ekonomska dimenzija federalizma proističe iz postojanja javnih potreba i ekonomičnosti i efikasnosti njihovog zadovoljavanja. Potrebe građana za javnim dobrima se razlikuju na pojedinim delovima državne teritorije, pa govorimo o različitom rasprostiranju ekonomskih koristi od isporuke nekog javnog dobra. Zbog toga je neophodno definisati optimalnu veličinu svakog nivoa vlasti sa ekonomskog stanovišta. Kako je svaki nivo vlasti definisan ustavom na osnovu političkih kriterijuma, optimalna veličina sa stanovišta ekonomskih kriterijuma često se ne poklapa sa ustavom definisanim jurisdikcijama. Tako dolazi do neefikasnosti i neracionalnosti i preterane javne potrošnje. Primer ovakve zemlje je Bosna i Hercegovina.

Bitno je napomenuti da, budući da federalizam podrazumeva udruživanje ustavom definisanih jedinica na osnovu međuzavisnosti, dogovaranja i kompromisa, pa je neminovno da se radi o dinamičkoj kategoriji koja podrazumeva stalno usaglašavanje i prilagođavanje na osnovu prethodno donetih zakonskih rešenja (Jović, 2012).

U teoriji o fiskalnom federalizmu susrećemo i njegovu podelu sa stanovišta načina na koji je fiskalni suverenitet deljen (Dafflon & Madies, 2009).U ovom smislu razlikujemo:

- *Dualni federalizam*; ovde se i ne radi o podeli fiskalnog suvereniteta jer svaki nivo vlasti ima potpuni suverenitet i puna prava nad ovlašćenjima koja su mu ustavom data. Fiskalna moć između različitih nivoa vlasti je jasno raspodeljena. Kako često rezultira ekonomskom neefikasnošću, ovaj oblik federalizma je veoma redak u praksi.
- *Konkurentski federalizam*; nastaje tako što pojedinačne jedinice konkurišu jedna drugoj pri čemu dolazi do poreske konkurencije i konkurencije u isporuci javnih dobara. Ovakvo ponašanje ima svoje limite i može u krajnjem slučaju dovesti do predimenzioniranosti javnog sektora.
- *Kooperativni federalizam*; zasniva se na međuzavisnosti i saradnji između različitih nivoa vlasti gde se odluke donose tek nakon usklađivanja i dogovora.
- *Izvršni federalizam*; podrazumeva delegiranje ili prenos ovlašćenja najčešće sa centralnog na niže nivoe vlasti gde centralna vlast definiše zadatke i diktira način na

osnovu kojih će oni biti izvršeni. Ovde imamo visok stepen centralizacije pa je ovakav način vršenja fiskalnih ovlašćenja prihvatljiv samo za zemlje na nižem nivou dohotka i sa relativno homogenom strukturom stanovništva. U takvim okolnostima preferencije građana nisu u dovoljnoj meri diverzifikovane pa razlozi ekonomske efikasnosti nalažu veći stepen centralizacije fiskalnih odnosa.

Da bi osnovni zahtevi bili ostvareni i ostvaren cilj raspodele nadležnosti i ovlašćenja u smislu isporuke javnih dobara u skladu sa potrebama građana, neophodno je da budu ispunjene određene pretpostavke. Prva među njima odnosi se na odgovornost svih nivoa vlasti. Vlast mora biti odgovorna kako prema svojim građanima, tako i prema višim nivoima vlasti.

Ovo povlači za sobom i drugi uslov a to je da postoji adekvatan pravni i institucionalni okvir. Osnova finansijskog i fiskalnog sistema u svakoj zemlji mora biti zagarantovana ustavom. Međutim, fiskalni odnosi su podložni promenama u skladu sa promenama ekonomskog pa i političkog okruženja, pa je neophodno da konkretna rešenja koja se tiču fiskalnih odnosa u zemlji budu regulisana pravnim aktima niže snage. Fiskalna materija je regulisana sistemskim zakonom o budžetu, godišnjim zakonom o budžetu, zakonom koji tretira izvršenje budžeta, zakonom koji propisuje raspodelu javnih prihoda, zakonom o budžetskom sistemu te zakonima koji regulišu finansiranje i nadležnosti lokalne samouprave, najčešće je to Zakon o lokalnoj samoupravi.

9.2. Principi fiskalnog federalizma

Fiskalni federalizam uvek predstavlja politički konsenzus i dogovor u okviru koga se pomiruju ekonomske i razvojne mogućnosti konstitutivnih delova unutar zemlje sa političkim interesima i ciljevima. Ovaj proces je utoliko složeniji, ukoliko je struktura stanovništva nacionalno, politički i istorijski heterogenija, a interesi i ciljevi kojima pojedine grupe streme međusobno konfliktni. Zbog ovoga je za skladno funkcionisanje društveno-političkog sistema neophodno je da su odnosi unutar fiskalnog federalizma uspostavljeni na osnovu određenih, prethodno definisanih načela. U teoriji fiskalnog federalizma srećemo brojna načela, odnosno principe kako se još nazivaju. Radi njihove lakše sistematizacije podelićemo ih u dve grupe.

U prvu grupu ćemo svrstati one principe koji su uže povezani sa opštim uslovima i politikom opozreivanja, dok ćemo u drugu svrstati one koji su uže povezani sa fenomenom fiskalnog federalizma i usklađivanjem fiskalne politike između različitih nivoa vlasti (Jović, 2012).

9.2.1. Principi koji su uže povezani sa sistemom i politikom oporezivanja

Prvi među principima iz ove grupe je *princip zadovoljavanja fiskalnih (javnih) potreba*. Ovaj princip je komplementaran načelu opšteg interesa kod javnih rashoda koji govori o tome da javne rashode treba usmeriti na isporuku javnih dobara, odnosno zadovoljavanje potreba koju imaju svi ili većina stanovnika i koje nazivamo javnim potrebama.

U uslovima kada je poreski i fiskalni sistem u zemlji decentralizovan javni prihodi se uvode i prikupljaju na različitim nivoima vlasti u skladu sa mogućnostima snošenja fiskalnog tereta pojedinih jurisdikcija. Ovo znači da poreske stope i ostale komponente fiskalnog opterećenja u različitim jurisdikcijama na istom nivou vlasti mogu biti različite.

S druge strane, javni rashodi se vrše u skladu sa potrebama građana koji žive na određenoj teritoriji i koji snose teret oporezivanja. Teorijske studije pokazuju da u ovom slučaju, slično kao na robnim tržištima, može doći do blagodeti od konkurencije između pojedinačnih jurisdikcija. Građani upoređuju odnos između poreza koje plaćaju i koristi od javnih dobara koje primaju u svojoj zajednici sa istim takvim odnosom u susednim jurisdikcijama. Njihovo zadovoljstvo ili nezadovoljstvomanifestovaće se na sledećim izborima što će naterati lokalne zvaničnike koji žele ponovo biti izabranida rade u javnom interesu i sredstva troše na zadovoljavanje javnih potreba svojih građana čime je ovaj princip zadovoljen.

Pri ovome uvek postoji opasnost od delovanja raznih lobija i korupcije. Da li će u decentralizovanom fiskalnom okruženju i doći do korupcije zavisi od brojnih faktora. Empirijske studije koje istražuju ovaj fenomen su retke, ali one koje su rađene pokazuju da ovde značajnu ulogu ima stepen razvijenosti zemlje. U razvijenim zemljama se korupcija smanjuje sa rastom decentralizacije dok, nasuprot njima, u manje razvijenim, raste. Smatra se da je ovo povezano sa lošijim sistemom informisanja i nedostatkom kontrolnih mehanizama (Lessmann & Markwardt, 2007).

Princip efikasnosti svoje poreklo vodi još od nevidljive ruke Adama Smita koji tvrdi da će pojedinci delujući u vlastitom interesu u konkurentnoj ekonomiji najefikasnije zadovoljavati i javni interes. Ekonomska istorija je pokazala da ova tvrdnja ima smisla samo ako je moguće ostvariti neograničenu konkurenciju, odnosno ako se ekonomski procesi odvijaju u idelanim uslovima.

Međutim, postoji niz faktora koji dovode do nesavršenosti tržišta. Odsustvo potpune konkurencija, javna dobra, eksterni efekti, nesavršene informacije i nepotpuna tržišta su faktori koji se u literature najčešće susreću (Stiglitz, 2004). Da bi prevazišli negativan uticaj nesavršene konkurencije neophodno je da određeni tokovi u ekonomiji budu usmeravani od strane države. Država će svoj uticaj vršiti politikom oporezivanja, vršenjem javnih rashoda i regulacijom. Međutim, svako mešanje države u privredne tokove uticaće na odluke pojedinca. Oni, sada, neće

biti motivisani isključivo signalima sa tržišta, nego će na njihove odluke uticati i država. Što se veći deo dohotka raspodeljuje preko države, znači što je poresko opterećenje veće, to je i uticaj države veći. Tako dolazimo u drugu krajnost i ekonomija se opet udaljava od pozicije efikasnosti. Prema neoliberalnojškoli, svaka alokacija resursa koja nije u skladu sa dejstvom tržišnih mehanizama, nego je posledica poreske politike, dovodi do gubitaka blagostanja društva. Ovaj gubitak koji nastaje kao posledica poreskih mera naziva se višak poreskog tereta, odnosno mrtvi trošak oporezivanja ili čisti višak oporezivanja (Rosen, 2005).

Postoji još jedan koncept efikasnosti u oporezivanju i povezan je sa administrativnim principima oporezivanja. U administrativne principe, kao što je već rečeno, osim principa zakonitosti, ubrajamo troškove naplate i troškove plaćanja poreza. Ovde se kao mera efikasnosti uzima odnos između poreskih prihoda i administrativnih troškova. Što je ovaj odnos veći i što se više poreza naplati uz manje troškove, poreski sistem je efikasniji odnosno mrtvi teret oporezivanja je manji.

Na kraju, mnogi autori pod efikasnošću podvode i efektivnost mera poreske politike (Blažić, 2006). Posmatrana mera poreske politike će biti efektivnija ako se njome postigne željeno ponašanje poreskih obveznika što je indentično poreskom principu jednakosti poreskog destinatarata i nosioca poreskog tereta. Međutim, efikasnost u ovom smislu je pravilnije posmatrati kao odnos između postignutih efekata neke poreske mere i izgubljenih poreskih prihoda.

Pojam efikasnosti sa stanovišta fiskalnog federalizma, ipak, zahtevaširi pristup od pristupa koji uzima u obzir samo poreske principe. Ovo je i razumljivo jer fiskalni federalizam ne obuhvata samo poreski sistem, nego se proteže preko cele sfere fiskalnih i političkih odnosa u zemlji. Efikasan sistem fiskalnog federalizma posmatra način na koji se koristi od javnih programa prelivaju preko političkih granica pojedinih konstitutivnih celina. Najveća efikasnost će biti postignuta kada se porezi plaćaju u skladu sa primljenim koristima odnosno poreski obveznici razumeju odnos “nešto za nešto” ili *trade-off* između plaćenog poreza i koristi koje uživaju od javnih dobara (Samjuelson & Nordhaus, 2009). Efikasnost će biti još veća ako se potrebe i preferencije građana zadovoljavaju uz najniže moguće troškove proizvodnje. Možemo zaključiti da će raspodela nadležnosti za proizvodnju javnih dobara biti efikasna ako se vrši decentralizovano u skladu sa potrebama građana uz optimalne troškove, odnosno u skladu sa principom supsidijarnosti.¹⁵

Efikasnost posmatrana sa stanovišta javnih prihoda biće postignuta ako se nadležnosti za uvođenje i administriranje porezima sa mobilnom osnovicom prepuste višim nivoima vlasti. Ovo je posebno slučaj sa porezima na potrošnju koji će, u slučaju uvođenja na nižim nivoima vlasti a u okolnostima jedinstvenog tržišta, dovesti do poreske evazije. Setimo se da je jedan od nedostataka poreza na dodatu vrednost upravo to što je nepodesan za uvođenje na subcentralnom

¹⁵Ovaj princip će biti kasnije objašnjen kada budemo govorili o Evropskoj povelji o lokalnoj samoupravi.

nivou. Sa druge strane, poželjno je, ekonomski prihvatljivo i efikasno da se nadležnosti za poreze čija je osnovica nemobilna dodele nižim nivoima vlasti pa, uz određena ograničenja, i lokalnim samoupravama (Stojanović, 2005). Primer ovakvog poreza sa nemobilnom osnovicom su porezi na imovinu.

Princip pravičnosti je jedan od principa koji je najteže ugraditi u sistem odnosa između različitih nivoa vlasti. Ovaj princip je povezan sa redistributivnom funkcijom gde se od države zahteva da utiče na smanjivanje nejednakosti u društvu. Ove nejednakosti mogu poticati od razlika u startnim pozicijama, razlika u sposobnostima i razlika u ostvarenom dohotku pojedinca.

Postavlja se pitanje u kom obimu država treba ove razlike da koriguje? Odgovor na njega nije jednostavan niti jedinstven. Različita društva i različiti pojedinci imaju različitu percepciju pravičnosti, odnosno, kako se to u literaturi često naziva, različitu averziju prema nejednakosti. Pitanje pravičnosti je pitanje vredonosnog suda svakog pojedinca i ono kao takvo prevazilazi okvire ekonomske teorije.

Sa stanovišta javnofinansijske teorije pravičnost se posmatra koristeći sledeća dva aspekta (Jović,2012):

- Ako pođemo od stanovišta primljenih koristi, pravičnost je postignuta kada svaki pojedinac prima koristi od javnog sektora srazmerno plaćenim porezima, odnosno ako država svakom pojedincu omogući da zadovoljava potrebe prema izraženim preferencijama.
- Drugi aspekt se odnosi prema principu sposobnosti snošenja poreskog tereta što znači da svako snosi poreski teret prema svojim mogućnostima.

Poreska politika ovo pitanje tretira u okviru socijalno-političkih načela; načela opštosti i načela ravnornosti gde se ostvaruje vertikalna i horizontalna pravičnost. Pojedinci koji se nalaze na istom nivou ekonomske moći trebaju da plate iste iznose poreza, dok oni čija se ekonomska moć razlikuje treba da snose različit poreski teret.

Sa makroekonomskog stanovišta pitanje pravičnosti je i pitanje nagodbe odnosno *trade off* između jednakosti i efikasnosti. Ako društvo želi više jednakosti, to će morati veće iznose dohotka da preraspodeli preko države. Ovo znači da će poreske stope biti veće i vrlo verovatno progresivne, a prikupljena sredstva će se usmeravati na transfere i podršku siromašnijim slojevima društva. Što javni sektor više zahvati od ostvarenog proizvoda, to će manje ostati privatnom sektoru za obnavljanje i proširenje materijalne osnove poslovanja. S druge strane, odluke pojedinih tržišnih aktera će zavisiti ne samo od tržišnih uslova nego i od fiskalnih mera. Ovo dovodi do udaljavanja od optimalnog nivoa efikasnosti.

Kada govorimo o fiskalnom federalizmu nema jasnog stava kako ostvariti princip pravičnosti jer se stavovi o jednakosti, slično kao i kod pojedinaca, mogu razlikovati na nivou centralne vlasti i nižih teritorijalno-političkih jedinica. Pored toga, različite subcentralne jedinice imaju različit nivo otpora prema nejednakosti, odnosno različitu averziju prema nejednakosti. Zbog toga govorimo o tri dimenzije kojima zahtevi za postizanjem pravičnosti i jednakosti utiču na fiskalne odnose: vertikalnim efektima, horizontalnim efektima i efektima koji potiču od različitih kapaciteta za isporuku javnih dobara od strane pojedinačnih subcentralnih jedinica (Boadway, 2006). Ovo može da znači da pravičnim fiskalnim federalizmom smatramo onaj koji obezbeđuje da sve jedinice na istom nivou vlasti imaju iste prihode, odnosno da one koje su na različitim nivoima da ostvaruju različite prihode. Međutim, to bi bila samo pojednostavljena primena principa pravičnosti u oporezivanju. Pojedinačne jurisdikcije se razlikuju kako po bogatstvu odnosno mogućnosti snošenja poreskog tereta, tako i prema preferencijama građana. Nisu svi subcentralni porezi dovoljno izdašni da bi sve jedinice ostvarile isti iznos prihoda. Isto tako, građani dve subcentralne jedinice na istom nivou vlasti mogu imati različite želje; jedni mogu želeti više parkova, a drugi više socijalne brige za najugroženije. Kako ove javne usluge različito koštaju, ne možemo reći da bi bilo pravično da i jedni i drugi dobiju isti iznos sredstava. Ovo nas navodi na zaključak da teorijski princip pravičnosti ne samo da nije lako definisati, nego ga je još teže ugraditi u fiskalne odnose u nekoj zemlji.

U praksi se potreba da javni prihodi budu u skladu sa javnim rashodima, a javni rashodi u skladu sa preferencijama građana, ostvaruje tako što se vrši svojevrsna redistribucija ostvarenih prihoda odnosno preraspodela sredstava između budžeta pojedinih nivoa vlasti. Ovakva preraspodela finansijskih sredstava iz budžeta jedne teritorijalno-političke zajednice u budžet druge naziva se transferima za ujednačavanje fiskalnih kapaciteta. Ona u suštini znači redistribuciju dohotka i ostvarivanje principa pravičnosti. Iz ovoga proizilazi da se redistributivna politika mora voditi od strane centralne vlasti jer će se jedino na taj način postići uravnoteživanje fiskalnih kapaciteta sa potrebama za isporukom javnih dobara.

Princip niskih administrativnih troškova analogan je istom ovom principu kad je u pitanju politika i sistem oporezivanja. Troškovi naplate i plaćanja poreza značajno utiču na efikasnost i mrtvi teret oporezivanja. Sa stanovišta fiskalnog federalizma ovim troškovima na strani prikupljanja javnih prihoda treba dodati i troškove na strani vršenja javnih rashoda, odnosno isporuke javnih dobara.

Administrativni troškovi na strani javnih prihoda obuhvataju troškove obračuna, razreza, naplate i kontrole od strane poreske administracije i troškove plaćanja poreza koje imaju poreski obveznici. Troškovi poreskih obveznika mogu biti direktni i indirektni. Direktni su kada se ogledaju u trošenju finansijskih sredstava, a indirektni kada predstavljaju izgubljeni dohodak jer obveznik, umesto da radi, svoje vreme, energiju i strpljene troši na plaćanje poreza. Ukoliko bi želeli imati preciznu sliku o veličini ovih troškova morali bismo imati verodostojne podatke službene statistike. Pored toga, bilo bi neophodno i anketirati veliki broj poreskih obveznika što bi oni mogli doživeti kao dodatno maltretiranje. S druge strane postavlja se pitanje verodostojnosti tako dobijenih podataka jer se oni baziraju na subjektivnoj proceni obveznika.

Kada posmatramo ukupne troškove oporezivanja, bitno je da znamo da su troškovi naplate i troškovi plaćanja međusobno zamenjivi. Ukoliko poreska administracija ne pruža dovoljno informacija poreskim obveznicima i ne radi na njihovoj edukaciji i savetovanju, ona će imati manje administrativne troškove. S druge strane, troškovi poreskih obveznika će porasti jer će morati da angažuju poreske savetnike. Isto tako, troškovi oporezivanja na strani poreskog obveznika će porasti ako je propisana tehnika oporezivanja pri kojoj sam poreski obveznik utvrđuje svoju poresku obavezu, dok je zadatak administracije da vrši nadgledanje i kontrolu. Komplementarnost jednih i drugih troškova ogleda se i u činjenici da aktivnosti obveznika na nedozvoljenoj poreskoj evaziji zahtevaju veće napore (i veće troškove) administracije na otkrivanju ovakvog ponašanja.

Međutim na administrativne troškove utiče još jedan factor, a to je sama složenost i stabilnost poreskog sistema. Svaka izmena poreskih zakona zahteva prilagođavanje kako na strani poreske administracije, tako i na strani poreskog obveznika. Ova prilagođavanja su neminovno povezana sa troškovima i gubicima na efikasnosti. Gubici su veći ako su izmene češće jer mogu da dovedu do konfuzije i težeg snalaženja u poreskim propisima.

Uvođenje komplikovanijih poreskih oblika kao što je porez na dodatu vrednost i sintetički porez na dohodak sa progresivnim poreskim stopama i nizom olakšica ili primena grupnog oporezivanja povezanih lica kod poreza na dobit, zahtevaju dodatnu obučenosť i poreskih obveznika i poreske administracije a to sve košta. Poreska praksa je, takođe, pokazala da su troškovi poreske administracije po poreskom obvezniku manji u većim državama što se pripisuje ekonomiji obima. Na troškove, naravno utiče i organizacija same poreske službe kao i njena informatička osposobljenost, stručnosť i obučenosť kadrova.

Sa stanovišta javnih prihoda, princip niskih administrativnih troškova odnosi se pre svega na troškove poreske administracije, pa nadležnosť za ove poslove treba dodeliti onom nivou vlasti koji to može uraditi sa najmanje troškova. Nije redak slučaj ni podeljenih nadležnosti pri čemu se porez uvodi na jednom, najčešće centralnom nivou, a naplaćuje i kontroliše od strane drugih nivoa vlasti. Isto tako, administrativno komplikovaniji poreski oblici treba da se prikupljaju i kontrolišu od strane višeg nivoa vlasti jer on obično ima i obučeniju poresku administraciju. Poreze čija je osnovica široka i koji obuhvataju veliki broj poreskih obveznika kao što je porez na dohodak, na primer, takođe treba administrirati od strane viših nivoa vlasti jer se tako ostvaruje gore pominjana ekonomija obima.

Jak argument za prikupljanje poreskih prihoda na nižim nivoima vlasti postoji kod lokalnih poreza. Ovde se radi o manje izdašnjim i manje komplikovanim poreskim oblicima. Pored toga, prihodi od ovih poreza se troše za finansiranje lokalnih javnih dobara, pa građani koji ih plaćaju mogu jasno i brzo uvideti vezu između plaćenih poreza i koristi koje dobijaju od države. Zbog ovoga spremnosť na dobrovoljno plaćanje poreza raste, a poreska evazija je manje rasprostranjena. Na kraju, ovi porezi se često koriste i za finansiranje lokalne poreske administracije, pa je ona dodatno zainteresovana da naplata bude što veća.

9.2.2. Principi koji su uže povezani sa fiskalnim odnosima u složenim državama

Princip blagostanja; polazi sa stanovišta da država treba da bude servis građana, a ne neki otuđeni entitet. Države blagostanja predstavljaju mešovite privrede u kojima se tržište, uz ograničenu kontrolu države, stara da obezbedi uslove poslovanja zasnovane na ponudi i tražnji kao tržišnim mehanizmima, dok je država zadužena da obezbedi fer uslove tržišne utakmice, te socijalno osiguranje i socijalnu zaštitu za ugrožene porodice. Kako će država obezbediti sredstva za svoju ulogu i koji nivo vlasti će isporučivati usluge ekonomije blagostanja stvar je dogovora u okviru aranžmana fiskalnog federalizma. Pri tome osnovni zadatak u ovom smislu je da svaka jurisdikcija smanjuje troškove i ostvaruje efikasnost, ali i nastoji da ostvari najviši nivo blagostanja za svoje građane.

Princip supsidijarnosti; ovo je princip koji promovira Evropska unija u okviru Evropske povelje o lokalnoj samoupravi. Smatra se dostignućem savremene demokratije i polazi od toga da mesto gde se donose odluke u nekoj državi treba što više približiti građanima. Na ovaj način će građani lakše uočiti vezu između poreskog troška kao žrtve i javnih dobara koje dobijaju kao korist za tu žrtvu. Pri tome treba da dobijaju upravo ona javna dobra koja stvarno i žele. Kako se preferencije građana razlikuju na pojedinim delovima teritorije, odluke o vrsti i obimu usluga koje će im biti isporučene i visini cene koju će za to platiti, dakle o vrstiporeza i visini poreskog opterećenja, treba donositi na nižim nivoima vlasti. Pri ovome neophodno je uzeti u obzir i druge faktore kao što su ekonomske koristi od ekonomije obima i troškovi koji su povezani sa proizvodnjom određenih javnih dobara. Zbog ovih ograničenja princip supsidijarnosti je definisan tako da zahteva da nadležnosti za isporuku javnih dobara treba dodeliti onom najnižem nivou vlasti koji ga može sprovesti što efikasnije, dakle uz najviše koristi i najniže troškove.

Princip usklađivanja; Ovaj princip nalaže da se u cilju postizanja što veće efikasnosti obim sredstava, dakle prihodi, usklađuju prema rashodima. Rashodi se opet određuju prema preferencijama građana. Na ovaj način se postiže efektivnost u oporezivanju i poštovanje principa primljenih koristi.

Princip raznolikosti; predstavlja drugo lice principa usklađivanja. Poštovati preferencije građana u pojedinim jurisdikcijama znači dozvoliti da na različitim delovima teritorije imamo različitu strukturu javnih dobara koja se isporučuju. Ovakva dobra nazivamo lokalnim javnim dobrima i u njih ubrajamo komunalne usluge, vodosnabdevanje, lokalne puteve i saobraćajnice, lokalnu rasvetu i sl. S druge strane, imamo javna dobra koja su zajednička za sve građane jedne države i nazivamo ih nacionalnim javnim dobrima u koja ubrajamo odbranu, uređeno tržište, bezbednost građana. Pored ovih, postoje i globalna javna dobra koja su zajednička za sve ljude na planeti. Primer ovih dobara je čista životna sredina.

Princip zadovoljavanja bazičnih potreba; Pojedini nivoi vlasti i jurisdikcije na svakom od njih međusobno se razlikuju po obimu sredstava za zadovoljavanje javnih potreba koje im stoje na raspolaganju. Ovo znači da će svaka od njih zadovoljavati više ili manje javnih potreba svojih građana. Međutim, sve jurisdikcije u jednoj zemlji moraju pružiti minimum javnih usluga odnosno zadovoljiti barem bazične javne potrebe. Ovde se ubrajaju dobra kao što su opismenjavanje i primarna zdravstvena zaštita. Bitno je napomenuti da, u slučaju da se radi o

siromašnijim jedinicama koje nemaju dovoljno sredstava, mora postojati mehanizam fiskalnog izravnjavanja, odnosno da će sredstva za ove potrebe biti doznačena iz budžeta drugih jedinica.

Princip centralizovane stabilizacije; Stabilizaciona funkcija ekonomske, a time i fiskalne politike, odnosi se na mehanizam otklanjanja makroekonomskih neravnoteža i zadržavanja ekonomije na putanji stabilnog rasta. Može se voditi automatskim ili diskrecionim merama ekonomske politike. Kada govorimo o diskrecionim merama, podrazumevamo da vlade preduzima određene akcije na otklanjanju neravnoteža. Često je za uspeh ovih mera neophodna izmena zakona.

Automatske mere se odnose na automatske stabilizatore, odnosno mere koje su ugrađene u fiskalni sistem i politiku i koje će u slučaju neravnoteže automatski delovati kontrakciklično. Obe grupe mera moraju da se sprovode sa najvišeg, odnosno centralnog nivoa vlasti, pa poreze koji se odnose na njih, a to je, pre svih, porez na dohodak sa progresivnim stopama, treba dodeliti najvišem nivou vlasti. Izuzetno može biti dozvoljeno njegovo uvođenje i ustanovljavanje i na nivou subcentralnih jedinica, ali je u tom slučaju neophodan određeni stepen poreske harmonizacije, a subcentralne jedinice treba da zahvataju veću teritoriju.

Princip centralizovane redistribucije: O neophodnosti vođenja centralizovane redistributivne politike već smo govorili u delu koji se odnosi na princip pravičnosti. Ovde je potrebno ponoviti da se minimum socijalne zaštite gde podrazumevamo socijalnu pomoć i socijalno osiguranje smatra civilizacijskim dostignućem. Socijalna zaštita se obezbeđuje merama državne politike koje se, u krajnjoj liniji, odnose na preraspodelu imovine i dohotka. Pri tome na jednoj strani imamo poreze sa progresivnim poreskim stopama, porez na dohodak i progresivni porez na nepokretnosti-sintetički porez na imovinu u statici, a na drugoj budžetske rashode za podršku licima koja su u stanju socijalne nužde. Već je rečeno da se pojam pravičnosti razlikuje od društva do društva, ali i između različitih pojedinaca ili društvenih grupa u okviru jedne zajednice. Neko može smatrati da je pravično oporezovati one koji raspolažu većom ekonomskom moći i ta sredstva transferisati onima koji su socijalno ugroženi. Međutim, postoji i kontraargument koji se ogleda u pitanju. “Zašto uzimati od onih koji se trude, rade i zarađuju da bi se uzetim sredstvima finansirali oni koji možda mogu, ali su suviše lenji da rade?” Odnosno, ako se svi složimo da je određeni obim preraspodele neophodan, ostaje pitanje koliki je taj obim? Ovakva pitanja se rešavaju društvenim konsenzusom kroz politički proces. Ipak, neophodno je svim građanima određene zemlje obezbediti neophodan minimum socijalne zaštite a to je najbolje postići ako se redistributivna politika vodi na centralnom nivou.

Ovde treba da navedemo još jedan argument u prilog vođenju redistributivne politike na centralnom nivou vlasti. Naime, ukoliko se redistributivna politika vodi od strane subcentralnih jedinica, to može dovesti do seljenja stanovništva odnosno do pojave koja se u literaturi naziva “glasanje nogama”. Do ove pojave dolazi zbog toga što plaćanje prema ekonomskoj snazi znači da bogatiji plaćaju više poreza, a da se ta sredstva usmeravaju na transfere siromašnijim što može uticati da se bogatiji sa svojim izdašnim poreskim osnovicama presele u jurisdikcije gde je fiskalno opterećenje manje. Međutim, dolaskom novih članova sa dobrom sposobnošću plaćanja poreza, ove jurisdikcije mogu povećati isporuku javnih dobara i postati atraktivne i za siromašne. S druge strane, u jurisdikcijama iz kojih su se bogatiji odselili ostaje manje sredstava za finansiranje javnih dobara i pomoć siromašnima. U takvim okolnostima

mogli bi i siromašni da se odluče na selidbu. Dakle svi “glasaju nogama” odnosno nastoje da dobiju više od države nego što joj daju i sele se tamo gde će odnos između poreza koji plaćaju i javnih dobara koje dobijaju biti što bolji. Zbog ovakvih pojava kažemo da bogati beže od siromašnih, a siromašni slede bogate. Ovu pojavu je moguće izbeći jedino ako se redistributivna politika vodi sa centralnog nivoa. Međutim, pošto su ljudi vezani socijalnim vezama i nisu tako lako pokretljivi kao kapital, u teoriji i praksi fiskalnog federalizma dozvoljeno je da se instrumentima koji se odnose na redistributivnu politiku (porezi, pre svega progresivni porez na dohodak i transferi) upravlja i sa subcentralnog nivoa, odnosno nivoa saveznih država u federaciji. Preduslov za ovo je da su subcentralne jedinice dovoljno velike jer takoglasanje nogama postajeteže.

Princip korekcije preliivanja; U proizvodnji svih dobara, javnih i privatnih, mogu se javiti eksternalije ili eksterni efekti kako ih još zovemo. Definišemo ih kao koristi ili štete koje imaju treća lica od proizvodnje ili potrošnje nekih dobara, a da pri tome ni na koji način nisu ekonomski povezani sa datom proizvodnjom ili potrošnjom. Primera radi, obrazovanje je po svojoj suštini privatno dobro gde su zainteresovani akteri lica koja pružaju uslugu i svojim radom ostvaruju ekonomsku korist, sa jedne, te lica koja kupuju uslugu obrazovanja, sa druge strane. Međutim, koristi od toga što se neko obrazuje imaju i sva treća lica jer će živeti u naprednijem i civilizovanijem okruženju. Ova treća lica su korisnici eksternih efekata obrazovanja. Za proizvodnju obrazovanja je zainteresovano i društvo u celini jer na taj način obezbeđuje kvalifikovanu radnu snagu i unapređuje proizvodne snage kojim raspolaže. Ovi pozitivni efekti obrazovanja su jedan od razloga zbog koga je obrazovanje od privatnog pretvoreno u javno dobro, a država zadužena da obezbedi pristup svim građanima primarnom, a u nekim zemljama i ostalim nivoima obrazovanja.

Zamislimo da neka fabrika proizvodi određeni proizvod. Koristi od njene proizvodnje ima fabrika kao proizvođač i korisnik tog proizvoda kao kupac i potrošač. Oni su međusobno povezani i između njih deluju ekonomske zakonitosti. Međutim, ako ta fabrika ispušta u lokalnu reku otpadne vode, svi građani koji žive nizvodno postaju bez svoje volje povezani sa proizvodno-prometnim ciklusom posmatranog proizvoda. Oni će biće oštećeni jer neće moći koristiti vodu za piće, zalivanje svojih bašta ili bilo koje druge namene. Opisani primer predstavlja način na koji nastaju negativne eksternalije.

Pošto tržište nije u stanju da reši problem eksternalija, njega rešava država zabranama, oporezivanjem ili subvencioniranjem onih koji proizvode pozitivne eksternalije, odnosno sufinansiranjem i subvenciranjem uvođenja novih, čistih tehnologija.

Ukoliko eksterni efekti nastaju u proizvodnji javnih dobara u jednoj, a njihove posledice se osećaju na teritoriji drugih jurisdikcija, govorimo o preliivanjima *eng.spillovers*. Princip korekcije preliivanja nalaže da se u okviru rešenja fiskalnog federalizma nađe način da se ovaj problem reši, odnosno da oni koji trpe negativne eksternalije budu na neki način obeštećeni od strane onih koji ih proizvode. Ovo je posebno bitno jer je primećena tendencija da, ukoliko ne postoje ograničenja, emitenti negativnih eksternalija nastoje da povećavaju njihov obim, a oni koji proizvode pozitivne eksternalije, nastoje da ih smanje.

9.3. Fiskalna decentralizacija i raspodela rashoda

Raspodela rashoda ili fiskalna decentralizacija, kako se u literaturi naziva, predstavlja polaznu tačku prilikom izgradnje odnosa fiskalnog federalizma. Ovo je i opravdano budući da je određivanje ostalih elemenata fiskalnih odnosa između različitih nivoa vlasti nemoguće ako se prethodno ne zna obim javnih dobara koje svaka jurisdikcija treba daisporučiti. Ovde treba naglasiti da pojam nadležnosti za snabdevanje javnim dobrom u sebi uključuje više različitih aspekata i to: formulisanje zakonske regulative, finansiranje i, na kraju, proizvodnju dobara ili pružanje usluge. Vidimo da je moguće da nadležnost, što znači odgovornost za neko javno dobro, pripada jednom nivou vlasti, da se finansira sa drugog, a da ga isporučuje treći nivo vlasti. Ovde se radi o podeljenim nadležnostima, odnosno o podeli fiskalnog suvereniteta na strani javnih rashoda. Postoje tri načina na koji suverenitet za rashode može biti deljen, odnosno postoje tri modela fiskalne decentralizacije:

- Dekoncentracija predstavlja najblažu formu fiskalne decentralizacije. Ovde se i ne radi o podeli suvereniteta nego o dislociranju odgovornosti za obavljanje određenih zadataka iz sedišta centralne vlasti na izmeštene organe, odnosno delove ministarstva. Ovo znači da su stvorene regionalne filijale centralnih kancelarija koje imaju vrlo ograničenu autonomiju u donošenju odluka i u potpunosti su odgovorne centru. Na ovaj način je isporuka javnih dobara približena građanima samo u teritorijalnom smislu.
- Delegacija predstavlja izraženiju formu decentralizacije pri kojoj se subnacionalnim vladama, a ne ograncima centralne vlasti, dodeljene nadležnosti za isporuku određenih javnih dobara. Delegacija predstavlja poveravanje, gde se suverenitet delegira na niže nivoe dok bazična odgovornost za isporuku javnih dobara ostaje kod centralne vlasti. Centralna vlast je zadužena da obezbedi finansijska sredstva i uputi ih subcentralnoj, najčešće u formi uslovljenih transfera. Delegacija povećava efikasnost javnog sektora jer omogućava da građani učestvuju u odlučivanju o obimu i strukturi javnih dobara.
- Devolucija predstavlja najkompletniju formu fiskalne decentralizacije jer je nižim nivoima vlasti dat zadatak da isporučuju javna dobra, a zajedno sa ovim zadatkom dobili su i ovlašćenja da mogu nametati poreze i druge dažbine u cilju prikupljanja finansijskih sredstava za izvršenje dobijenih zadataka. Lokalne vlasti postaju direktno odgovorne svojim građanima od kojih i prikupljaju poreze a građani imaju punu mogućnost da utiču na obim i strukturu javnih dobara koja će im biti ponuđena.

Koji vid decentralizacije će biti na snazi u nekoj zemlji zavisi od njenog demokratskog kapaciteta, političkih, etničkih i etičkih zahteva, te od fiskalnih mogućnosti i prirode javnih dobara koja se isporučuju.

Teorija fiskalnog federalizma navodi dve grupe faktora koje treba imati u vidu prilikom raspodele nadležnosti za funkcije i rashode. Prva grupa a se odnosi na društveno-ekonomske faktore koji su već u prethodnim poglavljima na raznim mestima navedeni. Sada ćemo ih malo preciznije sistematizovati (Jović, 2012):

- Potreba za autonomijom nižih nivoa vlasti;
- Minimum u zadovoljavanju potreba gde svaka jedinica nezavisno od svojih tehničkih mogućnosti i finansijskih dobara mora pružiti svojim građanima minimalan iznos javnih dobara. Koliki je taj minimalan iznos i koja javna dobra se moraju uključiti u ovu grupu zavisi od zemlje do zemlje, a odgovor se postiže društvenim konsenzusom kroz politički proces;
- Princip supsidijarnosti;
- Minimizacija troškova proizvodnje javnih dobara;
- Priroda javnih dobara pri čemu nacionalna javna dobra treba da isporučuje centralni nivo vlasti, regionalna subcentralni, odnosno nivo članica federacije, dok se lokalna javna dobra isporučuju od strane lokalnih samouprava.

Druga grupa faktora koji determinišu raspodelu javnih rashoda polazi od fiskalnih funkcija države. Tako javne rashode koji su vezani za postizanje alokativne efikasnosti, odnosno vršenje alokativne funkcije države, treba gde je god moguće decentralizovati. Na ovaj način će svaki nivo vlasti oslušivati potrebe građana i proizvoditi samo ono što oni zahtevaju, neće doći do rasipanja sredstava i alokacija resursa će se vršiti u skladu sa potrebama.

Rashodi vezani za funkciju pravičnosti se odnose na socijalni konsenzus o pravičnosti. Ono što je pravično treba da je svim građanima pod istim uslovima dostupno i ravnomerno raspoređeno pa je rashode koji se odnose na ovu funkciju najbolje dodeliti centralnom nivou vlasti.

Slično je i sa rashodima koji se odnose na stabilizacionu funkciju. Stabilizacija ekonomskih tokova odnosi se na stabilnost makroekonomskih pokazatelja, a o njima treba da se brine centralna vlast.

Neki od zadataka koji spadaju u poslednje dve navedene funkcije mogu se dodeliti i nižim nivoima vlasti, ali pri tome oni mogu biti samo delegirani. Suštinska odgovornost mora da ostane na centralnoj vlasti.

Pri ovome treba imati u vidu da su pojedini ciljevi koji se odnose na fiskalne funkcije države međusobno konfliktni i da izvršavanje jednih podrazumeva žrtvovanje drugih. U literaturi se uvek navodi konfliktnost između principa efikasnosti i pravičnosti. Šta treba da bude žrtvovano, pitanje je društvenog konsenzusa. Već smo jednom rekli da se fiskalna rešenja razlikuju od zemlje do zemlje i da su ona dinamičan proces što znači da su neretko podložna promenama. Način na koji se pojedini rashodi najčešće raspodeljuju između različitih nivoa vlasti dat je u priloženoj tabeli.

Uzimajući u obzir sve što je do sada rečeno možemo okvirno odrediti kriterijume na osnovu kojih će neki javni rashod biti dodeljen centralnoj vlasti:

- Ako posmatramo podelu javnih dobara sa stanovišta ispoljenih preferencija građana, centralnoj vlasti će biti dodeljena ona javna dobra koja žele građani duž cele njene teritorije. Ekonomija obima je dodatni razlog zašto proizvodnju ovih dobara treba centralizovati.
- Ukoliko se pri proizvodnji ili potrošnji nekog javnog dobra pojavljuju eksternalije i potencijalna preliivanja, onda je neophodno uspostaviti jedinstvene standarde i procedure koje će važiti za celu zemlju.
- Centralna vlast će biti zadužena i za ona javna dobra koja su od značaja za vođenje redistributivne i stabilizacione politike.
- Efikasnost u proizvodnji javnih dobara će biti veća ako se centralnoj vlasti poručuje i ona javna dobra kod kojih se javljaju visoki troškovi administriranja i koja zahtevaju bolje obučene radnike i veće troškove proizvodnje.

Iz ovoga proizilazi da su najčešći rashodi centralne vlasti na: vođenje monetarne i politike deviznog kursa, ekonomske i političke odnose sa inostranstvom, nacionalnu odbranu i bezbednost, izgradnju i održavanje međunarodnih puteva, zaštitu neobnovljivih prirodnih resursa, izgradnja infrastrukture za eksploataciju obnovljivih prirodnih resursa i sl.

Tabela 24: *Raspodela javnih rashoda (funkcija)*

Funkcija	Formulisanje politike i standarda	Snabdevanje, administriranje	Proizvodnja, distribucija
Internacionalni konflikti	NC	CV	CV, CD
Spoljna trgovina	NC, CV	NC, CV, SC	CD
Telekomunikacije	NC, CV	CD	CD
Finansijske transakcije		CD	CD
Ekologija	NC, CV, SC, L	NC, CV, SC, L	CV, SC, L, CD
Strane direktne investicije	CV, L	L	CD
Obrana	CV	CV	CV, CD
Spoljni poslovi	CV	CV	CV
Monetarna politika	NC, CB	CB	CB, CD
Unutrašnja trgovina	CV	CV	CD
Imigracija	NC, CV	CV	CV
Transferna plaćanja	CV	CV	CV
Zakonodavstvo (krivično i civilno)	CV	CV	CV
Industrijska politika	CV	CV	CD
Regulacija	CV	CV, SC, L	CV, SC, L, CD
Fiskalna politika	CV	CV, SC, L	CV, SC, L, CD
Prirodni resursi	CV	CV, SC, L	CV, SC, L, CD
Obrazovanje, zdravlje, socijalna zaštita	CV, SC, L	SC, L	SC, L, CD
Autoputevi	CV, SC, L	CV, SC, L	SC, L, CD
Parkovi, rekreacija	CV, SC, L	CV, SC, L	CV, SC, L, CD
Policija	SC, L	SC, L	SC, L
Protivpožarna zaštita	L	L	L, CD

Legenda: NC - nadnacionalna (međunarodna) zajednica, CV - centralna vlast, SC - subcentralna vlast (savezne države), L - lokalna vlast, CD - civilno društvo/ nevladin sektor/privreda.

Izvor: *Decentralization Briefing Notes, str. 21.*

Dok za rashode koji se dodeljuju centralnoj vlasti možemo reći da su u praksi i teoriji fiskalnog federalizma prilično jasno definisani, to nije slučaj sa rashodima koji se dodeljuju subcentralnoj vlasti pod kojom podrazumevamo savezne države u složenim, odnosno regione u unitarnim državama. To je, pojednostavljeno rečeno, onaj nivo vlasti koji se nalazi između centralne države i lokalnih samouprava.

Teorija, dakle, ne navodi nijedan javni rashod koji se ima dodeliti subcentralnoj vlastinego je to prepušteno državama da odrede u skladu sa veličinom teritorije subcentralnih jedinica, ustavnim ograničenjima, političkim odnosima, razvijenosti pojedinih grana i regiona i nizom drugih faktora. Ovde često dolazi do izražaja kompromis između političke i ekonomske komponente federalizma. Tako će neko javno dobro koje je sa stanovišta ekonomskih kriterijuma nacionalno javno dobro i trebalo bi se isporučivati sa centralnog nivoa, zbog političkih razloga

biti dodeljeno subcentralnoj vlasti. Ovde se može pojaviti i tzv. asimetrična decentralizacija gde su, zarad smirivanja političkih tenzija, određene nadležnosti umesto da ih izvršava centralna vlast, dodeljene samo nekim od regiona u zemlji. Primer ovakve decentralizacije imamo u Španiji gde Katalonija i Baskija imaju šira ovlašćena u odnosu na druge regione ili u Federaciji Bosne i Hercegovine gde ovakva ovlašćenja imaju lokalne zajednice čije se većinsko stanovništvo nacionalno razlikuje od većinskog stanovništva kantona.

Određene preporuke ipak postoje. Subcentralnoj vlasti treba dodeliti:

- javna dobra za koje lokalna vlast nema dovoljno administrativnih kapaciteta,
- dobra kod kojih se pri lokalnoj proizvodnji javljaju eksterni efekti i preliivanja,
- dobra koja imaju karakter regionalnih javnih dobara.

U praksi kao najčešće nadležnosti subcentralne vlasti susrećemo: zaštitu prirodne sredine, industrijsku i poljoprivrednu proizvodnju, održavanje parkova i rekreativnih površina kao i zadatke koje se dele između različitih nivoa vlasti i koje nazivamo podeljenim nadležnostima.

Lokalna vlast treba da je zadužena za one rashode koji se tiču potreba lokalnog stanovništva. Pri tome se uzimaju u obzir već navedeni ograničavajući faktori kao što su ekstermalije i preliivanja, ekonomska efikasnost i alokativna neutralnost.

Tokom prošlog veka javili su se i različiti oblici javno-privatnog partnerstva gde se, zbog ušteda i povećane efikasnosti, ostavlja mogućnost da isporuka nekih lokalnih javnih dobara od strane lokalne vlasti bude delegirana privatnom sektoru. Ovo se može posmatrati kao poseban vid decentralizacije za koju u literaturi srećemo naziv tržišna decentralizacija.

U nadležnosti lokalne vlasti su sledeća javna dobra: protivpožarna i policijska zaštita, osnovno obrazovanje, primarna zdravstvena zaštita, prikupljanje i odvoz smeća, održavanje lokalnih puteva, vodosnabdevanje, deponovanje otpadnih voda, planiranje i upotreba gradskog građevinskog zemljišta.

U praksi savremenih zemalja najviše javnih rashoda se javljaju kao zajedničke nadležnosti više ili svih nivoa vlasti. Razlozi za to su dvojaki; zadovoljavanje javnih potreba podrazumeva obavljanje niza različitih funkcija. Kako se svaka funkcija sastoji od niza zadataka, može biti ekonomski neefikasno da se svi zadaci obavljaju samo na jednom nivou vlasti. Kod mnogih javnih potreba dolazi do ukrštanja interesa jer su podjednako značajne za sve nivoe vlasti. Kao primer takvih javnih dobara navode se putna infrastruktura i vodosnabdevanje.

Kao zajedničke nadležnost više nivoa vlasti javljaju se:

- *Obezbeđivanje obrazovanja*; ovde se najčešće primenjuje rešenje po kome je lokalna zajednica zadužena za predškolsko i osnovno obrazovanje pri čemu se stara o organizovanju nastave i finansiranju materijalnih troškova i plata nastavnika. Ukoliko lokalna zajednica nema dovoljno finansijskih sredstava, ona će biti obezbeđena od drugih nivoa vlasti posredstvom međubudžetskih transfera. Za srednje obrazovanje je zadužen subcentralni, a za visoko centralni nivo vlasti. Pored toga centralna vlast treba da propisuje nastavne planove i standarde i smernice za obezbeđenje kvaliteta obrazovnog procesa.
- *Obezbeđivanje zdravstvene zaštite*; primarna zdravstvena zaštita se isporučuje na lokalnom nivou dok su za bolničko i specijalističko lečenje zadužene centralna i subcentralna vlast. Centralna vlast treba da propisuje standarde u zdravstvu i određuje prioritete programe iz ove oblasti.
- *Obezbeđivanje socijalne zaštite*; primarna socijalna zaštita se dodeljuje lokalnoj vlasti, dok je subcentralna vlast zadužena za finansiranje i sprovođenje programa od interesa za građane koji žive na njenoj teritoriji. Centralna vlast donosi i finansira programe kojima se štiti životni standard svih građana u zemlji.
- *Obezbeđivanje infrastrukture*; pod infrastrukturom podrazumevaju se svi vidovi transportne i telekomunikacione infrastrukture kao i vodosnabdevanje i snabdevanje električnom energijom. I ovde se sledi osnovna logika decentralizacije pri kojoj je centralna vlast zadužena za najšire zadatke i programe kao što su utvrđivanje standarda kvaliteta i kontrola i planiranje raspoloživosti na celoj teritoriji zemlje, dok subcentralne i lokalne vlasti treba da se brinu o infrastrukturi koja će omogućiti zadovoljavanje potreba građana na njihovoj teritoriji.
- *Zaštita životne sredine i prirodnih resursa*: Prirodna sredina, posebno neki njeni aspekti kao što je zaštita ozonskog omotača, postali su globalno javno dobro. Preuzimanje i izvršavanje međunarodnih obaveza po osnovu očuvanja ovih dobara mora da se obavlja na nivou centralne vlasti. Pored toga država ulaže i brine o zaštiti neobnovljivih prirodnih resursa te o razumnoj eksploataciji obnovljivih resursa. Pri ovome će država obezbediti osnovne pretpostavke, zakonska rešenja i infrastrukturu, a subcentralna i lokalna vlast će se pobrinuti za njihovu eksploataciju.

Ono što bi ovde trebalo još jednom podvući je to da centralnoj vlasti treba dodeliti najskuplje i najkomplikovanije funkcije i zadatke od čijeg rešavanja imaju interes stanovnici celokupne teritorije. Lokalna vlast treba da bude zadužena za poslove i zadatke koji se tiču isključivo života u lokalnoj zajednici. Pitanje nadležnosti srednjeg nivoa vlasti, dakle saveznih država treba da se rešava dogovorom i konsenzusom, ali i da zavisi od veličine teritorije i razvijenosti savezne države. Međutim, zlatno pravilo u političkom životu svake države je da je raspodela dobra onoliko koliko su građani zadovoljni. Upravo se zbog ove činjenice preporučuje da se usvoje onakva rešenja kakva će dovesti do trajnog smanjivanja potencijalnih tenzija.

Pitanja za diskusiju:

1. *Kakav poreski suverenitet može biti?*
2. *Kako delimo fiskalni federalizam sa stanovišta podele fiskalnog suvereniteta?*
3. *Navedite principe fiskalnog federalizma koji su uže povezani sa sistemom i politikom oporezivanja!*
4. *Navedite principe koji su uže povezani sa fiskalnim odnosima u složenim državama!*
5. *Šta se podrazumeva pod institucijama fiskalnog federalizma?*
6. *Kakvo finansijsko izravnjavanje može biti?*
7. *Šta je fiskalna decentralizacija?*
8. *Koji su modeli fiskalne decentralizacije?*
9. *Koju su najčešći rashodi centralne , a koji lokalne vlasti ?*

10. INSTITUCIJE FISKALNOG FEDERALIZMA I DVOSTRUKO OPOREZIVANJE

Rezime poglavlja: Jednom raspodeljene nadležnosti za javne rashode u nekoj nacionalnoj ekonomiji (fiskalna decentralizacija) povlače za sobom pitanje obezbeđivanja neophodnih sredstava za njihovo finansiranje. Raspodela sredstava i nadležnosti su i te kako bitna pitanja kada je u pitanju stabilnost makroekonomije.

U ovom poglavlju su, pored definisanja pojma fiskalnog federalizma i principa na kojima fiskalni sistem mora da počiva, obrađene su institucije fiskalnog federalizma.

Finansijska nauka mora da posveti dužnu pažnju pitanju dužničkog finansiranja države, a do njega može doći ne samo zbog apsolutnog nedostatka sredstava, nego i kada postojeća sredstva nisu na adekvatan način raspodeljena između različitih nivoa vlasti. Koliko su dobro izgrađeni fiskalni odnosi u svakoj zemlji vidimo i kroz mogućnost pojave dvostrukog oporezivanja.

Dvostruko oporezivanje možemo posmatrati kao fenomen koji se javlja u situaciji kada postoje podeljene nadležnosti za poreze između različitih nivoa vlasti. Ovakvo dvostruko oporezivanje je relativno lako rešiti, ali, pored ovoga, postoji i mogućnost pojave međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Njegovom ublažavanju ili uklanjanju se mora posvetiti posebna pažnja. Uklanjanje dvostrukog oporezivanja je od posebne važnosti za zemlje koje žele ukloniti prepreke za međunarodno kretanje kapitala i koje žele privući što više investicija na svoju teritoriju.

Ciljevi poglavlja su da studenti nakon savladanog gradiva znaju da:

- ***navedu institucije fiskalnog federalizma,***
- ***objasne zašto se prvo vrši raspodela javnih rashoda,***
- ***navedu vrste finansijskog izravnjanja,***
- ***objasne teorijske preporuke za dodeljivanje pojedinih poreza različitim nivoima vlasti,***
- ***objasne prednosti i nedostatke zaduživanja nižih nivoa vlasti,***
- ***definišu međubudžetske transfere,***
- ***navedu probleme koji nastaju zbog dvostrukog oporezivanja,***
- ***objasne fenomene slične dvostrukom oporezivanju.***

10.1. Finansijsko izravnjanje

Pod institucijama fiskalnog federalizma podrazumevaju se njegove osnovne komponente a to su (Jović, 2012, str.120):

- raspodela nadležnosti za funkcije (rashode),
- raspodela nadležnosti za prihode,
- obim i struktura međubudžetskih transfera,
- zaduživanje.

Pri ovome je jasno da nisu sve jurisdikcije i jurisdikcije na svakom nivou vlasti dovoljno velike, niti mogu imati dovoljno vlastitih prihoda da pružaju sve potrebne usluge svojim građanima. Zbog toga je neminovno da dođe do finansijskog ujednačavanja odnosno do finansijskog izravnjanja kako se ova pojava naziva u teoriji fiskalnog federalizma. Postoji nekoliko vrsta finansijskog izravnjanja:

- Aktivno finansijsko izravnjanje koje se odnosi na raspodelu javnih prihoda;
- Pasivno finansijsko izravnjanje koje se odnosi na raspodelu rashoda;
- Horizontalno finansijsko izravnjanje koje nazivamo i horizontalni međubudžetski transferi koji podrazumevaju ujednačavanje prihoda i rashoda na istom nivou vlasti;
- Vertikalno finansijsko izravnjanje koje se odnosi na ujednačavanje fiskalnih kapaciteta između teritorijalnih jedinica na različitim nivoima vlasti.

Sve navedene vrste finansijskog izravnjanja odnose se na domaće finansijsko izravnjanje. Savremeni integracioni procesi u svetu doveli su do pojave i međunarodnog finansijskog izravnjanja gde govorimo o finansijskim odnosima koji se uspostavljaju između različitih država koje zajednički finansiraju određene javne rashode.

Već smo više puta rekli da se potrebe građana duž teritorije neke zemlje mogu razlikovati u skladu sa specifičnostima svake jurisdikcije. Neophodan uslov da struktura isporučenih javnih dobara odgovara ispoljenim potrebama je da svaki nivo vlasti ima autonomiju u donošenju odluka i da raspolaže sa dovoljno finansijskih sredstava. Međutim, praksa je pokazala da postoji jedna opasnost koja je povezana sa uživanjem autonomije, a to je da će niži nivoi vlasti kada raspolažu sa finansijskom samostalnošću, poželeti da dobiju i političku samostalnost i da se otcepe. Tako fiskalni odnosi umesto da doprinose jačanju kohezije u zemlji,

moгу doprineti njenoј dezintegraciji. Fiskalni federalizam se i gradi da bi se omogućilo adekvatno i ekonomično snabdevanje javnim dobrima duž cele teritorije zemlje, da bi se ojačao njen integritet i suverenitet uz poštovanje svih različitosti u potrebama, ovo će dalje jačati osećaj zadovoljstva građana i demokratski kapacitet. Nameće se zaključak da je neophodno uspostaviti balans između finansijske autonomije i zavisnosti nižih nivoa vlasti. Nižim nivoima će biti obezbeđeno dovoljno finansijskih sredstava kojim mogu slobodno raspolagati, ali uz određena ograničenja. Ova ograničenja, pored političkih, mogu biti prouzrokovana i drugim razlozima kao što su ekonomija obima, eksterni efekti, efikasnost i adiministrativna sposobnost. Pošto je o fiskalnoj decentralizaciji već bilo reči, u nastavku ćemo obraditi preostale institucije fiskalnog federalizma.

10.2. Raspodela prihoda

Dobro sprovedena fiskalna decentralizacija podrazumeva da svaki nivo vlasti ima dovoljno sredstava za finansiranje nadležnosti koje su mu dodeljene. U savremenim poreskim sistemima imamo niz javnih prihoda koji se međusobno razlikuju kako po izdašnosti, tako i po ciljevima koji se žele postići njihovom primenom. Postavlja se pitanje kako ih raspodeliti na različite nivoe vlasti, a da to sa pri tome ne ugrozi vođenje makroekonomske politike i obezbedi dovoljno sredstava svim nivoima vlasti.

Ovde treba poći od dva kriterijuma:

- ciljeva makroekonomske politike,
- principa raspodele javnih prihoda.

Slično kao kod raspodele rashoda, ukoliko su porezi vezani za ostvarivanje stabilizacione i redistributivne politike, oni trebaju da budu dodeljeni centralnoj vlasti. Ukoliko neki poreski oblik ima dominantan uticaj na alokaciju resursa, njega bi trebalo decentralizovati. Pri ovome ne treba zaboraviti princip supsidijarnosti koji se zalaže za decentralizaciju, ali samo do onog nivoa do koga to neće imati negativan uticaj na ekonomsku efikasnost.

Pored ovoga, prilikom raspodele nadležnosti za prihode moraju se poštovati sledeći principi(Jović, 2012):

- *Princip efikasnosti jedinstvenog tržišta*; U uslovima kada imamo jedinstven ekonomski prostor na kome je fiskalna politika decentralizovana, može se desiti da pojedine subcentralne jedinice vode politiku poreske konkurencije. Ova politika polazi od toga da će mobilni ekonomski resursi reagovati na poreske podsticaje i kretaće se, u slovima kada nema drugih prepreka, u one jurisdikcije u kojima su poreksestope niže. Koristeći tu

činjenicu, svaka subcentralna jedinica kojoj na raspolaganju stoje nadležnosti za poreze, nastojće da smanji poreske stope i na taj način dovede do privlačenja što više kapitala i kvalifikovane radne snage na svoju teritoriju. Ovakva politika, za koju u literaturi srećemo naziv *politika osiromašenja suseda*, narušava princip ravnomerne alokacije resursa. Isto tako može dovesti i do opšte trke u snižavanju poreskih stopa što će smanjiti obim sredstava koje se preraspodeljuju preko države i negativno uticati na strukturu i kvalitet isporučenih javnih dobara.

Pored ovoga, poreska konkurencija u domenu indirektnih poreza utiče na pojavu poreskih utaja i šverca što se, takođe, negativno odražava na obim i strukturu zadovoljavanja javnih potreba.

Zbog svega navedenog, porezi koji utiču na funkcionisanje zajedničkog tržišta kao što su porezi na potrošnju i porezi na kapital treba da su centralizovani. Ako se nadležnosti nad nekim od njih dodele nižim nivoima vlasti, što je češće slučaj sa porezom na dobit i porezom na dohodak, a veoma retko sa porezima na potrošnju, onda se ovi porezi moraju u značajnoj meri harmonizovati od strane centralne vlasti.

- *Princip jednake fiskalne vrednosti*; Ovo je u stvari princip primljenih koristi koji kaže da svaki pojedinac treba da plaća porez srazmerno koristima koje prima od države. Odnosno, prevedeno na nivo društveno-političkih jedinica, svaka jurisdikcija treba da ima nadležnosti za one poreze koji će joj doneti dovoljno finansijskih sredstava za zadovoljavanje javnih potreba koje su u njenoj nadležnosti.
- *Princip nacionalne jednakosti*: Ovaj princip je usko povezan sa redistributivnom ulogom države jer nalaže da porezi koji se odnose na vođenje politike socijalne zaštite moraju biti centralizovani. U suprotnom bi subcentralni nivoi vlasti nastojali da poreskim stopama i poreskim olakšicama na svoju teritoriju privuku bogatije stanovništvo, a odvrte siromašne od doseljavanja.
- *Princip niskih administrativnih troškova*; Porezi kod kojih je teže obračunati osnovicu i koji su administrativno komplikovani treba da se dodele višim nivoima vlasti. Na taj način se ostvaruju blagodeti od ekonomije obima, a obično su i službenici poreske administracije na centralnom nivou vlasti obučeni i tehnički bolje opremljeni. Pored toga, porezi kod kojih se osnovica rasprostire na više jurisdikcija kao što je, na primer, porez na dodatu vrednost, kao i porezi koji imaju mobilnu osnovicu kao porez na dobit i, u nešto manjoj meri, porez na dohodak, treba takođe da budu dodeljeni višim nivoima vlasti (ili visoko harmonizovani). U suprotnom može doći do dvostrukog oporezivanja i prevelikog fiskalnog opterećenja.

Kada se sve ovo uzme u obzir u teoriji i praksi fiskalnog federalizma razvila su se tri sistema raspodele nadležnosti za prihode (Jović, 2012):

- *Sistem zajedničkih prihoda*; Ovaj sistem se primenjuje kada su u pitanju najizdašniji porezi kao što su porezi na dohodak i porezi na potrošnju. Porez se ustanovljava, uvodi,

uređuje i prikuplja na centralnom nivou vlasti, dok se prikupljeni prihodi dele po određenom ključu između svih jurisdikcija. Ključ koji se primenjuje za raspodelu je ili princip porekla prihoda ili unapred definisana formula. Smatra se da je ispravnije vršiti raspodelu primenom formule jer ona omogućava da siromašniji regioni dobiju više sredstava.

- *Sistem poreskog preklapanja*; Kod ovog sistema postoji paralelna poreska nadležnost centralne i nižih nivoa vlasti. Tako se može desiti da isti poreski objekat bude dva puta oporezovan, jednom od centralne vlasti, a drugi put od strane subcentralnih, odnosno lokalnih jedinica. Ovakva pojava se u literaturi izučava kao fenomen sličan dvostrukom oporezivanju i naziva se nadoporezivanje. U praksi nadoporezivanje susrećemo u formi prireza.¹⁶
- *Sistem vlastitih poreza*; Ovakav sistem raspodele podrazumeva da svaki nivo vlasti ima pravo da uvodi svaki porez i određuje sve elemente poreskog činjeničnog stanja, kao i da raspoláže prihodima. U praksi se može sresti, ali samo u odnosu na neke poreske oblike, nikako na celokupni poreski sistem.

Kada govorimo o raspodeli nadležnosti za javne prihode, odnosno poreze, moramo imati u vidu da se ovde radi o raspodeli poreskog suvereniteta. Pošto poreski suverenitet podrazumeva pravo za ustanovljavanje, uvođenje, određivanje osnovnih elemenata poreskog činjeničnog stanja (utvrđivanje poreske osnovice, olakšica i stopa), pravo na razrez i naplatu kao i pravo na raspolaganje prihodima od poreza. Ovde dakle govorimo o dve raspodele:

- raspodelu poreskih nadležnosti koja obuhvata ustanovljavanje, uvođenje, određivanje i administriranje porezima i
- raspodelu prihoda od poreza.

Vidimo da se samo sistem zajedničkih prihoda tiče raspodele prikupljenih sredstava, dok se svi ostale sistemi odnose na raspodelu poreskih nadležnosti. Iz svega do sada navedenog proističu određena pravila kada je u pitanju raspodela poreskih nadležnosti. Kada govorimo o raspodeli nadležnosti za uvođenje određenog poreskog oblika kao prihodi centralne vlasti navode se:

- prihodi koji su bitni za ostvarivanje redistributivne politike,
- prihodi koji se odnose na vođenje stabilizacione politike,
- prihodi sa mobilnom osnovicom,
- prihodi kod kojih je poreska osnovica neravnomerno raspoređena duž državne teritorije.

¹⁶Najpoznatiji je prirez na porez na dohodak građana koji na osnovicu centralnog poreza uvode subcentralne jedinice.

Prihodi lokalne vlasti su:

- prihodi kod kojih je uočljiva veza između troškova i koristi,
- prihodi čija je osnovica nemobilna,
- prihodi koji u administrativnom smislu nisu komplikovani,
- prihodi koji su stabilni,
- alokativno neutralni prihodi i
- prihodi za čije administriranje je neophodno detaljno informisanje.

Međutim, teorija ne daje jasne preporuke koji prihodi treba da pripadaju subcentralnoj vlasti. Opšti je stav da decentralizaciju javnih prihoda na subcentralnom nivou treba vršiti sve dotle dok se ne obezbedi da bar najbogatije subcentralne jedinice budu finansijski samostalne.

Kada govorimo o drugom elementu raspodele poreskih nadležnosti- raspodeli nadležnosti za određivanje elementa poreskog činjeničnog stanja, vrlo je teško naći prihod koji bi bio u nadležnosti samo jednog nivoa vlasti. Ovde su nadležnosti podeljene, a kakva će u nekoj zemlji raspodela biti zavisi od niza društveno-ekonomskih i političkih faktora. U narednoj tabeli data je najčešća raspodela suvereniteta za određivanje poreskih elemenata. Međutim, ona je samo primer moguće raspodele, nikako pravilo.

Isto tako, kada govorimo o raspodeli nadležnosti za podelu sredstava koji se prikupe od pojedinačnih poreza, vrlo je teško vezati pojedine poreze za pojedine nivoe vlasti. Osim poreza na imovinu koji se u literaturi vidi isključivo kao porez čiji prihodi pripadaju lokalnim zajednicama, prihodi od svih ostalih poreza se dele između različitih nivoa vlasti.

Postoje, međutim, pravila za zajedničke prihode. Porez čiji su prihodi dele između više nivoa vlasti je:

- uveden na centralnom nivou vlasti,
- izdašan,
- neutralan,
- progresivan,
- nije previše osetljiv na ciklična kretanja.

Ovde, ipak, treba napomenuti da ne postoji porez koji bi sve ove zahteve ispunjavao. Slično kao i kod poreskih principa, osnovno je pravilo da poreski sistem u celini zadovoljava sve nabrojano.

Sada možemo dati neke smernice za pojedine poreske oblike.

Porez na dohodak građana je značajan sa stanovišta redistributivne funkcije države i vođenja politike socijalne zaštite, zbog progresivnih poreskih stopa deluje kao automatski stabilizator pa je nezaobilazan kod vođenja stabilizacione politike. Pored toga, progresivne poreske stope i široka poreska osnovica sa nizom oslobođenja i olakšica, mogućnost optiranja između pojedinca ili bračnih drugova, odnosno porodice kao poreskog obveznika, te velika izdašnost su dodatni elementi koji ga čine administrativno komplikovanim pa je najpodesnije njime upravljati sa centralnog nivoa vlasti. U savremenom svetu uglavnom se i uvodi na centralnom nivou, dok se prihodi koji se prikupe od njega dele sa subcentralnim i lokalnim jedinicama. U praksi se dešava i da se nadležnost za uvođenje i ustanovljavanje ovog poreza dodele i subcentralnim jedinicama pod uslovom da su potrebe za javnim dobrima dovoljno diferencirane od jedne do druge subcentralne jedinice, a njihova teritorija dovoljno velika da se glasanje nogama svede na minimalnu meru. Pri ovome, centralna vlast uvek na neki način, propisivanjem raspona poreske stope ili poreske osnovice, ograničava autonomiju subcentralnih jedinica kada je nadležnost nad porezom na dohodak u pitanju.

Oporezivanje preduzeća, porez na dobit, odnosno profit je uglavnom centralni porez. Brojni su razlozi za to. Ako krenemo od funkcija države, ovaj porez je značajan za ostvarivanje stabilizacione funkcije i, u meri u kojoj su bogati pojedinci vlasnici kapitala u preduzećima, redistributivne funkcije. Već je rečeno da politike vezane za ove dve funkcije države treba da se vode centralizovano.

Kapital je izuzetno mobilan faktor, ukoliko bi njegovo oporezivanje bilo decentralizovano, to bi dovelo do poreske konkurencije i politike osiromašenja suseda kao i smanjivanja efikasnosti jer bi se resursi kretali vođeni poreskim razlozima, a ne tržišnim uslovima. Preduzeća koja imaju filijale na različitim delovima zajedničkog tržišta susretala bi se sa različitim poreskim opterećenjem po filijalama što bi neminovno dovelo do korišćenja transfernih cena i pojave poreske evazije. Ovakva preduzeća bi morala da podnose odvojene poreske prijave za svaku filijalu i da obračunavaju porez po različitim propisima što bi dovelo do povećavanja troškova plaćanja poreza, a mogućnost grupnog oporezivanja bi bila dovedena u pitanje.

Međutim, ako je državna teritorija dovoljno velika, transakcioni troškovi seljenja kapitala iz jedne u drugu subcentralnu jedinicu bili bi suviše visoki, pa bi se ovaj porez u takvim okolnostima mogao dodeliti i subcentralnim jedinicama.

Porez na dodatu vrednost je centralni porez. Značajan je sa stanovišta vođenja stabilizacione politike, prihodi od ovog poreza pokazuju ekonomsku fleksibilnost i prilagođavaju se promenama u domaćem bruto proizvodu.

Ovo je administrativno izuzetno komplikovan poreski oblik koji zahteva dobro obučenu poresku administraciju i ažurnu evidenciju ulaznog i izlaznog poreza. S druge strane, ukoliko bi se uveo na subcentralnom nivou, bilo bi neophodno uspostavljanje unutrašnjih granica gde bi se vršila kontrola robe zbog toga što se PDV plaća po principu porekla ili principu određišta, pa se u poreskoj teoriji kao jedan od njegovih nedostataka navodi da je nepodesan za uvođenje na subcentralnom nivou.

Radi se o vrlo izdašnom poreskom obliku, u manje razvijenim zemljama porezi na potrošnju su i najizdašniji porezi, što govori u prilog da ih treba prikupljati na onom nivou vlasti gde se finansiraju i najskuplji javni rashodi, a to je centralni nivo. Na kraju, svako uvođenje PDV i drugih poreza na potrošnju na bilo kom nivou vlasti koji je ispod centralnog pogoduje sivoj ekonomiji i pojavi poreske evazije.

Carine su, kao i ostali porezi na potrošnju, značajan elemenat očuvanja jedinstvenog tržišta zbog čega je neophodno da budu centralizovane. Pored toga, carine se ugrađuju u prodajnu cenu uvezene robe i mogu uticati na pojavu inflacije i makroekonomsku stabilnost.

Pošto predstavljaju javne prihode koji se naplaćuju kada roba pređe državnu granicu, njihova naplata je povezana sa elementima inostranosti što znači da utiču na vođenje politike međunarodnih ekonomskih odnosa, a videli smo da se ona vodi sa centralnog nivoa. Ovo upućuje na zaključak da se carine trebaju centralizovano uvoditi i naplaćivati. U prilog tome govore i potencijalni štetni efekti koji bi se ispoljili kada bi se carine i druge uvozne dažbine uvodile na subcentralnom nivou jer bi vrlo verovatno došlo do poreske evazije. Na kraju, prihodi od carina treba da pripadaju centralnoj vlasti jer nema jasnih kriterijuma po kojima bi se ovi prihodi mogli podeliti budući da roba prelazi granicu tamo gde joj transportni uslovi nalažu, a ne u jurisdikcijama gde će se trošiti.

Akcize su, kao i drugi porezi na potrošnju, značajne sa stanovišta funkcionisanja jedinstvenog tržišta pa ih treba jedinstveno i uređivati. U prilog njihovoj centralizaciji govori i činjenica da mogu uticati na opšti nivo cena i vođenje stabilizacione politike. Pored toga, ako se akcize uvode kao specifične što znači da se obračunavaju u apsolutnom iznosu prema fizičkoj jedinici mere, kada dođe do rasta inflacije u privredi, prihodi od ovakvih akciza će opasti. Ovaj pad će lakše kompenzovati centralna, nego niži nivoi vlasti. Osnovica akciza se rasprostire na veliki broj poreskih obveznika pri čemu bi, u situaciji različitog poreskog opterećenja, moglo doći do migracija firmi koje se bave prometom akciznih proizvoda što je još jedan argument u prilog njihove centralizacije.

Međutim, određene akcize se mogu prepustiti i nižim nivoima vlasti. Ukoliko se uvode na proizvodnju ili potrošnju proizvoda koji ugrožavaju životnu sredinu građana koji žive u određenoj zajednici, prihvatljivo je da se one u toj zajednici i ubiraju. Nadalje, subcentralne vlasti koje su zadužene za održavanje mreže lokalnih puteva mogu uvesti i akcize povezane sa upotrebom motornih vozila. U tom slučaju prikupljena sredstva treba koristiti za finansiranje lokalne putne infrastrukture.

Porezi na imovinu, a pre svega porez na nepokretnosti i porez na uvećanu vrednost imovine, su jedini poreski oblici za koje se u teoriji fiskalnog federalizma smatra da sve fiskalne

nadležnosti povezane sa njima treba dodeliti lokalnom nivou vlasti. Kod poreza na nepokretnosti radi se o porezu kod koga je osnovica potpuno nepokretna zbog čega ne može negativno uticati na alokativnu neutralnost. Pored toga, prihodi od ovog poreza su stabilni, pa lokalni budžeti sa sigurnošću mogu znati sa kojom cifrom da računaju iz godine u godinu.

Značajna osobina ovih poreza je i laka uočljivost, građani znaju da su platili porez i koji iznos su platili.¹⁷ Ovo će uticati na jačanje političke odgovornosti lokalnih zvaničnika jer će građani imati na osnovu čega da zahtevaju javne usluge prema njihovim potrebama i preferencijama. Tako do izraza dolazi princip korisnosti; građani znaju koliko su poreza platili, pa hoće i da vide šta zauzvrat dobijaju. Zbog svega ovoga kod ovog poreza je i visok stepen spremnosti na dobrovoljno izmirenje poreske obaveze.

Takse i naknade su javni prihodi kod kojih postoji kontračinidba, odnosno jasno uočljiva veza između koristi i troškova. Poreski obveznici dobijaju direktnu protivuslugu za dažbinu koju su platili. Zbog toga su takse i naknade podesne za uvođenje na svim nivoima vlasti.

Tabela 25: *Raspodela poreske nadležnosti prema nivoima vlasti*

Vrsta prihoda	Određivanje osnovice	Određivanje stope	Naplata i administriranje
Porez na dohodak građana	C	C, SC, L	C
Porez na dobit korporacija	C	C, SC, L	C
Porez na promet u maloprodaji	SC	SC, L	SC, L
PDV	C	C	C
Porezi na prihode	C, SC	C, SC	C, SC
Porezi na imovinu	SC	L	L
Porezi na prirodne resurse	C	C	C
Akcize	SC	SC	SC
Porez na alkohol i duvan	C, SC	C, SC	C, SC
Porez na igre na sreću	SC, L	SC, L	SC, L
Porez na motorna vozila	SC	SC	SC
Porez na negativne eksternalije	C, SC, L	C, SC, L	C, SC, L
Takse	C, SC, L	C, SC, L	C, SC, L
Naknade	C, SC, L	C, SC, L	C, SC, L

Izvor: Stojanović (2005; str. 98)

¹⁷Za razliku od poreza na potrošnju gde građani često nisu svesni da plaćaju porez jer je ugrađen u cenu proizvoda. Kažemo da se plaća se „pod anestezijom.“

10.3. Fiskalna neravnoteža i međubudžetski transferi

Pod fiskalnom neravnotežom podrazumevamo situaciju kada niži nivoi vlasti nemaju dovoljno sredstava da vlastitim prihodima pokriju dodeljene rashode. Ovo je normalna pojava u savremenim državama jer se na taj način ostvaruje preko potrebna ravnoteža između fiskalne autonomije i zavisnosti nižih nivoa vlasti. Centralna vlast će nastojati da za sebe zadrži najizdašnije prihode. Dva su razloga za to. Prvi se odnosi na činjenicu da su centralnoj vlasti dodeljeni najskuplji rashodi, ali i ciljevi koji su vezani za stabilizacionu i redistributivnu politiku. Porezi kojima se postižu navedeni ciljevi treba da pripadaju centralnoj vlasti, a to su u savremenim poreskim sistemima najizdašniji porezi-porez na dodatu vrednost i porez na dohodak sa doprinosima za socijalno osiguranje. Drugi razlog leži u činjenici da je centralna vlast svesna da ne sme dozvoliti preteranu finansijsku nezavisnost nižih nivoa vlasti jer na taj način može ojačati secesionističke tendencije. Pojava neravnoteža je neminovna i prihvatljiva u situaciji kada se žele napraviti optimalni odnosi fiskalnog federalizma.

Međutim, fiskalne neravnoteže mogu ići i preko poželjnog nivoa. Tako do njih može doći kada centralna vlast u želji da smanji javnu potrošnju na centralnom nivou, svoje nadležnosti delegira subcentralnoj i lokalnoj vlasti, a da im, istovremeno, ne prebaci i dodatna finansijska sredstva.

Pored ovoga i inicijalno sprovedena fiskalna decentralizacija može biti neadekvatna pri čemu se nižim nivoima vlasti dodeljuju nadležnosti za isporuku javnih dobara koje nisu u skladu sa preferencijama građana ili za koje građani ne ispoljavaju dovoljno diferencirane preferencije.

Aranžamni fiskalnog federalizma i fiskalne decentralizacije mogu biti dobro osmišljeni i dobro sprovedeni, ali moguće je da se javna dobra ne proizvode na efikasan način i na taj način dolazi do nepotrebnog rasipanja resursa.

Na kraju, do fiskalne neravnoteže može doći i kad jurisdikcije međusobno konkurišu jedna drugoj smanjujući poreske stope, a na osnovu toga i prihode koje ostvaruju. Konkurencija se, između ostalog, ispoljava i kroz strukturu isporučenih javnih dobara što može dovesti do privlačenja određenih kategorija stanovništva na domaću teritoriju. Migriranje stanovništva u druge jurisdikcija dovest će do erodiranja poreske osnovice i fiskalnih neravnoteža.

Pored navedenog, neravnoteža je moguća i na centralnom nivou vlasti. Ovo se dešava kada politički razlozi nadvladaju ekonomske, pa se najizdašniji porezi dodele nižim nivoima vlasti. Ovo je, ipak, ređe slučaj u savremenoj praksi fiskalnog federalizma.

Fiskalnu neravnotežu možemo definisati kao razliku između vlastitih prihoda i dodeljenih rashoda. Pored toga, u zavisnosti na kom nivou vlasti se javi, imamo vertikalnu i horizontalnu. Verikalna fiskalna neravnoteža nastaje kada postoji neusklađenost između dodeljenih rashoda i vlastitih prihoda (pre transfera) na različitim nivoima društveno-političkog organizovanja.

Horizontalnom neravnotežom nazivamo situaciju kada su javni prihodi i javni rashodi neusklađeni u budžetima društveno-političkih zajednica na istom nivou vlasti.

Horizontalna neravnoteža se može definisati i kao razlika između neto-fiskalnih koristi između jurisdikcija na istom nivou vlasti. Pri ovome pod neto-fiskalnim koristima podrazumevamo razliku između ukupnih koristi koje građani imaju od javnih dobara koje uživaju i ukupnih poreza koje plaćaju (Antić, 2009). Ova podela je značajna sa stanovišta kako će se neravnoteže ispravljati odnosno kako će se vršiti fiskalno ujednačavanje. U principu, moguće je nekoliko opcija:

- izmene u prihvaćenim aranžmanima fiskalnog federalizma u smislu da se usklade javni prihodi sa javnim rashodima na svakom nivou vlasti,
- veća produktivnost i smanjivanje neefikasnosti u proizvodnji javnih dobara,
- uvođenje zajedničkih poreza, odnosno podela prihoda od najizdašnijih poreza,¹⁸
- dotacije od nižih ka višim nivoima vlasti ili donacije od viših ka nižim nivoima vlasti.

Koje mere će biti korišćene za fiskalno ujednačavanje zavisi i od vrste i uzroka neravnoteže. Ukoliko se pojave vertikalne neravnoteže, moguće opcije za fiskalno izjednačavanje su sledeće:

- niži nivoi vlasti mogu povećati vlastite prihode bilo povećavanjem fiskalnog opterećenja i izdašnosti postojećih ili uvođenjem novih poreza,
- smanjivanje rashoda prenosom nadležnosti za snabdevanje određenim javnim dobrima na viši nivo vlasti,
- zaduživanjem što je vrlo osetljiva opcija budući da postoje limiti zaduživanju kako na centralnom, tako i na subcentralnom nivou vlasti,
- podelom prihoda od zajedničkih poreza ili transferima.

U teoriji fiskalnog federalizma se smatra da je vertikalna fiskalna ravnoteža postignuta kada bar najbogatije subcentralne jedinice imaju dovoljno sredstava da iz vlastitih i zajedničkih (deljenih) poreza pokriju svoje rashode. Jasno je da će pri ovako definisanoj ravnoteži postojati jedinice čiji budžeti nisu uravnoteženi. U tu svrhu će im iz budžeta viših teritorijalno-političkih

¹⁸Neki autori zajedničke poreze ubrajaju u vlastite prihode, dok ih drugi posmatraju kao specifičan vid međubudžetskih prihoda.

zajednica biti upućena neophodna sredstva. Ovakav odnos u literaturi se naziva paternalističkim jer je odnos centralna vlast- niže jedinice sličan odnosu otac-deca. Ako sledimo ovu logiku, horizontalna ravnoteža će biti postignuta kada sve jurisdikcije na istom nivou vlasti imaju na raspolaganju iste obime sredstava. Međutim, horizontalna neravnoteža se nikada ne ispravlja do ovog nivoa. Ovo ima i svoje praktično objašnjenje jer nije ni potrebno da sve jurisdikcije koje se nalaze na istom nivou vlasti raspolažu istim obimom sredstava. One se međusobno razlikuju kako po veličini tako i po obimu i strukturi potreba koje njihovi građani ispoljavaju. S druge strane, kada bi se izjednačavanje vršilo u punoj meri, onda bi najviše sredstava dobijali oni kojima najviše nedostaje pri čemu ovaj disbalans može biti i od neefikasne proizvodnje javnih dobara. Na ovaj način bi se neracionalno ponašanje nagradilo. Zbog toga se kod horizontalnih neravnoteža prvo donosi odluka do kog nivoa će se neravnoteža ispravljati, a tek onda se odlučuje na koji način će to biti urađeno.

Sredstva koja se pojedinim jedinicama upućuju za ispravljanje fiskalnih neravnoteža nazivaju se međubudžetskim transferima. Prilikom određivanja transfera koji postoje u nekoj zemlji potrebno je uzeti u obzir (Stojanović, 2005):

- faktore koji utiču na obim i vrstu transfera,
- način na koji će se sredstva transferisati.

U faktore koji određuju sistem transfera ubrajamo:

- *Metod za određivanje obima sredstava koji će se transferisati*; Ovde nam na raspolaganju stoje tri metoda. Prvi je određivanje fiksnog procenta prihoda centralne vlasti. Ovaj procenat bi trebao da se odnosi na sve, umesto samo na neke prihode. Drugi način je primena formule koja se smatra naprednijim načinom raspodele prihoda jer se mogu uzeti u obzir sve specifičnosti u rashodima koje imaju niži nivoi vlasti. Na kraju, sredstva se mogu prenositi i na *ad hoc* osnovi, dakle, od slučaja do slučaja. Ovo je najgore rešenje jer nosi u sebi opasnost od političke kontrole nižih nivoa od strane centralne vlasti.
- *Uslovljenost*; Uslovljenost podrazumeva da centralna vlast tačno propiše na koje rashode se transferisana sredstva moraju utrošiti. Ovo značajno slabi autonomiju nižih nivoa vlasti, ali postoje i slučajevi kada je to neophodno. Primera radi, ako se sredstva transferišu radi ostvarivanja ciljeva stabilizacije ili redistributivne funkcije, zadatak centralne vlasti, koja je i zadužena za ostvarivanje ovih funkcija, je da obezbedi da se sredstva utroše za namene zbog kojih su i transferisana.

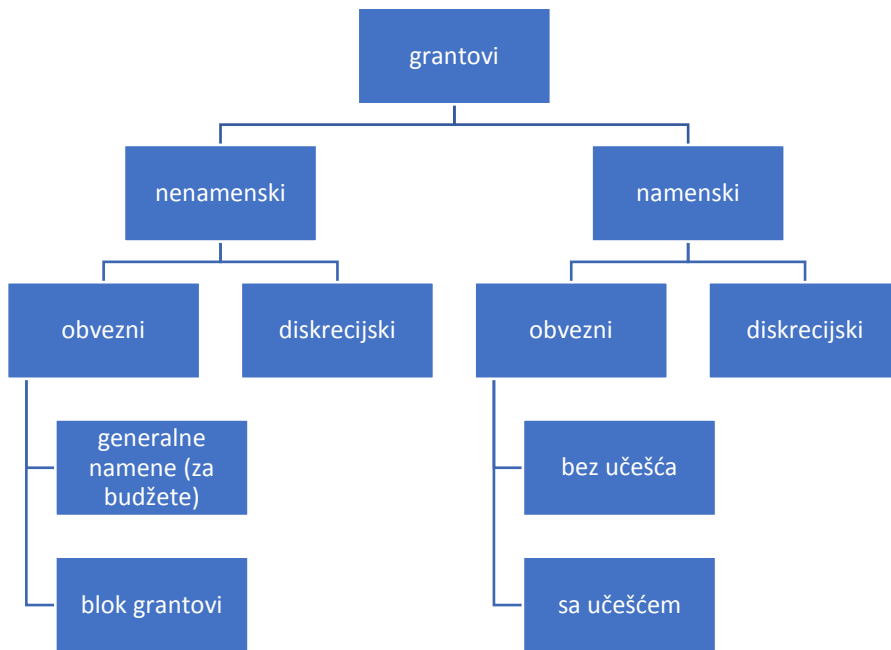
Način na koji će se sredstva transferisati daje odgovor na pitanje kako će sredstva biti upućena nižim jedinicama. Veće Evrope transfere klasifikuje u dve grupe (Council of Europe):

- podela prihoda, koja može biti na osnovu formule, per capita BDP ili derivacionom principu i
- sistem grantova, odnosno transfera, upotrebljava se za ispravljanje i vertikalnih i horizontalnih nejednakosti, dok se zajednički prihodi primenjuju samo prilikom ispravljanja vertikalnih neravnoteža.

U zavisnosti od karakteristika, transferi se dele na (Council of Europe, str. 88-89):

- uslovljeni i neuslovljeni,
- proporcionalni i neproporcionalni što zavisi od toga da li iznos sredstava koja će se transferisati zavisi od sume lokalno prikupljenih sredstava ili ne,
- ekskluzivni i deljeni; ako niži nivo vlasti ne deli transfere ni sa jednom drugom jurisdikcijom, govorimo o ekskluzivnim transferima.

Šema3: Tipologija transfera



Izvor: (Jović, 2012, str.194)

Prema funkcionalnom pristupu transfere možemo podeliti na:

- sredstva za finansiranje fiskalnog deficita,
- zajedničke prihode,
- grantove posebne namene,
- transfere za izjednačavanje.

10.4. Zaduživanje

Teorija javnih finansija i fiskalnog federalizma još uvek nije dala odgovor na pitanje da li i do kog obimatreba dozvoliti zaduživanje nižih nivoa vlasti. Zaduživanje javnog sektora kao takvog još uvek predstavlja predmet sporenja među ekonomistima. Međutim, zaduženost zemalja savremenog sveta je realnost a u ukupnoj zaduženosti značajan udeo zauzima i zaduženost nižih nivoa vlasti. Mogućnost da se niži nivoi vlasti, sve do lokalnih zajednica, zadužuju predstavlja odraz njihove autonomije i otvara mogućnost za veću demokratizaciju odnosa u zemlji.

Ovde moramo imati u vidu da se zaduživanje javnog sektora razlikuje od zaduživanja privatnog (Antić, 2009). S jedne strane, zajmodavci su sigurniji da će kredit biti vraćen jer se kao zajmotražilac javlja vlada koja je vezana za određenu teritoriju i koja sredstva vraća iz javnih fondova. Ona ne može preseliti poslovanje, a i mogućnost bankrota je manje verovatna. S druge strane, država nema na raspolaganju imovinu koju može položiti kao zalog, ali ima jednu mnogo jaču garanciju, a to je garancija od strane centralne vlasti. Često se, kao uslov za odobravanje kredita lokalnim jedinicama, od strane institucionalnih kreditora zahteva garancija centralne vlasti. Na ovaj način su investitori sigurni da će im kredit biti vraćen, a i lokalna vlast može komotnije da se ponaša. Ona zna da će, ako to sama ne uspe, država u njeno ime da vrati uzete kredite. Ova pojava se u literaturi naziva moralni hazard.

Pored ovoga, zaduživanje svih nivoa vlasti ima uticaj na makroekonomsku stabilnost pa je država zainteresovana da ograniči i kontroliše svaki oblik zaduživanja javnog sektora. Kako su fiskalni odnosi usko povezani sa političkim odnosima, politički odnos snaga može uticati da se prilikom zaduživanja donesu ekonomski suboptimalne odluke i sredstva upute vladama koje nisu kreditno sposobne ili se može preteranim zaduživanjem prouzrokovati makroekonomska nestabilnost. Politički momenat utiče na kreditiranje na još jedan način. Politički motivisane odluke su kratkoročnog karaktera i povezane su sa izbornim ciklusom. Može se desiti da rukovodeće strukture pred izbore donesu odluke o zaduživanju a da pri tome uopšte nisu sagledali ekonomsku opravdanost.

Kreditni rejting javnog sektora je mnogo teže izračunati nego kreditni rejting privatnog jer se ovde u obzir moraju uzeti faktori kao što su ukupna potreba za zaduživanjem i mogućnost povećavanja javnih prihoda. S druge strane, profitabilnost projekta koji se kreditira i stopa povrata

na uložena sredstva, takođe, se ne mogu posmatrati primenom isključivo ekonomskih kriterijuma, nego se mora uzeti u obzir i povećavanje budućih javnih prihoda kao posledica eksploatacije posmatrane investicije kao i povećanje blagostanja celokupnog društva.

Veće Evrope je izdalo preporuke kojima se dozvoljava zaduživanje za finansiranje kapitalnih projekata i to (Council of Europe; p.105):

- zaduživanje treba ograničiti na meru do koje ciljeve nacionalne politike nisu ugroženi,
- zabranjuje se zaduživanje za finansiranje tekućih rashoda, a isključivo lokalne vlade moraju snositi odgovornost za svaki vid zaduživanja koji su preduzele.

Evropska povelja o lokalnoj samoupravi, koja je jedan od najznačajnijih dokumenata u oblikovanju fiskalnih odnosa i jačanju lokalne samouprave u evropskom prostoru, dozvoljava lokalnim vlastima zaduživanje i pristup finansijskim tržištima, ali u ograničenom obimu i to samo za potrebe finansiranja kapitalnih projekata (Council of Europe, 1985).

Videli smo da danas preovladava mišljenje da se lokalne vlasti, ako poštuju propisana ograničenja, mogu zaduživati. Pri tome se javljaju različiti oblici zaduživanja (Jović,2012, str.126):

- prema poreklu sredstava; zaduživanje u zemlji i zaduživanje u inostranstvu,
- prema izvoru iz koga sredstva potiču; zaduživanje kod javnog i zaduživanje kod privatnog sektora,
- prema načinu zaduživanja; direktno ili indirektno preko centralne vlasti,
- prema primenjenom metodu zaduživanja; emisijom obveznica ili sklapanjem ugovora o zajmu,
- prema ročnosti; kratkoročno i dugoročno.

Zaduživanje nižih nivoa vlasti je neophodno kada je potrebno obezbediti sredstva za finansiranje javnih rashoda kada vlastiti prihodi i međubudžetski transferi nisu dovoljno izdašni. Ono predstavlja i vid lokalne autonomije i kao takvo je prihvatljivo u savremnim ekonomijama. Međutim, videli smo da zaduživanje javnog sektora nosi u sebi opasnost od podrivanja makroekonomske stabilnosti pa ga je potrebno ograničiti. Pri tome dva pravila treba imati u vidu: pravilo čvrstih budžetskih ograničenja koje propisuje ukupan nivo duga koji je dozvoljen i zlatno pravilo zaduživanja koje podrazumeva da kredite treba uzimati samo za kapitalne namene.

Pored toga što zaduživanje mora biti restriktivno postavljeno, neophodno je preduzeti i određene mehanizme kontrole i odgovornosti nižih nivoa vlasti. U literaturi postoji više vidova

kontrole a najčešće se javlja administrativna kontrola koja podrazumeva da centralna vlast ograničava zaduživanje primenom nekog od sledećih načina (Stojanović, 2005):

- određivanje godišnjih limita zaduženosti subcentralnih jedinica,
- ocenjivanje i odobravanje svakog pojedinačnog zaduženja,
- centralizacija zaduživanja gde je samo najvišem nivou vlasti dozvoljava zaduživanje.

10.5. Dvostruko oporezivanje

Ukoliko fiskalni odnosi nisu na zadovoljavajući način rešeni u uokviru podeljenog fiskalnog suvereniteta, može doći do fenomena dvostrukog oporezivanja. Pod dvostrukim oporezivanjem podrazumevamo situaciju kada je isti poreski obveznik, za isti objekat oporezivanja, dva ili više puta oporezovan istim porezom za isti vremenski period. Ovako definisano dvostruko oporezivanje nazivamo pravnim dvostrukim oporezivanjem da bismo ga terminološki razdvojili od nekih drugih pojava koje rezultiraju sličnim efektima u smislu povećanog poreskog opterećenja, ali se po uzrocima razlikuju od dvostrukog pravnog oporezivanja. Pre nego što objasnimo kako dolazi do dvostrukog oporezivanja, bitno je napomenuti da ono može nastati i u međunarodnim okvirima, pa ga delimo na unutrašnje i međunarodno.

Kako dolazi do dvostrukog pravnog oporezivanja? Na jednoj strani imamo poresku vlast, poreskog poverioca ili državu odnosno neki javni entitet koji raspolaže poreskim suverenitetom. Na drugoj strani se nalazi lice koje poseduje ekonomsku sposobnost koju treba oporezovati. To lice je sa državom koja mu isporučuje javna dobra koja uživa povezano na određeni način. Spone između nosioca poreskog suvereniteta i nosioca ekonomske snage nazivamo tačke vezivanja ili odlučujuće činjenice. One mogu biti:

- Personalnog karaktera gde ubrajamo državljanstvo i rezidenstvo. Državljanstvo je poseban odnos obveznika sa državom i ono se kao odlučujuća činjenica danas koristi samo u SAD i Filipinima. Pod rezidentstvom se, za potrebe oporezivanja, podrazumeva trajno prebivalište ili boravište na teritoriji neke zemlje sa prekidima, ili neprekidno u iznosu od 183 dana ili više u toku kalendarske godine. Pravno lice je rezident neke zemlje ako je na njenoj teritoriji osnovano, odnosno upisano u sudski registar, ili ima sedište stvarne uprave i kontrole..

Odlučujuće činjenice personalnog karaktera dovode do neograničene poreske obaveze. Ovo znači da se porez plaća po kriterijumu svetskog dohotkakoji podrazumeva da će obveznik biti obavezan da državi sa kojom je povezan po osnovu neograničene poreske obaveze, mora plati porez na celokupni svoj dohodak (dobit), bez obzira da li je taj dohodak ostvario na teritoriji domaće zemlje ili u inostranstvu.

- Ekonomskog karaktera gde se porez plaća po kriterijumu izvora dohotka, odnosno dobiti. Ova odlučujuća činjenica znači da je poreski obveznik dužan da plati porez državi sa kojom je povezan po ovom kriterijumu samo na iznos dohotka (dobiti) ili imovine koju je ostavio na toj teritoriji.

U praksi se ova dva kriterijuma koriste kombinovano, rezidentstvo kao osnovni kriterijum i državljanstvo kao dopunski. Ovo može dovesti do dvostrukog pravnog oporezivanja obveznika koji su sa jednom vlašću povezani po kriterijumu rezidentstva, a sa drugom po kriterijumu izvora dohotka. Dvostruko oporezivanje ima višestruke negativne efekte kao što su rast poreskog tereta i gubici na efikasnosti, pa ga je potrebno izbeći. U ovom smislu je moguće preduzeti dve grupe mera (Stojanović & Raičević, 2013).

Unilateralne mere podrazumevaju jednostrani akt države kojim se ona odriče dvostrukog oporezivanja. U zakonska rešenja se ugrađuje klauzula koja eliminiše ili ublažava dvostruko oporezivanje bilo ono internog ili međunarodnog karaktera. Pri ovome se ne traži nikakav reciprocitet od strane drugih zemalja. Ovakva mera koja znači i jednostrano slabljenje pozicije države u međunarodnim pregovorima, odnosno samovoljno odricanje od dela poreskog suvereniteta, uglavnom se primenjuje od strane manje razvijenih zemalja koje na ovaj način žele povećati svoju poresku konkurentnost i privući strane investicije.

Međunarodne, unilateralne ili bilateralne, mere podrazumevaju sprečavanje dvostrukog pravnog oporezivanja posredstvom međunarodnih ugovora, odnosno konvencija. Na ovaj način se pregovorima precizira koji porezi su predmet eliminacije dvostrukog pravnog oporezivanja, koja država će se odreći a koja će vršiti oporezivanje, na koje poreske osnovice i pod kojim uslovima se primenjuje i koje metode se pri tome koriste. Pošto je međunarodna praksa vrlo raznovrsna po pitanju oporezivanja, da bi se izbegla konfuzija koriste se standardizovani, tipski ugovori. Za bilateralno izbegavanje dvostrukog oporezivanja upotrebljava se model konvencijarazvijena u okviru OECD koju koriste razvijene zemlje ili model UN koji više koriste nerazvijene zemlje. Multilateralne konvencije su znatno komplikovanije i danas u svetu postoji svega pet ovakvih konvencija koje su ratifikovane.

Sama tehnika izbegavanja ili eliminacije dvostrukog oporezivanja podrazumeva primenu jedne od sledeće dve metode. Metoda izuzimanja podrazumeva da zemlja rezidentstva iz poreske osnovice isključuje u celosti ili delimično (što zavisi od toga da li želi ublažiti ili eliminisati dvostruko pravno oporezivanje) dohodak koji je ostvaren i oporezovan u zemlji izvora.

Metoda kredita podrazumeva da se u zemlji rezidentstva prvo oporezuje celokupni svetski dohodak poreskog obveznika, a onda se obračunati porez po osnovu poreskog kredita umanjati delimično ili u celosti za iznos poreza koji je na taj dohodak plaćen u inostranstvu.

Republika Srbija na dan 1. marta 2016. godine ima potpisan ugovor sa 54 zemlje o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Od ovog datuma stupila je na snagu odredba po kojoj se plaća porez po odbitku po stopi od 20% prilikom plaćanja usluga nerezidentnim pravnim licima.

Ova odredba se modifikuje prema ugovoru o izbegavanju dvostrukog oporezivanja ako se radi o licu koje je rezident zemlje sa kojom je takav ugovor sklopljen i ako ugovor podrazumeva i otklanjanje dvostrukog oporezivanja (delimično ili u celosti) prilikom plaćanja usluga.

Pregled nekih od zemalja sa osnovnim elementima ugovora vidimo u priloženoj tabeli.

Tabela 26: *Neke od zemalja sa kojima Republika Srbija ima ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja i stope koje se primenjuju*

Država	Dividende	Kamate	Autorske naknade	Usluge
Austrija	15/5	10	10/5	0
Belgija	15/10	15	10	0
BiH	10/5	10	10	0
Crna Gora	10	10	10/5	0
Češka	10	10	10/5	0
Estonija	10/5	10	10/5	0
Francuska	15/5	0	0	0
Grčka	15/5	10	0	0
Holandija	15/5	0	10	0
Hrvatska	10/5	10	10	0
Kina	5	10	10	0
Makedonija	15/5	10	0	0
Rumunija	10	10	10	0
Rusija	15/5	10	10	0
Slovenija	10/5	10	10/5	0
Španija	10/5	10	10/5	0
Švajcarska	15/5	10	0	0
Turska	15/5	10	10	0

Izvor: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/rs/pdf/2016/02/UIIDO-PorezNaUsluge-PoreskiRajevi-Februar.PDF>

10.5.1. Fenomeni slični dvostrukom oporezivanju

Na kraju, potrebno je nešto reći i o fenomenima sličnim dvostrukom pravnom oporezivanju. Njihov pregled je dat u priloženoj tabeli.

Kumuliranje poreza nastaje kada isti poreski obveznik u istom vremenskom periodu i na isti poreski objekat plati više različitih poreza pri čemu je rang poreske vlasti irelevantan. Tako se

na vrednost uvezene robe može platiti carina, porez na dodatu vrednost, takse koje terete robu u prometu i akciza.

Nadoporezivanje podrazumeva situaciju kada je isti poreski obveznik na isti objekat oporezivanja dvostruko oporezovan, istim porezom i u istom vremenskom periodu od strane više poreskih vlasti koje nisu istog ranga. Ova pojava se u odnosu na dvostruko pravno oporezivanje razlikuje samo po tome što se radi o dve poreske vlasti koje nisu na istom nivou državnog organizovanja (centralna, subcentralna, lokalna). U okviru rešenja fiskalnog federalizma nadoporezivanje je dozvoljeno u određenom obimu i javlja se u formi prireza kada subcentralna ili lokalna vlast na osnovicu centralnog, odnosno subcentralnog poreza obračunava dodatni porez.

Dvostruko ekonomsko oporezivanje predstavlja pojavu kada za isti poreski period i na isti poreski objekat dva puta bude plaćen porez posredstvom različitih poreskih oblika i od strane različitih pravnih lica. Primer dvostrukog ekonomskog oporezivanja imamo kod poreza na dobit i poreza na dohodak. Preduzeće kao poreski obveznik plati prema važećim propisima porez na dobit, potom se ova dobit raspodeljuje akcionarima. Svaki akcionar je dužan da prihode od dividendi uključi u oporezivi dohodak pa iz istog objekta (dobit koju je preduzeće ostvarilo) još jednom plati porez, ali ovaj put na nivou akcionara. Da bi se ovakvo dvostruko oporezivanje izbeglo pristupa se nekom od oblika integracije poreza na dobit i poreza na dohodak.

Tabela 27: Mogući oblici višestrukog oporezivanja

Elementi	Dvostruko pravno	Nadoporezivanje	Kumuliranje	Dvostruko ekonomsko
Poreski obveznik	isti	isti	isti	pravno različiti
Poreski period	isti	isti	isti	isti
Poreski objekat	isti	isti	isti	isti
Poreski oblik	isti/sličan	isti	više oblika	različiti
Poreska vlast	dve ili više vlasti istog ranga	različitog ranga	istog ili različitog ranga	isti rang

Izvor: (Raičević & Radičić, 2008, str. 90)

Pitanja za diskusiju:

11. *Navedite institucije fiskalnog federalizma!*
12. *Koje principe moramo poštovati prilikom raspodele nadležnosti za prihode?*
13. *Koji su najčešći prihodi centralne vlasti, koji članica federacije, a koji lokalne vlasti?*
14. *Koja su pravila za zajedničke prihode?*
15. *Šta je fiskalna neravnoteža i kakva može biti?*
16. *Kako se dele međubudžetski transferi?*
17. *Kakvo zaduživanje može biti?*
18. *Šta je dvostruko oporezivanje?*
19. *Šta su i kako se dele odlučujuće činjenice (tačke vezivanja poreske vlasti i poreskog obveznika)?*
20. *Koji su mogući oblici višestrukog oporezivanja?*

LITERATURA

Antić, D. (2009), *Makroekonomska stabilnost i fiskalni federalizam u Bosni i Hercegovini*, Mostar, Fricon.

Arsić, M. (2008), Poreski podsticaji i ulaganje stranog kapitala, Beograd, Finansije, 63 (1–6), 321–336.

Blažić, H. (2006), Uporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti, Rijeka, Ekonomski fakultet u Rijeci,

Boadway, R. (2006), The Principles and Practice of Fiscal Federalism; Lessons for the EU?, SWEDISH ECONOMIC POLICY REVIEW 13, 9-62 dostupno na <https://www.government.se/contentassets/b70fa7fae7e344499e66a9ae36eae725/robin-boadway-the-principals-and-practice-of-federalism-lessons-for-the-eu>

Council Directive 2003/48/EC of June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, Official Journal L157 dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF>

Council of Europe (1985) , *European Charter of Local Self-Government, 1985* ,dostupno na <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/090000168007a088>

Council of Europe, A handbook on finance at Local and Regional Level“, dostupno na http://www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/JAVNA_UPRAVA/svl-srp.gov.si/pageuploads/lok-sam-2015/splosno-ls-ls/pokrajine/HandbookFinance.pdf

Crandall, W., Bodin, J.P.(2005), Revenue Administration Reform in Middle Eastern Countries 1994-2004, IMF Working Paper No. 05/203 available at <http://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Revenue-Administration-Reform-in-Middle-Eastern-Countries-1994-2004-18595>

Dafflon, B., Madies, T .(2009), Decentralization: A Few principles from the Theory of Fiscal Federalism, Freiburg, Agence Francaise de developpement, University of Freiburg, Research Department, dostupno na www.unifr.ch/finpub/assets/files/Collaborateurs/Decentralization%20a%20few%20principles%20from%20the%20theory%20of%20fiscal%20federalism.pdf

Damnjanović - Simić, J, Đurić D, (2013) , *Međunarodna ekonomija*, Novi Sad, Alfa graf,

Decentralization Briefing Note (1999)s, Edited by Jennie Litvack and Jessica Seddon, World Bank Institute, Washington D.C.,

Deloitte (2018), Corporate tax rate 2018, dostupno na : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>

Dimitrijević, M.(2006), Reforma poreske administracije u Republici Srbiji, doktorska disertacija branjena na Pravnom fakultetu Univerziteta u Nišu, april 2006.

European Council Directive 2008/117/EC, dostupno na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:014:0007:0009:EN:PDF>

European Council Directive 8741/16, <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8741-2016-INIT/en/pdf> European Council Directive 8741/16,

Gill, B.S. (2003), The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform, , prema Diagnostic Framework for Revenue Administration, Technical Paper No.472, The World Bank, June 2000 dostupno na <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/NutsBolts.pdf>

Gnjatović, D. (2004) , Poresko opierećenje i budžetska politika u zemljama evropske unije, Finansijski magazin " Prizma" 5/6, 2004, 14-46.

Gorčić, J. (2013), *Edicija Fiskalne reforme i modernizacija upravljanja javnim sektorom RS, NPM i JPP; Knjiga druga- Fiskalni federalizam, lokalna samouprava i budžetske politike*, Beograd, Evropski centar za mir i razvoj, Univerzitet za mir UN

Gorčić, J. Anđelković, M (2005), *Javne finansije, finansijsko pravo i ekonomija javnog sektora*, Beograd, Proinkom

Gotovac, V (2011), Strategije potpore za oporavak od krize u jugoistočnoj Europi – Ocjena Republike Hrvatske; Budimpešta, Međunarodni ured rada, Tim za tehničku podršku u području dostojanstvenog rada i Ured za Srednju i Istoč nu Europu

Heđe, M (1999), Principi oporezivanja, Javne finansije, Magna Agenda, Beograd

IMF (2002), Taxpayer Identification Numbers, Presentation Seminar; Tax Policy and Administration,

Isailović, Z (2009), *Javne finansije i finansijsko pravo*, Niš, Sven

Jović, Lj, (2010), *Direktni porezi u savremeni poreskim sistemima*, Banjaluka, Finrar, Naučno-stručni časopis Saveza računovođa i revizora Republike Srpske, br.4. str.5-11.

Jović, Lj, Maksimović, Lj (2014), *Uticaj poreske konkurentnosti na investicionu klimu u Republici Srpskoj*, Bijeljina, Slobomir P Univerzitet,

Jović, Lj,(2010), *Poreska utočišta prije i nakon globalne krize*, Beograd, Pravni život –časopis za pravnu teoriju i praksu, 11; 725-735.

Jović, Lj. (2012), Fiskalni federalizam, Slobomir, Bijeljina, Slobomir P Univerzitet

Jović, Lj., Maksimović, Lj (2012)., Poreskakonkurencijaueriglobalizacije, Banja Luka, Međunarodna konferencija o društvenom i tehnološkom razvoju - Savremni koncepti i izazovi društvenog i tehnološkog razvoja u eri globalizacije, Banjaluka,PIM- Univerzitet za poslovni inženjering i menadžment

KPMG (2016), Poreske vesti, dostupno na <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/rs/pdf/2016/02/UIDO-PorezNaUsluge-PoreskiRajevi-Februar.PDF>

Lessmann, C, Markwardt, G. (2007) ,One Size fits All? Decentralization, Corruption and Development, CESifo Working Paper Series ,No. 2662. dostupno na https://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_2662.html

Ministarstvo finansija Republike Srbije (2018), Informator o radu Poreske uprave, dostupno na www.poreskauprava.gov.rs/o-nama/Informator.html

Mitchell, D.J (2005) , A Brief Guide to the Flat Tax, Heritage Foundation No. 1866, dostupno na <https://www.heritage.org/taxes/report/brief-guide-the-flat-tax>

Musgrave, R, (1973), Teorija javnih finansija, Beograd, Naučna knjiga

OECD (1998), The OECDs Project of Harmful Tax Competition. AN Emerging Global Issue, Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, Paris dostupno na <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/1998-consolidated-application-note.pdf>

OECD (2000), Towards Global Tax Coperation. Report to the 2000 Ministerial Council, Paris,dostupno na <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/towards-global-tax-cooperation-progress.pdf>

OECD (2001), Project on Harmful Tax Practices:The 2001 Progress Report, Paris, dostupno na <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>

OECD (2016), *Revenue Statistic*, dostupno na <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>

OECD (2018), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database),dostupno na <https://doi.org/10.1787/data-00262-en>

OECD, (2004) Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information series, dostupno na <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf>

Popović, D (1997), Nauka o porezima i poresko pravo, (Budapest, Beograd), OpenSocietyInstitute iSavremenaAdministracija

Popović, D (1999), *Poreski sistem*, Beograd, Dosije

Popović, D, (2007), Poreski podsticaji u sistemu poreza na dobit preduzeća, u: Ilić-Popov (redaktor) *Pravne osnove poreskog savjetovanja*, Beograd, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu,

Pravilnik o kriterijumima za određivanje velikih poreskih obveznika i o vrstama javnih prihoda za koje je nadležan Centar za velike poreske obveznike, Službeni glasnik RS“ br. 43/10

Pradeep, M. & Stern, N. (2003), *Tax Systems in Transition*, WB Policy Research Working Paper 2947, Washington, World Bank

Radičić, M, Raičević B (2008), *Javne finansije-teorija i praksa*, Beograd, Datastatus i Ekonomski fakultet Subotica,

Raičević, B (2005), *Javne finansije*, Beograd, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu

Raičević, B, Nenadić, J. (2005), *Srbija i Crna Gora i Studija izvodljivosti-poreski aspekti*, Beograd, Ekonomist, 1,

Raičević, B., Nenadić, J (2004), *Poreska konkurencija, opšti osvrt*. Beograd, Ekonomski anali,

Rosen, H. (2005) , *Public Finance*, seventh edition, New York, McGraw Hill Education,

Samjuelson, P. Nordhaus, V, *Ekonomija*, Beograd, Mate

Shlemenson, A., *Organizational Structure and Human Resources in Tax Administration*, u *Improving Tax Administration in Developing Countries*, Ed.by R.M.Bird and Jantscher, M.C., IMF, 1992.

Sorensen, P.B.(2002), *International Tax Competition; A New Framework for Analysis*, rad prezentovan na konferenciji *Economic Policy Issues in the 21st Century*, Beč, dostupno na <http://www.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/WIFO-flet-060202.pdf>,

Stiglitz, J. (2004), *Ekonomija javnog sektora*, Beograd, Ekonomski fakultet,

Stojanović, A, Helić, A, Stakić, B (2016), *Fiskalni sistemi*, Sarajevo, Revicon

Stojanović, A, Raičević, B (2013), *Javne finansije*, Sarajevo, Revicon

Stojanović, S (2009), *Nepravilna poreska konkurencija u Evropskoj uniji*, Beograd, Strani pravni život, 2 : 141,

Stojanović, S.(2005),*Fiskalni federalizam*, Beograd, Institut za uporedno pravo-Centar za antiratnu akciju,

Thumoy (2003), *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague,

USAID (2005), *Revenue performance and Tax Modernization in Bosnia and Hercegovina 2001-2004, Modernization Tax Project (TAMP) in Bosnia and Hercegovina*, USAID, Sarajevo/Banja Luka, 2005,

Vasiljević, D (2016), *Oporezivanje imovine u Republici Srbiji-doktorska disertacija branjena na Fakultetu za ekonomiju, finansije i administraciju Univerziteta Singidunum*, Beograd

Walencykowski, P.S. (2002), *Tax Reform in Transition Economies and its Impact on Economic Performance - Master Thesis*, Monterey- California, Naval Postgraduate School, dostupno na <http://handle.dtic.mil/100.2/ADA406079>,

Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, Službeni glasnik RS br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016 i 30/2018)

Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara, Službeni glasnik RS 68/2014

Zakon o porezu na dobit pravnih lica, Službeni glasnik Republike Srbije br.113/2017, dostupno na www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_porezu_na_dobit_pravnih_lica.html

Internet stranice:

www.ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2015-results

www.government.se/49b738/contentassets/b70fa7fae7e344499e66a9ae36eae725/robin-boadway-the-principals-and-practice-of-federalism-lessons-for-the-eu

www.poreskauprava.gov.rs/e-porezi/portal.html

www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf

BELEŠKA O AUTORU



Jović dr Ljiljana rođena je 1971. godine u Bijeljini gde je završila osnovno i srednje obrazovanje. Ekonomski fakultet Univerziteta u Istočnom Sarajevu završila je 2002. godine. Školovanje nastavlja na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Beogradu gde je 2006. godine odbranila magistarski rad pod naslovom „ Fiskalna decentralizacija u Bosni i Hercegovini“, a na istom fakultetu dve godine kasnije odbranila je doktorsku tezu na temu „Oporezivanje dohotka fizičkih lica u zemljama u tranziciji“.

Područje njenog naučnog interesovanja su javne finansije i menadžment javnog sektora. Autor je više od dvadeset naučnih radova, jednog univerzitetskog udžbenika i koautor tri monografije. Izlagač je na brojnim naučnim i stručnim konferencijama nacionalnog i međunarodnog značaja.

Više od deset godina se bavi pedagoškim radom u visokom obrazovanju pri čemu je birana u različita nastavno- naučna zvanja; od asistenta i višeg asistenta do vanrednog profesora univerziteta i profesora visoke škole strukovnih studija.