

1.UVOD

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

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

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

Porezom na dohodak građana oporezuju se prihodi od faktora proizvodnje, rada i kapitala, čime se direktno utiče na troškove i rentabilnost proizvodnje. Stoga u uslovima visoke međunarodne mobilnosti kapitala-visina poreza na dohodak predstavlja jedan od faktora međunarodne konkurentnosti određene zemlje. Pri tome je za investitora ukupno fiskalno opterećenje određeno faktorom proizvodnje, a ne samo opterećenje porezom na dohodak. Ipak, neophodno je imati u vidu da međunarodna konkurentnost neke privrede, osim poreza na dohodak, utiču i brojni drugi faktori. Kompenzacija slabosti u drugim elementima privrednog ambijenta smanjivanjem poreza na dohodak je relativno skupo, pri čemu je domet ovakvih mjera ograničen.

2.NASTANAK, POJAM I OSTALE KARAKTERISTIKE POREZA

2.1.Nastanak poreza

Porez i sva javna davanja stari su kao izajedni ki život ljudi uopšte i sve dok postoji neka organizovana jedinica, postoja e i zajedni ke potrebe koje e trebati zadovoljavati i paralelno s tim i metode kojima e se to zadovoljavanje, putem materijala davanja lanova zajednice omogu iti.

Tipi an razvoj poreza u savremenom smislu opisan je ovako:¹

1. Od davanja do uzimanja, tj.od manje više dobrovoljnog davanja za potrebe zajednice do prisilnog davanja;
2. Od naknade za neku aktivnost gospodara do doprinosa javnoj blagajni;
3. Od privatnog ili dijelom privatnog, a dijelom javnog davanja do iznosa strogo javnog zna aja sa stajališta obaveznosti pla anja i njegove upotrebe;
4. Od povremenog pokrivanja potreba, odnosno vanrednog davanja, do stalnog izvora finansijskih sredstava;
5. Od namjenskog poreza (upotrijebljenog za pokrivanje odre ene potebe)do opšteg i redovnog sredstva za finansiranje zadovoljenja potreba;
6. Od obaveze koji sui mala samo odre ena lica, do opšte obaveze svakoga, od neutralnog do nov anog oblika;
7. Od dopunskog sredstva zadovoljavanja potrba do osnovnog sredstva za pokrivanje, odnosno zadovoljavanja potreba.

Porezi u apsoluti kim monarhijama starog vijeka(Babilon i Egipat) imali su primat me u državnim prihodima, zbog velikih sredstava koja su bila nephodna za vo enje ratova, održavanje dvora i ogromne gra evinske radove.Porezi su se u najve em dijelu ubirali u naturi.

U staroj Gr koj su u prvo vrijeme javna davanja bila neznatna.Ubiralia su se iznimnim prilikama u povodu vjerskih obreda,praznika ili gra evinskih radova.S vremenom se i broj davanja i njihova u estalost pove ala, tako da je anti ka Gr ka u4 i 5.vijeku prije nove ere imala vrlo razvijen poreski sistem.

U Rimu su javna davanja postala zna ajan faktor tek sa pojavom novca.Posebno se tu isti u razli ite vrste carina i taksa, a u vanrednim prilikama,u sistem prihoda su uklju eni i li ni porezi i porezi na imovinu.Uporedo sa stagnacijom mo i rimske države dolazi do propasti sistema prihoda, a time i poreskog sistema. este poreske reforme uglavnom su se sastojale u trženju novih sistema oporezivanja.

¹ Jeli i , Barbara. 1997.Javne finansije,Zagreb:Informator.str.31.

Razvoj poreza u srednjem vijeku nije jedinstven. Moguće je razlikovati tri razvojna razdoblja poreskih sistema:²

- a. Razdoblje ranog srednjeg vijeka je razdoblje ranog feudalizma, okarakterisanog preovladavajućom prirodnom privredom;
- b. Razdoblje procvata feudalizma sa naglašenom i sve dominantnijom novom prirodnom privredom, u kojoj se kolijevkom smatra Italija;
- c. Razdoblje kasnog srednjeg vijeka karakteristično po sve većoj moći i teritorijalnih gospodara, kao i stvaranjem i jačanjem država u modernom smislu. Prihodi ubirani u tom razdoblju sve više dobijaju formu oporezivanja.

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

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

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

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

² Jelić, Barbara. 1997. Javne finansije, Zagreb: Informator. str. 32.

2.2.Pojam poreza

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

Porezi predstavljaju najznačajnije oblike javnih prihoda u savremenim državama. Otuda ne iznenađuje što se izužavajućim avanjima, pravnih, ekonomskih, psiholoških, socioloških i drugih aspekata poreza u savremenoj literaturi javnih finansija posvećuje daleko veća pažnja nego odgovarajućim izužavajućim avanjima bilo kojeg drugog oblika javnih prihoda.³

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

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

„Porez predstavlja instrument javnih prihoda kojim država, uključujući i niže oblike političko-teritorijalne zajednice, od subjekta pod njenom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva, bez neposredne protivusluge, u svrhu pokrivanja svojih finansijskih potreba i postizanja drugih, prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva.“⁴

Porez se definiše na više načina:⁵

1. Kao javni dug (državni) prihod koji se plaća za zadovoljenje opštih interesa;
2. Porez je prinudno davanje koje se naplaćuje kroz finansijsku prinudu državne vlasti;
3. Porez je davanje poreskih obaveznika bez direktne protivnaka, što je usko vezano za nepovratnost poreza.

³Popović, Dejan. 1997. Nauka o porezima i poresko pravo, Beograd: Savremena administracija Beograd, str. 35

⁴Popović, Dejan. 1997. Nauka o porezima i poresko pravo, Beograd: Savremena administracija Beograd, str. 35.

⁵Stakić, Budimir; Bara, Slobodan. 2008. Javne finansije, Beograd: Univerzitet Singidunum, str. 210.

Danas se sve više name e zahtijev da se element državnog intervencionizma u privredi uvrsti u definiciju poreza. Ekonomska i socijalna davanja poreza dolaze u prvi plan, dok isto fiskalna djelovanja postaju sekundarna. U tom smislu Lucien Mel daje nešto proširenu definiciju poreza:

„Porez je nov ano davanje fizi kih i pravnih lica, kao i eventualnih javnih preduze a, prema njihovoj poreskoj sposobnosti, koje ubire javna vlast, oslonjaju i pri tome na svoju silu, i to bez direktne protivnake, a u cilju pokrivanja javnih države i ostalih javnih teritorijalnih tijela, a u cilju intervencije javne vlasti.“⁶

2.3. Osnovne karakteristike poreza

Definicije poreza naglašavaju nekoliko karakteristika po kojima se on razlikuje od drugih javnih prihoda:⁷

1. derivativnost poreza,
2. prisilnost poreza,
3. porezima se finansiraju javni rashodi,
4. odsustvo neposredne protivnake,
5. porez je nov ano davanje.

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

Nasuprot porezima kao derivativnim prihodima, sredstva koja država ostvaruje nastupaju i na tržištu kao i drugi ekonomski subjekti, prodaju i svoje proizvode ili usluge ne predstavljaju i derivativne ve orginarne (izvorne) javne prihode.

2. Prisilnost poreza. Budu i da se porezima umanjuje raspoloživi dohodak, odnosno imovina fizi kih i pravnih lica, prirodno je da ta lica, u na elu ne e rado prihvatiti obavezu pla anja poreza. Pla anje poreza je za poreske obaveznike žrtva

⁶ Komazec, Slobodan. 2006. Monetarne i javne finansije, Beograd: Beogradska poslovna škola. str. 402.

⁷ Popovi , Dejan. 1997. Nauka o porezima i poresko pravo, Beograd: Savremena administracija Beograd. str. 35.

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

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

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

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

5. Porez je novčan davanje. Porezi se u savremenim tržišnim privredama utvrđuju u novčanim jedinicama i ubiraju se u novcu. Naravno istorija je, a sporadično i savremeni svijet, pun i primjera da su se porezi plaćali u naturi ili uradu.⁸

Osim ovih gore navedenih karakteristika poreza u literaturi se sreću još neke koje se samo navesti:⁹

- a. nepovratnost poreza,
- b. principi teritorijalnosti poreza,
- c. nedestiniranost poreza (neafektacija poreza) i drugo.

⁸Jelčić, Božidar. 1990. Nauka o finansijama i finansijsko pravo, Zagreb: Narodne novine. str. 39

⁹ Milivojević, Aleksa; Trklja, Milivoje. 2000. Javne finansije, Ekonomski fakultet Srpsko Sarajevo Univerzitet u Srpskom Sarajevu. str. 172.

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

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

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

3. OPRAVDANOST, ELEMENTI I CILJEVI OPOREZIVANJA

3.1. Teorijske postavke opravdanosti poreza

Jedno od pitanja koje je oduvijek izuzetno mnogo zaokupljalo pažnju, a i danas je to slučaj, jeste pitanje opravdanja ubiranja poreza. Koji su bitni razlozi da se pod prijetnjom državne prinude zahvata dio ekonomske snage obaveznika i koristi mimo njihovog direktnog uticaja i mjerljivog interesa? Iz današnje perspektive, odgovore na opravdanost oporezivanja pružaju stavovi nekoliko osnovnih teorija:¹⁰

1. teorija sile,
2. teorija naknade,
3. teorija žrtve,
4. teorija reprodukcije,
5. organska teorija,
6. socijalistička teorija,
7. teorija suvereniteta,
8. savremena finansijska teorija.

1. Teorija sile. U pitanju su shvatanja prema kojima se opravdanje poreza sastoji u pravu koja je da gospodari slabijim, što podrazumijeva i prirodno zahvatanje dijela

¹⁰ Milivojević, Aleksa; Trklja, Milivoje. 2000. Javne finansije, Ekonomski fakultet Srpsko Sarajevo Univerzitet u Srpskom Sarajevu. str. 175.

njegovih ekonomskih izvora. Naime, vladalac ima pravo da nametne poresku obavezu pot injenim licima. Ovakvo opravdanje poreza odgovara prilikama koje su postojale u starom i srednjem vijeku. Me utim, ima mišljenja da su elementi sile (supremacija države nad obaveznicima) pritisnuti kod poreza kao kategorije.

2. *Teorija naknade*. Kamen temeljac ideologije vladaju e klase u liberalnom kapitalizmu sastoji se u formalnoj ravnopravnosti svih subjekata u ekonomskom privsavanju na bazi razmjene ekvivalenata u slobodnoj konkurenciji. U takvim uslovima se nije moglo uklapati ubiranje poreza na bazi sile i supremacije s pozicije vlasti. Državi je trebalo na i mjesto me u subjektima koji sti u naknadu za dobra i usluge ili druge koristi koje pružaju. Na toj osnovi su na ene razne varijante teorije naknade za objašnjenje opravdanja poreza.

Najzna ajnije od njih su:¹¹

1. teorija cijene,
2. teorija osiguranja,
3. teorija uživanja.

Suština teorije cijene sastoji se u tome da država ostvaruje poreze kao naknadu (cijenu) za usluge koje pruža u obezbje ivanju spoljnje i unutrašnje bezbjednosti i zaštiti pravnog poretka. Te usluge koriste gra ani i oni za to treba da plate cijenu u obliku poreza, s obzirom da ih država ne može pružiti bez troškova. Brojni gra ani teoreti ari, kao što su: Smit, Rikardo; J.S. Mil, Volter, Mirabo i Ruso.

Po teoriji osiguranja država se tretira kao specifi na vrsta osiguravaju e društva. Ona osigurava (štiti) imovinu gra ana i njihov fizi ki integritet. Da bi se gra ani osigurali od raznih rizik, pla aju poreze državi, kao oblik premije osiguranja. Gra ani uživaju zaštitu države i obavezni su da to nadokna uju. Ta naknada ima karakter obavezne premije osiguranja.

Teorija uživanja polazi, tako e od usluga koje država pruža poreskim obaveznicima. Opravdanje poreza se sastoji u obezbje ivanju od strane džave neometanog uživanja imovine i stcanja prihoda. Porez je naknada za to. Njegova visina treba da se obrazuje prema vrijednosti imovine i visini prihoda.

3. *Teorija žttve*. Ova teorija se pojavila u drugoj polovini XIX vijeka, onda kada je liberalni kapitalizam prerastao u monopolski. Ideje o ekvivalentnosti u razmjeni usluga države i poreza kao cijene tih usluga, postepeno se napuštaju i zamijenjuju stavovima da država može od svojih gra ana da zahtijeva žrtvu u obliku pla anja poreza, a da gra anin pri tome nema pravo da od nje zahtijeva neku odre enu protivuslugu. Teorija

¹¹ Milivojevi „Aleksa; Trklja, Milivoje. 2000. Javne finansije, Ekononski fakultet Srpsko Sarajevo Univerzitet u Srpskom Sarajevu. str. 175.

žrtve po iva na stavu da porez predstavlja žrtvu koju pojedinac ini u opštem interesu. Pristalice teorije žrtve su, prije svega: Pigu, Eberg, Edževort i Lofanbirže. U traganju za odgovorom kako utvrditi visinu žrtve koju treba da pdnesu poreski obaveznici, ova se teorija javlja u tri varijante:¹²

1. teorija apsolutno jednake žrtve,
2. teorija proporcijalno jednake žrtve,
3. teorija minimalne žrtve.

Teorija apsolutno jednake žrtve polazi od ideje da svi treba da plate jedan porez, dažbinu koju svi državljani pla aju u istoj visini nezavisno od svojih ekonomskih, porodi nih ili li nih prilika. Najtipi nije primjer ovoga poreza jeste glavarina. Glavarina je krajnje nepravilan poreski oblik koji u istom iznosu poga a i siromašne i najbogatije.

Teorija proporcijalno jednake žrtve smatra da svi obaveznici treba da pla aju porez u istom procentu od svoje osnovice.

Teorija minimalne žrtve polazi od hipoteze da grani na korisnost od dohotka poreskog obaveznika opada sa porastom dohotka. Zato ve i dio poreskog tereta treba da podnesu najbogatiji, ime se preporu uje progresivno oporezivanje.

4. Teorija reprodukcije. Dobijanje i ja anje ekonomskih funkcija države navelo je neke finansijske teoreti are (na primjer, Štajna i Vagnera) na objašnjenje poreza u njegovoj reprodukciji. Potoj teoriji, država sredstva ubrana putem poreza treba da koristi u produktivne svrhe, odnosno obavlja takve funkcije i zadatke, ijim vršenjem se obezbije uje porast nacionalnog dohotka, pa i dohotka pojedinaca. Na taj na in porez se reprodukuje.

Bez sumnje, ekonomskim intervencijama država obezbije uje bitne uslove za dijelatnost pojedina nih preduzetnika. Prije svega, angažovanjem sredstava za namijene koje pojedina ni preduzetnici ne nalaze adekvatan interes izražen u profitu, a koje su od vitalnog zna aja za funkcionisanje reprodukcije (kao, na primjer, ulaganja u infrastrukturu) ili što stvara opšte ekonomske uslove za uspješno odvijanje privrednih tokova (preko raznih mijera ekonomske politike).¹³

Teorija reprodukcije poreza je ta na u zna enju da se prikupljenim sredstvima putem poreza obezbije uju opšti uslovi održavanja reprodukcije. U mjeri u kojoj su ti uslovi bolji, to se reflektuje i na ostvarenje ve ih i stabilnijih profita. Me utim, porez

¹² Popovi ,Dejan.1997.Nauka o porezima i poresko pravo,Beograd:Savremena administracija Beograd.str.35.

¹³ Komazec,Slobodan;Risti ,Žarko.2009.Menadžment monetarnih i javnih finansija, Beograd:Etnostil.str.457.

se ne reprodukuje iz ulaganja države, pa čak kad se vrše i isto produktivne namjene. Državna preduzeća su, po pravilu, nerantabilna.

5. *Organska teorija* opravdanja poreza počinje na interpretiranju države kao organske organske harmonije cijeline. Građani su dio tog organizma i za blagodeti koje uživaju u uživaju u njemu treba da plaćaju poreze. Prema toj teoriji država se javlja kao potrebna i potrebna i prirodna društvena institucija bez koje bi bila ugrožena egzistencija društva, pa, prema tome i svakog ekonomskog i drugog napretka.¹⁴ Budući da je država, prema toj teoriji prijeko potrebna i korisna zajednica, zadatak je građana da plaćaju i porez održavaju državu. Prema tome, porezi izvire iz postojanja države, s jedne strane, i omogućavaju njeno održavanje, s druge strane.

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

U apologetskoj teoriji konstituisana je varijanta teorije dužnosti za opravdanje poreza. Tako, sovjetski finansijski teoretičari Batirev i Sitnjin opravdavaju porez kao jedan od konkretnih oblika privlačenja radnog naroda za ispunjavanje građanske dužnosti.¹⁵ Svrha plaćanja poreza je teorijski zanemarena, a apostrofirana dužnost.

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

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

8. *Savremena finansijska teorija* se malo bavi problemom opravdanja poreza. Smatra ga riješenim, a pažnja se koncentriše na multiplicitet funkcija poreza. Polazi se od

¹⁴ Jelić, Barbara. 1997. Javne finansije, Zagreb: Informator. str. 58.

¹⁵ Milivojević, Aleksa; Trklja, Milivoje. 2000. Javne finansije, Ekonomski fakultet Srpsko Sarajevo Univerzitet u Srpskom Sarajevu. str. 180.

objektivno uslovljenog prisustva javnih potreba, odnosno javnih funkcija i ciljeva, koje se ne mogu realizovati, ili ne na racionalan i uspješan način, na principima tržišne privrede, pa je nužno formiranje sredstava za to po javnopravnim mjerilima, u obliku poreza i drugih fiskalитета. Obaveznost ostaje kao komponenta samog bića a poreza, ali se ona konstituiše na realno mogu i demokratski način, putem višestranačkog političkog sistema i demokratski izabраних predstavnika i njihove odgovornosti i kontrole javnosti u skupštinskom odlučivanju o poreskim obavezama.

3.2.Elementi oporezivanja

Oporezivanje je vrlo složen ekonomski, finansijski, socijalni i politički problem. To zahtijeva da se problematika oporezivanja razlaže na određene elemente kojima se sprovodi i koje izumje olakšava istraživanje cjelokupne problematike poreza. Poreska terminologija je skup naziva koji se upotrebljavaju u oporezivanju.¹⁶ Poreska terminologija je izuzetno bogata.

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

3.2.1.Lični elementi oporezivanja

U lične elemente oporezivanja obično se svrstavaju slijedeći:¹⁷

1. Poreska vlast,
2. Poreski obveznik,
3. Poreski platac,
4. Poreski destinatar.

Poreska vlast se odnosi na javno-pravna tijela u kojima se koristi naplatu poreza i organe koji razrezuju i naplatu poreza. Prvo se isto identifikuje sa fiskalnim suverenitetom, a drugo se odnosi na administraciju koja ima zadatak da, na osnovu propisa, razrezuje i naplatu poreza. Time se jasno definiše i poreski suverenitet.

¹⁶ Stakić, Budimir; Bara, Slobodan. 2008. Javne finansije, Beograd: Univerzitet Singidunum str.110.

¹⁷ Komazec, Slobodan. 2006. Monetarne i javne finansije, Beograd: Beogradska poslovna škola. str.407.

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

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

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

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

3.2.2. Materijalni elementi oporezivanja

Materijalni elementi se odnose na područja finansijskih tokova u procesu oporezivanja i zahvatanja dohotka.¹⁸

Kao materijalni elementi oporezivanja najčešće se navode slijedeći:¹⁹

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

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

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

Poreska tarifa predstavlja pogled poreskih osnovica sa odgovarajućim poreskim stopama.

¹⁸ Stakić, Budimir; Bara, Slobodan. 2008. Javne finansije, Beograd: Univerzitet Singidunum str. 111.

¹⁹ Komazec, Slobodan. 2006. Monetarne i javne finansije, Beograd: Beogradska poslovna škola. str. 408.

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

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

Poreski objekt (ili predmet oporezivnja) predstavlja svaku injenicu, odnosno manifestaciju ekonomske snage koja pruža osnov da se uvede neki poreski svake poreske politike je da se poreki objekt i poreski izvor poklapaju. Poreski izvor sve ono sa ima poreski obveznik raspolaže i iz ega može da plati porez. U principu, poreski izvor se može pojaviti u dvojakom vidu i to najprije u vidu prihoda, odnosno dohotka i drugo (izuzetno) u vidu imovine.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3. Ciljevi oporezivanja

Sve do XX vijeka oporezivanje je bilo, manje više, jednodimenzionalni akt države koji se ogledao u obezbjeđivanju dovoljnih sredstava za finansiranje utvrđenih javnih rashoda. Jasno je da je primarni cilj oporezivanja bio fiskalni.²⁰

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

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

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

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

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

U periodu liberalnog kapitalizma (*laissez faire*) osnovna maksima poreske politike bio je neutralan porez.²¹ Drugim riječima, cilj oporezivanja ostao je u granicama pribavljanja sredstava neophodnih za finansiranje javnih rashoda (fiskalni cilj), bez mogućnosti da se primjenom poreza pojedini privredni subjekti favorizuju ili diskriminišu.

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

Savremene tendencije u razvoju poreza i njihove uloge obilježava spoznaja o tome da je država u ulozi privrednika zakazala, o čemu svjedoče rezultati, kao u državama sa tržišnim, tako i u onima sa centralizovanom planskom privredom. Neoliberalizam, u svojoj suštini, počinje na zahtjevu da se država što manje upliće u privredni život, da

²⁰ Popović, Dejan. 1997. *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd: Savremena administracija Beograd, str. 321.

²¹ Lovčević, Jovan. 1991. *Institucije javnih finansija*, Beograd: Službeni list SFRJ, str. 81.

odluke privrednih subjekata i njihovo ponašanje na tržištu regulišu zakoni tržišta, a ne poreska intervencija države. U tom se smislu isti u zahtjevi i prakti no provode mjere kojima se uti e na smanjenje poreskog optere enja, pojednostavljenje postupka oporezivanja, ograni avanje uloge poreza na instrument kojim država u prvom redu ostvaruje fiskalne ciljeve, odnosno neutralnost u oporezivanju. Visoko poresko optere enje destimuliše štednju, otežava mogućnost ve ih ulaganja, što negativno uti e na pove anje stope zaposlenosti. Složenost poreskog sistema otežava snalaženje poreskih obveznika u „poreskoj džungli“, doprinosi njihovoj nesigurnosti i poskupljuje postupak oporezivanja.

Porezi imaju fiskalni cilj onda kada im je osnovna svrha uvo enja prikupljanje novih finansijskih sredstava potrebnih za finansiranje javnih rashoda, vezanih za pokri e javnih potreba.

Nefiskalni ciljevi oporezivanja su takvi ciljevi koje bi danas, prema savremenoj finansijskoj teoriji i politici, trebalo ostvariti preko dijelovanja poreza u sveri ekonomske politike, stabilizacije, regulisanja doma e potrošnje, visine i strukture zaposlenosti, i sli no.²² Nefiskalni ciljevi oporezivanja mogu biti razli iti: ekonomski, socijalni, politiki i ostali (zdravstveni, demografski, kulturni i drugi).

Ekonomski ciljevi oporezivanja u savremenom poreskom sistemu održavaju se u brojnim regulatornim oblicima djelovanja.²³

1. ponašanje, kretanje cijena i struktura cijena,
2. razvoj grana i oblasti,
3. međunarodna razmjena,
4. oblik preduzeća i proces koncentracije rada i sredstava,
5. privredna kretanja, odnosno ciklične oscilacije, konjunkturalne i veće ili manje stabilnost privrede,
6. nova tražnja i kupovna snaga na tržištu,
7. efikasnost i visina investicija,
8. regionalni razvoj i razmještanje resursa,
9. sklonost štednji i akumulaciji, i drugo.

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

²² Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko. 2009. Menadžment monetarnih i javnih finansija, Beograd: Etnostil. str. 464.

²³ Komazec, Slobodan. 2006. Monetarne i javne finansije, Beograd: Beogradska poslovna škola. str. 410.

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

Politikom poreza i doprinosa mogu se, na primjer: podsticati akumulacija i produktivnost rada, ujednačiti uslovi privredivanja, uravnotežiti spoljnotrgovinski i platni bilans, stimulirati globalni, regionalni i strukturni razvoj, harmonizovati ponudu i tražnju, smanjiti socijalne razlike, preraspodijelivati novostvorenu vrijednost, podržavati izgradnju objekata kulturno-prosvjetne, naučno-obrazovne i socijalno zdravstvene infrastrukture.²⁴

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

Na međunarodnu razmjenu država može snažno djelovati putem većeg ili manjeg carinskog opterećenja, odnosno uvođenjem posebnih oblika poreza na određene uvozne proizvode, kapital, ili suprotno tome, poreskim stimulacijama može djelovati na izvoz u određene regione, određene proizvoda, izvoznih grana i slično.²⁵

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

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

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

²⁴ Risti, Žarko, 2010. Finansijski menadžment i ekonomija javnog sektora, Beograd: Etnostil, str. 192.

²⁵ Komazec, Slobodan; Risti, Žarko, 2009. Menadžment monetarnih i javnih finansija, Beograd: Etnostil, str. 465.

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

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

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

Cilj oporezivanja, prema modernim shvatanjima, nije u tome da se oduzima novac, odnosno dohodak u korist države, već da se ostvari manje dohotka u rukama poreskih obveznika. Država bi mogla da dođe do potrebnih sredstava istom emisijom novca, ako bi to bio jedini cilj koji ona želi da ostvari porezima. Poslije izmirenja poreskih obaveza, poreskim obveznicima redovno ostaje manje dohotka za trošenje.²⁶

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

Porezima se može uticati i na postizanje određenih ciljeva u sferi ekonomske politike. Ako je poreski teret oženjenih poreskih obveznika, kao i porodica sa većim brojem djece, manji od poreskog opterećenja koje su dužni nositi neženje, odnosno porodice bez djece, ili sa samo jednim dijeteom, takav poreski tretman može imati uticaj na sklapanje brakova i povećanje nataliteta, u kom se služe porezi upotrebljavaju kao instrument pronatalitetne politike. Ciljevi pronatalitetne politike mogu se ostvariti povećanjem nižeg poreskog opterećenja. Na primjer, za pelene, dječiju odjeću i obuću, dječiju hranu, školske potrepštine i slično. U istom bi smjeru

²⁶ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko. 2009. Menadžment monetarnih i javnih finansija, Beograd: Etnostil. str. 465.

dijelovao i odbitak od poreske osnovice odre enog iznosa za svako dijete (odbitak može biti jednak ili razli it zavisno od broja djece).

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

Pojedini porezi, kao i mjere poreske politike, mogu se uspješno koristiti za ostvarenje ekoloških ciljeva, to jest za smanjenje zaga enosti vazduha, vode i zemlje, za smanjivanje buke, kao i za sprije avanje radijacije, odnosno uopšte o uvanje i poboljšanje kvalitete ovjekove okoline.²⁷ Smanjenje poreskog optere enja bezolovnog benzina, ve e poresko optere enje privrednih i drugih subjekata koji ispuštaju otpadne vode, pove ano poresko optere enje proizvo a a koji emituju izduvne gasove koji zaga uju vazduh i sli no, trebali bi uticati na ponašanje i postupke koji doprinose o uvanju ovjekove sredine.

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

Mjerama poreske politike može se poboljšati materijalni položaj kulturne dijelatnosti, tako da se, na primjer, od oporezivanja oduzme promet knjiga, da se predvidi povoljniji poreski tretman dijela dohotka i dobiti koji su poreski obveznici, fizi ka i pravna lica, izdvojili za finansiranje odre ene kulturne manifestacije (podsticanje sponzorstva), da se ne oporezuju usluge kulturnih ustanova, i sli no.

Iste se te, kao i druge mijere, mogu primjeniti i sa svrhom unaprije enja sporta, kao što e poreski podsticaji uspješno mogu primjeniti i za ostvarenje ciljeva sa podru ja nauke.

Osloba anjem od pla anja poreza, ili blažim oporezivanjem gra evinskog materijala, komunalnih usluga, gra evinskog zemljišta, poreska se politika može koristiti u svrhu podsticanja stambene izgradnje i rješavanja stambenih potreba, posebno gra anja sa manjpm ekonomskom snagom.²⁸

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

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

²⁷ Jeli i , Barbara. 1997. Javne finansije, Zagreb: Informator. str. 112.

²⁸ Jeli i , Barbara. 1997. Javne finansije, Zagreb: Informator. str. 113.

4.HARMONIZACIJA PORESKIH SISTEMA U EVROPSKOJ UNIJI

4.1.Poreska harmonizacija

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

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

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

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

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

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

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

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

Stvaranje carinskih unija i međunarodnih ekonomskih integracija dalo je jedan novi impuls u razvoju fiskalne harmonizacije. Injenica je da porezi određeni na različitim osnovicama ili po različitim stopi, na tržištu stvaraju prepreke slobodnom protoku roba i usluga.

Temeljni razlog za poresko usklađivanje je u poreskoj trgovini i jedinstvenom tržištu.²⁹ No, jedan od razloga posljedica postojanja rizika u sistemima oporezivanja je i povećan obim izbjegavanja plaćanja poreza, poreska utaja. Glavna posljedica takvog izbjegavanja poreza je smanjenje državnih prihoda, što znači veći teret za ostale poreske obveznike ili potrošnju stanovništva nižih slojeva, ili kombinaciju i jednog i drugog.

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

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

Poreska harmonizacija (ili poresko usklađivanje) označava koordinaciju poreskih sistema država članica Evropske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreskih mjera koje mogu negativno uticati na funkcionisanje zajedničkog tržišta, tj. na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala, te koje mogu narušiti konkurenciju.³⁰

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

- a. Osnivanje zajedničkog tržišta i uklanjanje fiskalnih prepreka koje remete konkurenciju na zajedničkom tržištu;
- b. Postupno međunarodno približavanje ekonomskih politika zemalja članica;
- c. Omogućavanje finansiranja EU vlastitim sredstvima;
- d. Uvođenje zajedničkih politika;

²⁹ Šimovi, Jure; Šimovi, Hrvoje. 2006. Fiskalni sustav i fiskalne politike Evropske unije, Zagreb: Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, str. 91.

³⁰ Kesner-Škreb, Marina. 2007. Porezna harmonizacija, Zagreb: Financijska teorija i praksa 31, Zagreb, str. 305-307.

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

Ugovorom o EU utvrđene su pravne norme koje se odnose na poreze, a do danas se nisu mijenjale. Prema njima, svaka država članica ima pravo zadržati vlastiti poreski sistem, pa čak i uvoditi i nove poreske oblike, uz obavezu da neke njihove dijelove (poresku stopu, osnovicu i sl.) uskladi sa odlukama tijela EU.³¹ Evropska unija donijela je nekoliko posebnih smjernica (direktiva) o harmonizaciji pojedinih poreza, te je postignut određeni minimum usklađivanja poreskih sistema. Tako je postignuta djelimična harmonizacija direktnih poreza, a najdalje se otišlo u harmonizaciji sistema indirektnih poreza tj. PDV-a i akciza.

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

Kako su nacionalni poreski sistemi uglavnom u nadležnosti 28 država članica, vrlo je teško postići i potpunu harmonizaciju sistema. Posljednja proširenja u EU dodatno je probudilo poreske razlike u Uniji. Tako, uprkos uvođenju zajedničkog tržišta, te ekonomske i monetarne unije, u EU još uvijek ne postoji istinska zajednička poreska politika. Tome je pridonio stav država članica koje smatraju da je poreski sistem i dalje jedno od temeljnih obilježja nacionalnih suvereniteta i nevoljno prebacuju svoje nadležnosti s tog područja na Uniju.

Osim toga, u EU je postupak odlučivanja o harmonizaciji oporezivanja još uvijek kompleksan. Naime, potreban je konsenzus za donošenje odluka o oporezivanju na nivou Unije. Tako, nakon konsultacija s evropskim parlamentom i ekonomskim i socijalnim odborom, Komisija prijedlog upućuje Savjetu, koji jednoglasno odlučuje o prijedlozima s područja oporezivanja. Međutim, kako takav sistem blokira donošenje odluka, da bi se olakšalo odlučivanje o poreskim pitanjima, Komisija je predložila primjenu procedure bliske saradnje. Ona bi

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

omogu avala Komisiji da grupa od najmanje osam država članica može sarađivati u donošenju odluka na određenom poreskom području, te bi nakon dobijanja odobrenja odobrenja Savjeta njihova odluka mogla dijelovati kao odluka kvalifikovane veine. Tako se države članice podstiču da primjene preporuke koje će suzbiti štetnu poresku poresku konkurenciju, a da na to nisu prisiljene obvezujućim zakonski propisima.

4.2. Harmonizacija direktnih poreza u Evropskoj uniji

Za direktne (neposredne) poreze može se reći da je proces harmonizacije otpočeo tek nakon uspostavljanja relativno visokog stepena harmonizacije indirektnih poreza. Razlog tome je tadašnje shvatanje da je za Evropsku uniju odveć značajno bilo prvo harmonizovati indirektno oporezivanje (PDV, akcize) zbog izvršenja primarnog cilja, a to je stvaranje zajedničkog tržišta. Tako se harmonizacija direktnih poreza ne spominje u Rimskom ugovoru iz 1957. godine.

Tek kasnijih godina Komisija je pregledala razne programe harmonizacije direktnih poreza. Istorija inicijativa za veći koordinacijom i usklađivanjem generalno sistema oporezivanja u zemljama članicama EU seže još od 60-ih godina.³² Nekoliko studija, kao Neumarkov izvještaj iz 1962. i Tempelov izvještaj iz 1970., osim za harmonizaciju poreza na promet, predstavljalo je i inicijativu za postizanje višeg stepena harmonizacije sistema oporezivanja preduzeća.

Ozbiljnije razmatranje harmonizacije direktnih poreza veže se za 1990. Kada je osnovana tzv. Rudingova komisija.³³ Na zahtjev Komisije EU, to tijelo je 1992. godine izradilo izvještaj, koji je imao za cilj utvrditi postojanost i jačinu veze između oporezivanja preduzeća u EU i izgradnje zajedničkog tržišta. Uprkos detaljnim i vrijednim inženjerskim i preporukama proizašlim iz tog izvještaja, za razliku od sistema indirektnih poreza izostala je snažnija podrška za veći harmonizacijom sistema direktnih poreza.

Kod sistema oporezivanja preduzeća (kompanija, dobiti), Savjet je donio nekoliko poresko-pravnih dokumenata.³⁴

1. Direktivu o fuziji (spajanjima);
2. Direktivu o trgovačkim društvima majka-ćer;

³² Šimović, H. 2006. Harmonizacija izravnih poreza u EU, Zagreb: Raunovodstvo I finansije 2, str. 182.

³³ Nazvana prema nizozemskom ministru finansija koji je bio na čelu te komisije.

³⁴ Šimović, H. 2006. Harmonizacija izravnih poreza u EU, Zagreb: Raunovodstvo I finansije 2, str. 182.

3. Meunarodni dogovor (konvenciju) o primjeni arbitražnog postupka u slučaju dvostrukog oporezivanja;
4. Direktivu o zajedničkom oporezivanju kamata i autorskih naknada među povezanim kompanijama.

Osim spomenutih direktiva, postoji još jedan dokument, Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća koji pobliže uređuje sistem oporezivanja preduzeća u kontekstu sprečavanja štetne poreske konkurencije u EU.

Kod sistema oporezivanja dohotka pojedinaca Savjet je donio Direktivu o oporezivanju kamata na štednju. Osim oporezivanja kamata, Komisija je iznijela određene prijedloge vezane za oporezivanje dividendi, oporezivanje penzija, te poboljšanje međusobne saradnje zemalja članica EU oko pitanja oporezivanja dohotka pojedinca.

Sve do 1997. godine sistem harmonizacije direktnog oporezivanja u EU bio je vrlo skroman. Naime, do tada su postojale samo direktive o spajanjima, te o društvima majka-ćer koje su, skupa s utvrđenim arbitražnim postupkom, bile, prije svega, usmjerene ka rješavanju pitanja dvostrukog oporezivanja, dok je usklađivanje oporezivanja i dobiti i dalje ostalo otvoreno.

Komisija je 5. novembra 1997. godine izdala komunikaciju (Com(97)564), odnosno dokument kojim je prijedložila niz mjera protiv štetne poreske konkurencije u EU. Taj "poreski paket" mjera trebao je smanjiti razlike u oporezivanju dobiti i dohotka među zemljama članicama EU, usmjeriti sisteme direktnog oporezivanja više ka ostvarenju ciljeva zajedničkog tržišta, te usmjeriti sistem direktnog oporezivanja u cilju povećanja zaposlenosti u EU. Taj "poreski paket" sadržavao je tri nove inicijative kojima bi se kroz nekoliko narednih godina proširio sistem harmonizacije direktnih poreza u EU.³⁵ Prve dvije inicijative se odnose na Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća, te Direktivu o zajedničkom oporezivanju kamata i autorskih naknada među povezanim kompanijama, kojima je proširen sistem harmonizacije oporezivanja preduzeća. Treća inicijativa bila je Direktiva o oporezivanju kamata na štednju kojom je proširen sistem harmonizacije oporezivanja dohotka pojedinca.

Jedno od područja oporezivanja gdje do sada nisu postignuti nikakvi pozitivni pomaci u vezi sa usklađivanjem u EU je područje oporezivanja imovine. Kao posljedica te neusklađenosti upravo se razlikuje pristup pojedinih država članica EU sistemu oporezivanja imovine. Budući da do sada nisu preduzete nikakve mjere u smjeru harmonizacije, zemljama članicama EU za izbjegavanje dvostrukog

³⁵ Šimovi, H. 2006. Harmonizacija izravnih poreza u EU, Zagreb: Raunovodstvo i finansije 2, str. 183.

oporezivanja imovine. Vjerovatno se u daljoj budućnosti može očekivati i usklađivanje imovinskih poreza pod okriljem EU, ali tek nakon što se usklade ostali, fiskalno značajni porezi koji u ovom trenutku značajnije utiču na alokaciju i redistribuciju sredstava u EU.³⁶

Može se slobodno reći i kako EU u segmentu direktnog oporezivanja ulaže više napora u razvijanje međusobne saradnje među zemljama članicama EU, nego u samu harmonizaciju poresko-pravnog zakonodavstva. Jačanje međusobne saradnje zemalja članica i njihovih poreskih uprava nastoji se olakšati razmijenom informacija te suzbijati poreska utaja i poreska evazija. Saradnja zemalja članica u području direktnih poreza započela je još 1977. godine donošenjem Direktive Savjeta 77/799/EEC kao nadopunom postojećih odredbe u bilateralnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

4.3. Harmonizacija poreza na dohodak građana

Zakonodavstvo EU se rijetko miješa u oporezivanje fizičkih lica, što je i razlog najmanjeg stepena harmonizacije u segmentu oporezivanja pojedinca. Pošto je i taj segment direktnog oporezivanja jedan od uzroka pojave štetne poreske konkurencije, prethodno spomenutim poreskim paketom prvi put se donijela direktiva koja se bavi harmonizacijom oporezivanja dohotka pojedinca, ta nije harmonizacijom oporezivanja kamata na štednju. Osim oporezivanja kamata na štednju, u EU postoji još nekoliko inicijativa i prijedloga koji bi harmonizacijom obuhvatili problematiku oporezivanja penzija i dividendi kod dohotka pojedinca. Namjera EU u harmonizaciji oporezivanja dohotka pojedinca jeste da se zaštiti sam pojedinac u osiguranju jednakog poreskog tretmana, da se onemogući diskriminacija i bježanje u druge zemlje, tzv. *poreske oaze*, radi ostvarivanja poreskih, penzijskih i drugih povoljnih prava.³⁷

Savjet je 3. juna 2003. godine donio Direktivu 2003/48/EC o oporezivanju dohotka od štednje, odnosno kamata na štednju. Cilj Direktive je da se u budućnosti osigura najmanji nivo prekograničnog oporezivanja kamata u EU. Direktiva je stupila na snagu 1. jula 2005. godine. Prema direktivi sve zemlje članice EU moraju uvesti automatsku razmjenu informacija o isplata kamata na štednju nerizidentima. Ta nije, za banke koje se nalaze na području EU, Direktiva propisuje obavezu prekograničnog slanja kontrolnih saopštenja o visini isplaćenih kamata strancima. Na osnovu tako

³⁶ Mijatović, N. 2004. Oporezivanje imovine s posebnim osvrtom na oporezivanje nasljedstva i darova, Zagreb: Pravni fakultet Zagreb, str. 146-152.

³⁷ Šimović, H. 2006. Harmonizacija izravnih poreza u EU, Zagreb: Radno uvodstvo I finansije 2, str. 186.

razmijenjenih podataka, kamate od štednje e se oporezivati u zemlji prebivališta prema tamo mjerodavnim poreskim zakonima.

Direktiva se odnosi samo na kamate ispla enje fizi kim licima, odnosno beneficije* kako ga odre uje Direktiva.Kamatama u smislu Direktive smatru se potrzivanja od kamata svake vrste (npr.kamate na štedne uloge, obveznice, državne obveznice, kamate i dobiti od investicionih fondova).

Direktiva se primjenjuje i na odnose sa tr im zemljama (npr.Švajcarskom, Lihteštajnom, Monakom;Andorom i San Marinom) pod uslovom da se zaklju i ugovor o jednakim mjerama ili onakvima kakve se primjenjuju u Austriji, Belgiji i Luksemburgu.

Sve zemlje lanice EU duzne su ustrojiti sistem razmjene informacija, osim Austrije, Belgije i Luksemburga.Za Austriju, Belgiju i Luksemburg se primjenjuje prelazno riješenje, odnosno te zemlje ubiru porez na izvoru (porez po odbitku) na ispla ene kamate.Na kraju prelaznog perioda Austrija, Belgija i Luksemburg morat e uspostaviti sistem razmjene informacija, dok istovremeno cijeli prelazni period imaju pravo primati informacije drugih zemalja lanica.U prelaznom periodu do 1.januara 2011.godine, u prve tri godine one e ubirati 15% poreza po odbitku, za druge tri godine 20%,a nakon toga 35% .U istom tom periodu 75% prihoda tog ubranog poreza na kamate morat e dostaviti zemlji lanici iji je štediša rezident, a 25% tih prihoda e zadržati sebi.

Austrija, Belgija i Luksemburg uspostavi e sistem razmijene informacija tek nakon što EU sa Švajcarskom, Lihtenštajnom, Monakom, Andorom i San Marinom zaklju i sporazum o automatskoj razmijeni informacija pema OECD-ovom standardu o isplati kamata na štednju iz OECD-Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja iz 2002.godine.Savjet je takav prijedlog jednoglasno prihvatilo, ali Austrija, Belgija i Luksemburg kao drugi uslov zahtijevaju jednoglasno prihvatanje takvog ugovora sa SAD-om.

Problematika oporezivanja dividendi fizi kih lica nije uskla ena unutar EU.Kao što je prethodno spomenuto ne postoji namjera zakonodavstva EU da se previše miješa u taj segment oporezivanja.Tako je Komisija 19.decembra 2003.godine uputila Savjetu, Parlamentu i Evreopskom ekonomskom i socijalnom odboru Komunikaciju (obavijest), o oporezivanju dividendi fizi kih lica na zajedni kom tržištu.

U Komunikaciji se pozivaju sve zemlje lanice na saradnju oko pitanja oporezivanja dividendi fizi kih lica.Zemlje lanice EU ne smiju ograni avati slobodno kretanje kapitala, stoga se dividende koje ostvaruju rezidenti druge zemlje lanice ne mogu oporezovati ve im porezom nego što ih ostvaruju ti rezidenti u vlastitoj zemlji lanici.Isto vrijedi obrnuto, dividende ispla ene u inostranstvo ne smiju se oporezivati ve im porezom od doma ih.Ukoliko odre ena zemlja lanica

ne prihvati upute Komisije, odnosno ne poštuje ugovor o osnivanju EU, Komisija, može preduzeti pravne radnje protiv takve zemlje članice.

Slično kao i kod oporezivanja dividendi pojedinaca, Komisija je 19. aprila 2001. godine uputila Savjetu, Parlamentu, i Evropskom ekonomskom i socijalnom odboru Komunikaciju (Obavijest) pod naslovom *Eliminacija poreskih prepreka kod prekograničnih profesionalnih penzija*.

Zbog omuga avanja slobode kretanja kapitala, namjera Komisije je da se uklone prepreke i u budućnosti omoguće i pojedincima uplative u penzijske institucije izvan zemlje članice u kojoj imaju stalno prebivalište. Isto kao i kod dividendi, namjera Komisije je da se oko pitanja oporezivanja penzija postigne saradnja među zemljama članicama, ne posežući pri tome za harmonizacijom poresko pravnog zakonodavstva.

4.4. Klasifikacija poreza OECD i posmatranje kretanja kroz vrijeme

Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) predstavlja međunarodnu organizaciju razvijenih tržišnih zemalja. Njen zadatak je da pospiješuje takvu ekonomsku politiku čiji je cilj da se postigne najviši stabilan ekonomski rast i zaposlenost, kao i rastu i standard života u zemljama članicama, uz održavanje finansijske stabilnosti.

Komiteo za fiskalne poslove OECD ustanovljen je 1971. godine, sa zadatkom da istražuje metode pomoću kojih se oporezivanje može iskoristiti za pospiješivanje poboljšanja u alokaciji i upotrebi ekonomskih resursa – kako na internom, tako i na međunarodnom planu – i da predlaže načine za povećanje efikasnosti oporezivanja, kao instrumenta politike koji služi za ostvarivanje ciljeva države. Da bi se stvorili uslovi za komparativne analize poreskih sistema i poreskih politika zemalja članica, Komiteo je, između ostalog, izradio Klasifikaciju poreza OECD i upustvo za tumačenje. Svi porezi su, prema klasifikaciji OECD, svrstani u šest velikih grupa:

1000 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke

1100 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke pojedinaca

1110 Porezi na dohodak i dobit

1120 Na kapitalne dobitke

1200 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke korporacija

1210 Na dohodak i dobit

1220 Na kapitalne dobitke

1300 Porezi koji se ne mogu svrstati pod 1100 i 1200

2000 Doprinosi za socijalno osiguranje

2100 Doprinosi koje plaćaju zaposleni

2200 Doprinosi koje plaćaju poslodavci

- 2300 Doprinosi koje plaćaju lica koja obavljaju samostalnu djelatnost i nezaposleni
- 2400 Doprinosi koji se ne mogu svrstati pod 2100,2200 i 2300
- 3000** Porezi na platni spisak i radnu snagu
- 4000** Porezi na imovinu
 - 4100 Periodični porez na imovinu
 - 4110 Porezi koje plaćaju domaćinstva
 - 4120 Ostali porezi
 - 4200 Periodični porezi na neto imovinu
 - 4210 Porezi koje plaćaju pojedinci
 - 4220 Porezi koje plaćaju korporacije
 - 4300 Porezi na ostavinu, naslijeđe i poklon
 - 4310 Porezi na ostavinu i naslijeđe
 - 4320 Porezi na poklon
 - 4400 Porezi na finansijske i kapitalne transakcije
 - 4500 Ostali neperiodični porezi na imovinu
 - 4510 Na neto imovinu
 - 4520 Ostali neperiodični porezi
 - 4600 Ostali periodični porezi na imovinu
- 5000** Porezi na dobra i usluge
 - 5100 Porezi na proizvodnju, prodaju,transver,lizing i isporuke dobara vršenje usluga
 - 5110 Opšti porezi
 - 5111 Porez na dodatu vrijednost
 - 5112 Porezi na promet
 - 5113 Ostali opšti porezi na dobra i usluge
 - 5120 Porezi na pojedina na dobra i usluge
 - 5121 Akcize
 - 5122 Dobit fiskalnih monopola
 - 5123 Carine i uvozne dadžbine
 - 5124 Porezi na uvoz
 - 5125 Porezi na investiciona dobra
 - 5126 Porezi na pojedinačne usluge
 - 5127 Ostali porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije
 - 5128 Ostali porezi na pojedina na dobra i usluge
 - 5130 Porezi koji se ne mogu svrstati pod 5110 i 5120
 - 5200 Porezi na upotrebu dobara ili na dozvolu da se upotrebljavaju dobra ili obavljaju aktivnosti
 - 5210 Periodični porezi

- 5211 Porezi koje plaćaju domaINSTVA u vezi sa motornim vozilima
- 5212 Porezi koje plaćaju ostali u vezi sa motornim vozilima
- 5213 Ostali periodični porezi
- 5220 Neperiodični porezi
- 5300 Porezi koji se ne mogu svrstati upod 5100 i 5200
- 6000** Ostali porezi
 - 6100 Porezi koje plaćaju isključivo preduzeća
 - 6200 Porezi koje plaćaju ostali obveznici i porezi koji se ne mogu razvrstati.

Slijede i tabelarni prikazi pokazuju nam kretanje poreza na dohodak, kroz vrijeme, unazad nekoliko godina, za neke od 28 zemaja Evropske Unije.

Tabela 4.5. Porez na dohodak zemalja EU u periodu od 2008 god.do 2014 god.

POREZ NA DOHODAK								
Redni broj		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1.	Austija	23.17	22.31	22.52	22.55	22.92	22.94	23.58
2.	Belgija	28.52	28.47	28.31	28.23	27.89	28.62	28.78
3.	Češka Republika	10.57	10.72	10.23	10.64	10.59	10.73	10.49
4.	Danska	53.88	55.98	52.2	52.02	51.4	54.84	54.39
5.	Estonija	19.55	15.98	15.9	16.16	16.46	17.27	17.67
6.	Finska	30.81	31.05	29.54	29.22	29.31	29.31	30.58
7.	Francuska	17.41	17.25	16.95	17.03	18.04	18.57	18.64
8.	Njemačka	26.49	25.15	24.24	24.74	25.66	26.09	26.32
9.	Grčka	15.05	15.76	13.66	14.38	20.23	17.65	..
10.	Mađarska	19.41	18.88	17.59	13.88	14.72	14.06	12.96
11.	OECD-prosjek	24.95	24.82	24.02	24.15	24.53	24.78	24.10

Izvor: <http://www.OECD.org> (11.06.2016.23:00 h).³⁸

³⁸ <http://www.OECD.org> (11.06.2016.23:00 h).

Tabela 4.6. Porez na dohodak zemalja EU i njegovim u eš em u BDP od 2008 do 2014 godine.

POREZ NA DOHODAK (%) U EŠ A U BDP								
Redni broj		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	Austija	9.59	9.14	9.2	9.25	9.55	9.75	10.14
2	Belgija	12.28	12	12.01	12.13	12.27	12.78	12.85
3	eška Republika	3.54	3.47	3.33	3.55	3.58	3.67	3.51
4	Danska	24.17	25.29	23.66	23.6	23.85	26.11	27.67
5	Estonija	6.12	5.58	5.28	5.16	5.28	5.5	5.81
6	Finska	12.7	12.71	12.05	12.28	12.51	12.82	13.41
7	Francuska	7.35	7.13	7.05	7.3	7.96	8.36	8.43
8	Njema ka	9.38	9.08	8.48	8.83	9.33	9.53	9.51
9	Gr ka	4.66	4.86	4.38	4.82	6.99	6.08	..
10	Ma arska	7.67	7.37	6.56	5.07	5.68	5.39	4.99
11	OECD-prosjek	8.67	8.46	8.19	8.3	8.57	8.77	

Izvor: <http://www.OECD.org> (11.06.2016.23:15 h).³⁹

5.SAVREMENA KRETANJA NA PODRU JU OPOREZIVANJA U REPUBLICI SRPSKOJ, BOSNI I HERCEGOVINI I ZEMLJAMA OKRUŽENJA

5.1.Poreska reforma

Vrlo zna ajan dio ukupne poreske reforme je poreska reforma.Poreske reforme zemalja u tranzicij zna e raskid sa starim poreskim riješenjima i zaokret ka savremenim tržišnim poreskim strukturama.⁴⁰ Manje problema se javlja kod indirektnih poreza (porez na dodatu vrijednost,akcize), dok je reforma direktnih poreza (porez na dohodak fizi kih lica, porez na dobit pravnih lica) znatno složenija.

Pozitivna studija o izvodljivosti je prvi korak ka pristupanju EU.U studiju za našu zemlju je, izme u ostalog, data ocjena o stanju u javnim finansijama.Istaknuto je da je došlo do postizanja ve e fiskalne transparentnosti, poboljšanja kontrole javnih rashoda, uvo enja modernijih budžetskih pravila i ustanovljenja boljeg opšteg okvira cijelokupne poreske politike.Nastavak pozitivnih reformi u oblasti

³⁹ <http://www.OECD.org> (11.06.2016.23:15 h)

⁴⁰ urovi -Todorovi ,Jadranka.2005.Poreska reforma kao preduslov pristupanja EU,Niš: asopis ekonomske teme 1-2,Ekonomski fakultet Niš.str.233-239.

poreskog sistema označen je kao dalji razvoj poreske administracije radi boljeg prikupljanja javnih prihoda i borba protiv različitih oblika poreske evazije.

Poreske reforme su imanentna pojava u svim tranzitornim ekonomijama, jer je bilo neophodno prilagoditi poreske sisteme novim ekonomskim prilikama i izvršiti usaglašavanje sa rješenjima iz najrazvijenijih zemalja. Međutim, pri koncipiranju novog poreskog sistema, pored konsultovanja propisa iz zemalja EU, neophodno je uzeti u obzir specifičnosti svake zemlje. Ovdje se, prije svega, misli na makroekonomske, monetarne i mikroekonomske karakteristike svake zemlje, njene istorijske i kulturološke osobenosti, kao i mogućnosti za implementaciju poreskih propisa, u smislu kadrovskih i tehničkih potencijala poreske uprave.

Porezi predstavljaju vrlo kompleksnu pojavu ali i dinamičnu pojavu. Naime jednom utvrđeni poreski sistem nije nepromijenjiva kategorija. Naprotiv, on je fleksibilan i stalno se prilagođava novonastalim uslovima u privrednom ambijentu, kako bi se ostvarili osnovni ciljevi oporezivanja (fiskalni i vanfiskalni ciljevi). U tom smislu, u periodu posle II svjetskog rata mogu se u okviru OECD uočiti tri velika talasa radikalnih poreskih reformi.⁴¹

1. Prvi je donio značajan rast doprinosa za socijalno osiguranje i dominantno je završen do 1965. godine;
2. Drugi se odvijao između 1967. i 1973. i obilježen je uvođenjem PDV-a;
3. Treći je sproveden između 1984. i 1992. godine, a odlikuje ga drastično snižavanje poreskih stopa kod poreza na dohodak fizičkih i pravnih lica, uz značajno proširivanje poreske osnovice.

Poreske reforme uslovljavaju određeni razlozi, kao što su: smanjenje fiskalnog opterećenja, povećanje pravnosti u raspodjeli fiskalnog tereta, usklađivanje poreskog sa ekonomskim sistemom, harmonizacija poreskih struktura u cilju jačanja međunarodnih ekonomskih integracija, itd.

Poreske reforme možemo podijeliti dvije velike grupe:⁴²

Prvi, a riječ je o primjerenom obliku poreske reforme je radikalna poreska reforma. Nju karakteriše značajna promjena poreske strukture, promijenjen raspored poreskog tereta između pravnih i fizičkih lica, drugačiji raspored poreskih prihoda između različitih nivoa vlasti, kao i izmjenjen odnos između direktnih i indirektnih poreza. Stoga je ona

⁴¹ Popović, Dejan. 1997. Nauka o porezima I poresko pravo, Beograd: Savremena administracija, str. 290.

⁴² Raičević, Božidar. 1993. Poreski sistem I poreska politika u privrednoj reformi, Beograd: Institut društvenih nauka-Centar za ekonomska istraživanja, Beograd, str. 275.

povezana sa brojnim problemima: nov raspored poreskog tereta izaziva otpor one strane kojoj se teret povećava, u period reforme nastaju značajni gubici prihoda kao i potreba da se u relativno kratkom vremenu izvrši značajna promjena zakonske regulative. Ovaj oblik reforme koriste zemlje koje uz reformu poreskog sistema nastoje da uvedu i tržišne uslove privrednog ulaganja.

Drugi oblik je parcijalna poreska reforma koja se sastoji iz "finog" uskladjivanja poreskog sa ekonomskim sistemom, tako da je odlikuju promjene parcijalne prirode. Fakti ki predstavlja nastavak radikalne reforme, jer se u poreskom sistemu stalno nešto mijenja, dopunjuje i prilagođava. Iz tih razloga je ova vrsta reforme poreskog sistema stalno prisutna. Međutim, i ovdje se javljaju određene grupe ranije privilegovanih osoba koje nastoje da opstruišu implementaciju novih poreskih propisa. S druge strane, zbog stalnih promjena gubi se povjerenje u stabilnost poreskog sistema, što direktno destimuliše domaća i strana ulaganja.

Zemlje u tranziciji imaju zadatak da uspostave nov poreski sistem bez ikakvog kontinuiteta sa starim. Uz prisustvo budžetskog deficita, porasta javnih rashoda, deficit u bilansu plaćanja, nedostatka opšte poreske kulture i oskudnog iskustva poreske administracije bilo je gotovo nemoguće ostvariti ovaj cilj. Naime, mnoge zemlje u tranziciji su pokušavale da iskopiraju poreske zakone razvijenih zemalja, što se pokazalo kao greška zbog postojanja brojnih razlika između u ovih zemalja. Iz tih razloga, promjene u poreskim sistemima su vršene esto, što uslovljava neizvjesnost kod poreskih obveznika i pospiješuje upotrebu poreske evazije.

Poreska evazija prisutna je većoj ili manjoj mjeri u svim poreskim sistemima. Uspiješno suprostavljanje izbjegavanju plaćanja poreza prvi je izazov za poresku vlast i administraciju. U tom, kao i u svakom nadmetanju, dok jedan gubi drugi dobija. Ako se država uspiješno suprostavlja ovoj pojavi, koristi ima državni budžet, a time i svi građani, dok izvjesni pojedinci gube izvor brzog i lakog bogatstva.

Izgradnja efektivnog i efikasnog poreskog sistema u zemljama u tranziciji podrazumijeva savlađivanje naslijeđa prethodnog sistema i to, najprije, u slijedećim tačkama:

1. Karakteristike naslijeđene strukture privrednog sistema koji ne dozvoljava, ili bar otežava, ulazne ili ubiranje određenih poreza;
2. Nerazvijena poreska administracija;
3. Nekvalitetna i nepouzdana, neophodna baza podataka ;
4. Odsustvo faktičke političke podrške za sprovođenje poreske reforme.

Da bi se ostvario bazi ni cilj poreskog sistema, to je efikasno i pravedno prikupljanje javnih prihoda neophodnih za alimentiranje predvi enih javnih rashoda, reformom poreskog sistema moraju se ispuniti slijede i zahtjevi:

- a. Izdašnost (dovoljnost) poreskih prihoda, što e omogu iti nesmetano pokri e državnih rashoda, bez upotrebe dodatnih izvora finansiranja;
- b. Efikasnost, što zna i da poreski sistem treba da omogu i minimiziranje distorzivnih efekata koji porezi izazivaju u proizvodnji, potrošnji i ostvarenim prihodima;
- c. Transparentnost, koja zna i jasnost poreskih zakona sa minimalnim koriš enjem diskrecionih ovlaš enja poreske vlasti i bez estih promjena;
- d. Pravednost, koja se postiže upotrebom progresivnog oporezivanja dohotka fizi kih lica i uvo enjem akciza na luksuzne proizvode, na prihodovnoj strani,i putem transfera sa socijalnim namjenama na rashodovnoj strani;
- e. Umjerenostporeskog optere enja, koja ima brojne prednosti u odnosu na visoko poresko optere enje koje rezultira u poreskoj evaziji;
- f. Uskla enostporeskih propisa sa me unarodnim poreskim pravilima,radi stvaranja ekonomskih integracija.

Reforma poreske strukture obuhvata reformu direktnih i reformu indirektnih poreza.

Reforma direktnih poreza obuhvata reformu poreza na dobit pravnih lica i reformu poreza na dohodak fizi kih lica.Reforma poreza na dohodak gra ana treba da rezultira u uvo enju sinteti kog tipa ovog poreza.Pri formulisanju i implementaciji ovog poreskog oblika treba biti pažljiv da ne dodje do inflatornih kretanja, kao i pri formulisanju poreskih olakšica.Kod reforme poreza na dobit preduze a mora se voditi ra una da u primjeni bude jednobrazna poreska stopa, koja e biti dovoljno visoka da obezbjedi jednakost u oporezivanju društva lica i društva kapitala.Tako e, poreske olakšice i poreski podsticaji moraju biti precizno formulisani kako ne bi stvarali nedoumice i ostvarili dodatni proctor za izbjegavanje pla anja poreza.

Reforma indirektnih poreza odnosi se na porez na promet i akcize.Kod poreza na promet najprije treba riješiti dilemu da li koristiti jednofazni porez na promet u maloprodaji ili porez na dodatu vrijednost.Naime, ovdje je najbolja solucija da jednofazni porez na promet bude prelazno riješenje do stvaranja administrativnih i tehni kih uslova za uvo enje PDV-a.Najve i broj evropskih zemalja u tranziciji je prihvatilo model EU.S druge stane, akcize se uvode na promet onih proizvoda iju potrošnju treba obeshrabriti (alkoholna pi a i duvanske prera evine), ili poreskim instrumentima povezati sa eksternalijama koje izazivaju (naftni derivati), ili ostvariti socijalne ciljeve (luksuzni proizvodi).

Svakako treba naglasiti da reforma poreske administracije predstavlja ključnu tačku za uspjeh poreske reforme u cijelini. Izgradnja efikasne poreske administracije podrazumijeva, ne samo rad na unaprijeđenju efikasnosti neposredne primjene poreskih propisa već i:⁴³

1. Obrazovanje i upućivanje poreskih obveznika u razloge zbog kojih plaćaju poreze i podizanje njihove poreske vlasti;
2. Pružanje profesionalne pomoći, posebno velikim poreskim obveznicima, ali i svima koji žele da plate porez, a imaju problema u razumijevanju propisa;
3. Snižavanje administrativnih troškova naplate poreza, ali i troškova plaćanja poreza, koji terete poreske obveznike, putem pojednostavljenja administrativnih procedura.

Na kraju, službenici poreske administracije moraju biti profesionalno osposobljeni i obučeni za rad u poreskoj administraciji i dobro plaćeni radi smanjenja mogućnosti korupcije, s jasno izgrađenim sistemom i politikom sankcija.⁴⁴

Novokreirani poreski sistem treba maksimalno da ispoljava neutralna dejstva, kako bi poreski teret bio pravi i raspoređen. Savremena fiskalna teorija smatra neutralnu poresku politiku superorniju u odnosu na aktivnu politiku selektivnih poreskih olakšica i diferenciranih poreskih stopa, iz razloga koji su vezani za koncept tzv. Pareto optimalnosti u alokaciji ekonomskih resursa. Pareto optimum se definiše kao takva alokacija resursa pri kojoj nikakvo pomijeranje lica ne može poboljšati položaj jedne grupe lica, a da se pri tome ne pogorša položaj druge grupe lica u toj mjeri da je ukupan neto efekat negativan.

5.2. Reforma poreza na dohodak

Porez na dohodak je neposredni porez koji se ubira iz dohotka građana. S obzirom na tu činjenicu, on se na odgovarajućim načinima prilagođava sposobnostima njegovog plaćanja i postiže i pravednija raspodjela dohotka nakon oporezivanja. S tog stanovišta, porez na dohodak je superioran u odnosu na druge poreze, kao npr. PDV. Osim toga, od svih poreza koji se susreću u savremenim poreskim sistemima, porez na dohodak najzastupljeniji je, s obzirom na izdašnost, ali

⁴³ Raičević, Božidar; Nenadić, Jelena. 2005. Srbija i Crna Gora o izvodljivosti-poreski aspekti, Beograd: tematski broj časopisa Ekonomist br. 1. str. 158.

⁴⁴ Turović -Todorović, Jadranka. 2005. Poreska reforma kao preduslov pristupanja EU, Niš: časopis ekonomske teme 1-2 Ekonomski fakultet Niš, str. 233-239.

istovremeno i najsloženiji poreski oblik. Kada su manje razvijene države u pitanju, treba ista i da porez na dohodak fizičkih lica predstavlja oblik direktnog poreza koji, iako u ovakvim državama ima skromniji značaj od indirektnih poreza, predstavlja jedan od osnovnih kriterijuma procjene o poreznom teretu i poslovnoj klimi u određenoj državi.⁴⁵

Teorija javnih finansija poznaje tri sistema oporezivanja dohotka fizičkih lica: cedularni, sintetički i mješoviti sistem. S obzirom na to da je mješoviti sistem bio u primjeni u malom broju zemalja, odnosno da su u prvih dva sistema oporezivanja dohotka apsolutno dominantna, akcentirana kod reformi u zemljama u tranziciji je upravo na njima: cedularnom i sintetičkom oporezivanju građana. Cedularni (analitički ili parcijalni) sistem oporezivanja polazi od koncepta da svaka vrsta obveznikovih prihoda, bez obzira na to po kom je osnovu stečena, oporezuje posebnim porezom ija je stopa proporcijalna. S druge strane, sintetički (globalni) sistem oporezivanja zasnovan je na pretpostavci po kojoj sve prihode koje poreski obveznik ostvari u određenom periodu (najčešće kalendarska godina) treba oporezivati jednim porezom, ija je stopa, po pravilu, progresivna.

Za razliku od cedularnog, koji je objektivni, sintetički porez na dohodak je subjektivni porez. Globalni porez na dohodak je u većem skladu sa socijalno-političkim principima oporezivanja i kao takav postao je dominantan oblik oporezivanja dohotka građana u savremenim poreskim sistemima. U zemljama u tranziciji treba voditi računa o tome da se uvođenjem sintetičkog poreza na dohodak broj poreskih obveznika značajno mijenja, da se liberalizacijom cijena i uklanjanjem proizvodnih kvota smanjuje broj informacija dostupnih poreskoj upravi, te da se podsticanjem usluga i malog biznisa povećava dio ukupnog dohotka koji nastaje u dijelu privrede koji je najteže oporezivati. I dok veliki broj država, prateći ovakav pristup, primjenjuje globalni porez na dohodak, u Republici Srpskoj se krenulo od mješovitog sistema, do cedularnog, koji je sada dominantan. U osnovi mješovitog modela, poreza na dohodak nalazi se kombinacija cedularnog i komplementarnog (godišnjeg) oporezivanja dohotka fizičkih lica: U okviru cedularne komponente oporezivanja, koja je u sistemu poreza na dohodak građana u RS dominantna, prihodi iz različitih izvora se oporezuju u trenutku nastanka – po odbitku ili akontativno po prijavi. Svi prihodi fizičkih lica su u tom smislu razvrstani u pet kategorija, pri čemu se svaka vrsta prihoda oporezuje odvojeno (po posebno utvrđenim pravilima). Pored oporezivanja u trenutku nastanka prihoda, fizička lica-rezidenti RS, obavezni su da na kraju fiskalne godine saberu ukupan godišnji prihod i, ukoliko nisu akontativno, plate tzv. godišnji porez na dohodak građana.

⁴⁵ Raičević, Božidar; Ranđelović, S. Da li su porezi u Srbiji visoki? (<http://homer.ekof.bg.ac.yu/savjetovanje/index.php>)

Jedno od pitanja oko koga se dugo vodila polemika u teoriji javnih finansija, a kada je u pitanju porez na dohodak, jeste da li za poreskog obveznika uzeti pojedinca ili porodicu.⁴⁶ Pitanje je važno s aspekta ostvarivanja ravnopravnosti u oporezivanju, ali i iz fiskalnih razloga. Osim dileme oporezovati porodicu ili pojedinca, kod utvrđivanja definisanja poreskog obveznika, bitno je određivanje rasprostiranja poreske obaveze. Kod određivanja rasprostiranja poreske obaveze, kao odlučujuća činjenica za određivanje obveznika poreza na dohodak uzima se rezidenstvo, što je slučaj i u Republici Srpskoj. Druge dvije mogućnosti za definisanje obveznika poreza na dohodak mogu da budu: državljanstvo (primjenjuje se samo u SAD) i izvor dohotka koji određuje teritoriju na kojoj je dohodak ostvaren.

Kada je u pitanju određivanje poreske osnovice, treba imati u vidu da teorijska koncepcija "ekonomskog dohotka" jeste nova vrijednost neto povećanja moguće potrošnje građana u određenom vremenu.⁴⁷ Ovakva definicija dohotka uobičajeno obuhvata: plate, profite, najamnine, dohotke od imovinskih prava, dividende i kamate. Pored toga, ovdje se uračunavaju i doprinosi za penzijsko i zdravstveno osiguranje, kao i druge vrste osiguranja zaposlenih i razne vrste transfera zaposlenima. Konačno, u izvore dohotka je potrebno obuhvatiti i razne oblike dodatnih primanja u novcu, nature ili inženjem, kao i imputiranu vrijednost dohotka-dohotka koji se "pripisuju" na osnovu vlastitog rada, na primjer, u slučaju. Odmah je potrebno napomenuti da ovako široko definisan sintetički dohodak nije moguće obuhvatiti u praksi, te se značajan dio izuzima iz praktičnih, kao i iz ekonomsko-razvojnih i socijalno-političkih razloga. Iskazivanje i uvažavanje ličnih i porodičnih prilika obveznika u sistemu oporezivanja dohotka fizičkih lica zahtijeva ugradnju standardnih i nestandardnih odbitaka.

Kada je porez na dohodak u Republici Srpskoj u pitanju, nakon 2000. došlo je do donošenja novog Zakona i određenih promjena u odnosu na raniji sistem. Osnovica je proširena i uključila je ranije ranije neoporezovane topli obrok, regres za godišnji odmor i slično. U RS su prihodi socijalno-političke prirode široko postavljeni, brojni su i ekstenzivni. Tako, u RS da bi se obezbijedila pravičnost oporezivanja i realizacija socijalnih ciljeva, ne podliježu oporezivanju penzije, porezi po pravima ratnih vojnih invalida, organizovana socijalna i humanitarna pomoć, stipendije do određenog iznosa i tako dalje.

Reformom iz 2002. godine u Republici Srpskoj, kada je i formirana poreska uprava, donesen je Zakon o porezu na dohodak građana,⁴⁸ koji je imao sve

⁴⁶ Popović, Dejan. 2006. Poresko pravo, Beograd: Cernosin, str. 282-290.

⁴⁷ Stojanović, Aleksandar; 2007. Poreski sistemi zemalja u tranziciji, Sarajevo: Revicon, str. 91.

⁴⁸ Službeni glasnik RS, broj 51/01

karakteristike mješovitog na ina oporezivanja. Porez na dohodak građana plaćao se na neto prihode iz sljedećih izvora: li na primanja, prihoda od poljoprivrede i šumarstva, samostalne djelatnosti, autorskih prava, patenata i tehničkih unaprjeđenja, kapitala i kapitalnih dobitaka. Stopa poreza na prihode iz ovih izvora iznosila je 10%. Na kraju godine plaćao se porez na sintetički godišnji prihod građana. Obveznik godišnjeg poreza na dohodak građana bio je rezident RS za dohodak veći od 4 prosječne godišnje neto plate u Republici Srpskoj u godini za koju se utvrđuje porez, a prema podacima nadležnog organa za statistiku. Godišnji dohodak činio je zbir neto prihoda od: li njih primanja, samostalne djelatnosti, autorskih prava, patenata i tehničkih unaprjeđenja, kao i kapitala. Osnovica se umanjivala za 10%, pa se na istu plaćao porez od 10%. Poreski obveznik je imao prava da umanjuje poreske osnovice za izdržavane članove porodice, čiji iznos nije mogao biti veći od 50% poreske osnovice.

Od 1. januara 2007. godine nove reforme u oblasti oporezivanja: primjenjivao se novi Zakon o porezu na dohodak.⁴⁹ Poreska stopa je progresivna i iznosi :

1. 0% za godišnji dohodak manji od 12 najnižih plata u RS utvrđenih kolektivnim ugovorom;
2. 10% na iznos preko 12 najnižih plata;
3. 15% na iznos iznad 4 prosječne godišnje plate u RS.

U sistemu oporezivanja dohotka građana se uvodi i povrat poreza po osnovu izdržavanih članova i rješavanja stambenog pitanja (odnosno plaćene kamate na stambeni kredit). Za poresku 2007. godinu granični iznos izmeću dohotka oporezivanog po višom i nižom poreskom stopom je bio 25008 KM. Ovaj iznos je promijenjiv i kreće se u skladu sa promjenom prosječnih zarada u RS.⁵⁰ Neoporezivi iznos (iznos na koji se primjenjuje nulta poreska stopa) takođe je podložan promjenama i mijenja se u skladu sa odlukom o visini najniže plate koji dogovaraju Vlada RS i Savez sindikata RS. Za poresku 2007. godinu ovaj iznos je bio 2460 KM ili 205 KM mjesečno, a za 2008. godinu 3000 KM, odnosno 250 KM mjesečno. Zbirna stopa doprinosa na neto platu iznosila je 42%.

Ovakav sistem oporezivanja u RS (sistem oporezivanja neto plata po stopi 10% i 15%) bio je aktuelan u periodu: 1. januar 2007. do 31. decembar 2008. godine, a nakon toga se prešlo na obračun dohotka po bruto principu i oporezivanje po jedinstvenoj stopi od 8% i neoporezivim dijelom dohotka od 300 KM na mjesečnom nivou, odnosno 3600

⁴⁹ Službeni glasnik RS, broj 91/06

⁵⁰ Za poresku 2008. godinu iznosio je 28080 KM, a od 1.1.2009. godine ukida se progresivno oporezivanje

KM na godišnjem nivou.⁵¹ Prilikom prelaska na bruto model obra una dohotka, budžet Republike Srpske odrekao se prihoda od poreza na dohodak u korist prihoda fondova, kako bi opterećenje za privredu bilo na istom nivou. Prelaskom na bruto princip obra una plata i stope doprinosa su postale uporedive sa zemljama okruženja, što predstavlja još jedan korak ka usklaivanju sa evropskim standardima. Ukoliko se upoređi stopa poreza na dohodak sa stopama ostalih zemalja u regionu, pa i u Evropi, može se ista i da je Republika Srpska imala najmanju stopu poreza na dohodak.

Tabela 5.3. Uporedni prikaz poreza i doprinosa u RS i zemljama okruženja.(2009).

Redni broj		RS	FBiH	Srbija	Hrvatska	Crna Gora	Makedonija
1.	Stopa poreza na dohodak	8%	10%	12%	15%-45%	9%	10%
2.	Neoporezivi dio dohotka u (KM)	300	300	110	488	0	223
3.	Stopa poreza na dobit	10%	10%	10%	20%	9%	15%
4.	Stopa PDV-a	17%	17%	18% i 8%	23% i 10%	17% i 7%	185 i 5%
5.	Zbirna stopa doprinosa	30.60%	41.50%	35.80%	37.20%	30%	

Izvor:<http://www.vladars.net>-Ministarstvo finansija (modifikovano),(17.6.2016.-21:05h).⁵²

Iz prethodne tabele je vidljivo da su stope poreza i doprinosa na plate u RS bile jedne od najnižih. Usljed toga, kao i zbog opravdanih zahtjeva za povećanje stope

⁵¹ Ovaj iznos je od 1.8.2010.godine smanjen na 250 KM,a od 1.2.2011.je ukinut

⁵² <http://www.vladars.net>-Ministarstvo finansija (modifikovano),(17.6.2016.-21:05h).⁵²

doprinosa u cilju održavanja socijalne politike i statusa socijalno ugroženih kategorija stanovništva, izvršena je izmjena i dopuna Zakona o porezu na dohodak i doprinosima. Tako je 1.2.2011.godine u Republici Srpskoj na snazi povećana stopa doprinosa na bruto platu u iznosu od 33 % , ukinut je neoporezivi dio plate od 250 KM, povećana je stopa poreza na dohodak sa 8 % na 10 % , a uvedeno je i oporezivanje oporezivanje dividende.

Te reforme u oblasti oporezivanja dohotka pokazuju da se traga za odgovarajućim riješenjem, koje, o to još nije pronađeno. Izbor modela oporezivanja zavisi od toga kojim kriterijumima se pridaje veći značaj, recimo: da li je važnija ekonomska efikasnost i međunarodna konkurentnost ili pravednost. Može se zaključiti da je prethodni sistem bio konkurentniji, dok novi sistem obezbijuje veću u ekonomsku efikasnost, koja je u datom trenutku u Republici Srpskoj, neophodna.

5.4.Porez na dohodak u Republici Srpskoj, Bosni i Hercegovini i zemljama okruženja

Kada govorimo danas u momentu izrade ovog diplomskog rada (juli 2016.godine), u upotrebi je, Zakon o porezu na dohodak, koji je stupio na snagu 1.septembra 2015.godine. Porez na dohodak fizičkih lica obračunava se i plaća na dohodak od:

1. li na primanja,
2. samostalne djelatnosti,
3. autorska prava, prava srodnih autorskom radu i prava industrijske svojine,
4. kapitala,
5. kapitalnih dobitaka,
6. iz stranih izvora,
7. ostalog dohotka.

Porez na dohodak plaća se po stopi od 10 % , osim na dohodak malog preduzetnika i dohodak iz stranih izvora, koji se plaćaju u skladu sa posebnim odredbama ovog zakona. Poreski obveznik je fizičko lice koje po odredbama ovog zakona ostvaruje oporezivi dohodak tj. ako je rezident Republike Srpske ili nerezident za dohodak ostvaren u Republici Srpskoj. Osnovica poreza na dohodak je razlika između ukupnih prihoda ostvarenih u jednom poreskom periodu i ukupnih rashoda koji se priznaju u skladu sa ovim zakonom. Porez na dohodak ostvaren po osnovu radnog odnosa ne plaća se na:

- a. Otpremninu prilikom odlaska u penziju;
- b. Otpremninu prilikom prestanka radnog odnosa;
- c. Naknadu troškova iz zdravstvenog osiguranja, osim naknade plate;

- d. Jednokratnu pomoć po osnovu rođenja djeteta;
- e. Jednokratnu pomoć u slučaju smrti zaposlenog ili člana njegove uže porodice ili teške invalidnosti ili dugotrajne bolesti zaposlenog;
- f. Jednokratnu pomoć za sanaciju štete nastale uslijed elementarnih nepogoda ili prirodne katastrofe;
- g. Poklona koji daju poslodavci za djecu zaposlenih;
- h. Naknadu troškova za smještaj, zaposlenom za privremeni rad u drugom mjestu gdje obavlja djelatnost;
- i. Naknadu putnih troškova i dnevnica zaposlenih u svrhu službenih putovanja;
- j. Naknade troškova prevoza na posao;
- k. Troškove toplog obroka, najviše 4,5 KM po zaposlenom;
- l. Kamatu na naplaćena potraživanja iz radnog odnosa.

Poreska osnovica poreza na dohodak od ličnih primanja umanjuje se za:

- 1. Lični odbitak poreskog obveznika u iznosu od 2400 KM na godišnjem nivou;
- 2. 900 KM, na godišnjem nivou, po svakom izdržavanom članu uže porodice;
- 3. Iznos kamate plaćene na stambeni kredit.

Porez po odbitku za svaki pojedinačno ostvareni dohodak plaća se u momentu isplate ličnih primanja, ostalog dohotka, dohotka na autorska prava i dohotka od kapitala a svi ostali porezi se plaćaju na osnovu poreske prijave.⁵³

Od 1.2.2011.godine stopa poreza na dohodak građana u Republici Srpskoj povećana je sa 8% na 10% (uz to je ukinut neoporezivi dio dohotka u iznosu od 250 KM). a zbirna stopa doprinosa na bruto platu sa 30,6% na 33%. Ova povećanja su došla u nepovoljno vrijeme za privredu pogotovo svjetskom ekonomskom krizom, pa se može očekivati da će ovo povećanje stopa poreza i doprinosa imati negativne posljedice na zaposlenost. Međutim, kao što se vidi iz naredne tabele i danas, jula 2016 godine, stope poreza i doprinosa u RS još uvijek su među najnižim u regionu.

⁵³ Izvor: Službeni glasnik Republike Srpske, broj 60/15,

Tabela 5.5. Usporedni prikaz stopa poreza i doprinosa u RS i zemljama okruženja u (2016) godini.

Redni broj		RS	FBiH	Srbija	Hrvatska
1.	Stope poreza na dohodak	10%	10.00%	10%-15%-20%	12%-25%-40%
2.	Neoporezivi dio dohodka (u KM)	200	380	50	600
3.	Zbirna stopa doprinosa na bruto platu	33.00%	41.50%	37.80%	37.20%

Izvor: <http://www.vladars.net>- Ministarstvo finansija.(modifikovano),(17.6.2016.-21:35h).⁵⁴

Bilansna izdašnost poreza, mjerena kao odnos napla enog poreza prema BDP-u, naro ito je zna ajna u slu aju kada se radi o makroekonomski važnim porezima kao što je porez na dohodak gra ana.U slu aju poreza na dohodak gra ana bilansna izdašnost zavisi od makroekonomskih faktora, osnovnih parametara poreza i stepena naplate poreza.Najvažniji makroekonomski faktor koji uti e na izdašnost poreza na dohodak gra ana jeste stopa zaplenosti, dok je uticaj vrijednosti imovine koja generiše oporezivi dohodak (vrijednost kapitala i imovine, nivo štednje, kretanja cijene kapitala i imovine i dr.) na bilansnu izdašnost manja.Bilansna izdašnost poreza na dohodak gra ana klju no zavisi od poreskih parametara kao što su:visine poreskih stopa, nivo od kog po inje progresija i intezitet progresije (ako postoji), visine neoporezivog dijela dohotka, brojnost i razmjene poreskih osloba anja i drugo.Bilansna izdašnost zavisi i od stepena naplate poreza, koja klju no zavisi od performansi poreske administracije i nivoa poreskog morala.

Tabela 5.6. Porez na dohodak gra ana kao dio BDP-a u RS (2011-2015)godina.

Redni broj	Godina	Naplata poreza na dohodak gra ana	BDP	%
1	2011	192.000.000	8.682.000.000	2.2
2	2012	199.600.000	8.585.000.000	2.3
3	2013	211.200.000	8.673.000.000	2.5
4	2014	219.700.000	8.726.000.000	2.6
5	2015	230.900.000	8.992.000.000	2.6

Izvor: <http://www.vladars.net>- Ministarstvo finansija (modifikovano), (18.6.2016.-20:20h).⁵⁵

⁵⁴ <http://www.vladars.net>- Ministarstvo finansija.(modifikovano),(17.6.2016.-21:35h).

Bilansna izdašnost poreza na dohodak u Republici Srpskoj je niska a trend posljednjih nekoliko godina nam govori da ona raste što je svakako dobar pokazatelj stepena ostvarenja naplate poreza.

O iznimnom znaenju finansijske uloge poreza na dohodak grana u savremenim državama može se sa mnogo više argumenata govoriti kada se dobije uvid u visoko sudjelovanje prihoda od poreza na dohodak u ukupnim poreskim prihodima. Iz slijede e tabele vidi se u eš e poreza na dohodak grana u ukupnim javnim prihodima koji su u nadležnosti Poreske uprave RS u posljednjih pet godina:

Tabela 5.7. U eš e prihoda od poreza u ukupnim prihodima.

Redni broj	Vrsta prihoda	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
1.	I.Poreški prihod	1.389,1	89.9	1.451,1	90.9	1.460,4	92	1.534,9	96.7	1.574,8	92.1
2.	Transferi sa JP UIO	1.043,8	67.5	1.116,1	69.9	1.121,6	70.7	1.184,0	74.6	1.207,3	70.6
3.	Porez na dobit	137,4	8.9	121,5	7.6	115,3	7.3	118,5	7.5	123,4	7.2
4.	Porez na dohodak	192,0	12.4	199,6	12.5	211,2	13.3	219,7	13.8	230,9	13.5
5.	Drugi porezi	15,9	1.1	13,9	0.87	12,4	0.8	12,7	0.8	13,1	0.8
6.	II.Neporeski prihod	155,3	10.1	144,7	9	126,6	8	129,8	8.2	134,3	7.9
7.	Takse i kazne	60,5	3.9	63,9	4	59,7	3.8	61,2	3.8	63,4	3.7
8.	Naknade	44,3	2.9	44,7	2.8	44,7	2.8	45,8	2.9	47,4	2.8
9.	Ostali neporeski pr.	50,5	3.3	36,1	2.2	22,1	1.4	22,7	1.5	23,5	1.4
	UKUPNO	1.544,4	100	1.595,8	100	1.587,0	100	1.587,0	100	1.709,1	100

Izvor: <http://www.vladars.net>- Ministarstvo finansija (modifikovano),(19.6.2016.-18:15h).⁵⁶

⁵⁵ <http://www.vladars.net>- Ministarstvo finansija (modifikovano),(18.6.2016.-20:20h).

⁵⁶ : <http://www.vladars.net>- Ministarstvo finansija (modifikovano),(19.6.2016.-18:15h)

Udio poreza na dohodak građana u ukupnim javnim prihodima koje prikuplja Poreska uprava RS i dalje je veoma značajan. Naime, o igledno je da ovaj porez ima najvažniju ulogu od pojedinačnih direktnih poreza u poreskom sistemu Republike Srpske, a otkriva se da je ta uloga jača.

6. EFEKTI POREZA NA DOHODAK I EKONOMSKI RAZVOJ

Djelovanje poreza na dohodak je jedno od osnovnih djelovanja, a usko je vezano za novi koncept fiskalne politike i nefiskalnih ciljeva oporezivanja. Zato se često i postavlja pitanje kako djeluju porezi u privredi, posebno zbog toga što se ovim instrumentima zahvata i preraspodjele preko 50% nacionalnog dohotka.

Oporezivanjem se na nacionalni dohodak može djelovati direktno i indirektno.⁵⁷

Direktno djelovanje se ostvaruje uglavnom direktnim porezima (povećanjem ili smanjenjem poreza), kojim se neposredno djeluje na raspoloživi dohodak nosilaca (vlasnika) dohotka. Povećanjem poreza (posebno progresivnim sistemom poreza na dohodak) smanjuje se raspoloživi dohodak u rukama nosilaca dohotka. No, ukoliko se višim stopama oporezuju niže dohodne grupe, do ide do opadanja sklonosti potrošnji (jer je sklonost potrošnji ove grupe veća), što će, opet dovesti do opadanja potrošnje i novog pada dohotka. Zbog toga politika povećanja poreskih stopa na dohodak mora imati u vidu ova direktna i indirektna djelovanja.

Poreska zahvatanja iz dohotka značajno preraspodijelu nacionalnog dohotka (indirektno djelovanje) po subjektima privrede, granama, regionima i slično, tako da je umjesto vlasnika dohotka (privredni subjekti, stanovništvo), poslije oporezivanja, država postala nosilac dijela nacionalnog dohotka. Struktura potrošnje države i njenih organa razlikuje se od potrošnje privrednih subjekata, stanovništva, te se i takva potrošnja razlikuje odražavajući na nacionalni dohodak. Oduzimanje od određenih privrednih subjekata, preko poreskih zahvatanja, odnosno davanje drugim subjektima (socijalna i brojna druga transferna davanja)-porezima se vrši i značajna preraspodijela dohotka iz socijalnih razloga. U razvijenim zemljama socijalna davanja dostižu često i do visine *per capita* dohotka jedne srednje razvijene zemlje.⁵⁸

⁵⁷ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko. 2009. Menadžment monetarnih i javnih finansija, Beograd: Etnostil. str. 502..

⁵⁸ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko. 2009. Menadžment monetarnih i javnih finansija, Beograd: Etnostil. str. 503.

Tabela 6.1.U eš e doprinosa na socijalno osiguranje u društvenom proizvodu u %.

Redni broj	Država	2000	2004	2007	2011	2014
1	Austrija	14.36	14.12	13.66	14.09	14.76
2	Belgija	13.36	13.36	13.13	13.84	14.05
3	eška	14.39	14.71	14.96	14.64	14.68
4	Danska	0.64	0.11	0.07	0.11	0.07
5	Estonij	10.92	10.33	10.37	11.79	11.15

Izvor: <http://www.OECD.org> (24.06.2016.23:45 h).⁵⁹

Porezi su oblik javne štednje i komponenta nacionalnog dohotka, koji svojim promjenama imaju određena i brojna djelovanja na raspodjelu, preraspodjelu i stvaranje nacionalnog dohotka. Time je definitivno odbacena klasika na teorija o porezu kao žrtvi i samo nereproduktivnom trošenju nacionalnog dohotka, iz koje je proistekla teorija o minimalnosti poreza.

Porezi se i dalje smatraju kao *žrtva* koju privreda i stanovništvo moraju da daju za osrednjene funkcije države (vojska, školstvo, zdravstvo, penziono i socijalno osiguranje, nauka, tehnologija, regionalni razvoj i slično).

Svako povećanje dohotka negativno djeluje na dohodak i ekonomski rast. Smatra se da povećanje poreza multiplikativno djeluje na nacionalni dohodak i zaposlenost, čak i pod pretpostavkom da država tako primljena sredstva troši preko javnih rashoda ponovo u privredu.

Suprotno tome, smanjenje poreza dovodi do oslobađanja dohotka privrednim subjektima i građanima, a to, pod pretpostavkom date sklonosti potrošnji, dovodi do povećanja potrošnje, tj. dohotka (odnosno stope rasta).

Djelovanje poreza na nacionalni dohodak i rast biće različito, što, u osnovi, zavisi od slijedećih faktora:⁶⁰

- a. Da li se prikupljena sredstva troše ili zadržavaju neutrošena u budžetu;
- b. Da li je potrošnja nastala znatno kasnije u odnosu na prikupljena sredstva;
- c. U kom pravcu se usmjeravaju ova sredstva kroz budžet (materijalni rashodi, lični dohodci, privredne i neprivredne investicije, povraćaj poreza, plaćanje kamata na javni dug, stimulacije, reakcije i slično), jer sve ovo ima različite efekte u odnosu na dohodak;

⁵⁹ <http://www.OECD.org> (24.06.2016.23:45 h).

⁶⁰ Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko. 2009. Menadžment monetarnih i javnih finansija, Beograd: Etnostil, str. 503.

- d. Da li se radi o direktnim ili indirektnim porezima, s obzirom da je njihovo djelovanje na dohodak različito.

Posebno je pitanje da li se oporezuje ukupan dohodak, li ni dohotci ili akumulacija. Ukoliko se oporezuje ukupan dohodak, efekti redistribucije su znatno manji, u odnosu na oporezivanje li nih dohodaka. Ukoliko se oporezuje akumulacija (osnova razvoja) porezi imaju neposredniju vezu sa materijalnom osnovom razvoja društva. Zbog toga postoji težnja da se porezi sve više zasnivaju ili na dohotku ili na akumulaciji, jer oni, to je o to, postaju snažno sredstvo ekonomske politike, kojim se djeluje na ponašanje i raspodjelu nacionalnog dohotka.

Redistribuciji dohotka posebno doprinosi sistem poreza i transfernih rashoda, jer svako uplaćivanje poreza prouzrokuje preraspodjelu dohotka. Preraspodijela može imati veće ili manje progresivne efekte, zavisno od toga kakve se vrste poreskih stopa i uopšte poreza primjenjuju, odnosno sprovode, i kakvi efekti žele da se ostvare.

7.ZAKLJU AK

Sve do 1997.godine sistem harmonizacije direktnog oporezivanja u EU je bio vrlo skroman.Naime, do tada su postojale samo direktive o spajanjima, te o društvima majka-ker koje su, skupa sa utvr enim arbitražnim postupkom, bile, prije svega, usmjerene ka rješavanju pitanja dvostrukog oporezivanja, dok je uskla ivanje oporezivanja dobiti i dalje ostalo otvoreno.Poreski paket 1997.godine trebao je smanjiti razlike u oporezivanju dobiti i dohotka me u zemljama lanicama EU, usmjeriti sisteme direktnog oporezivanja više ka ostvarenju ciljeva zajedni kog tržišta, te usmjeriti sistem direktnog oporezivanja u cilju pove anja zaposlenosti u EU.

Poreska konkurencija je jedan aspekt konkurencije me u jurisdikcijama u okviru koga se države me usobno takmi e u nastojanjima da privuku kapital preferencijalnim poreskim pravilima.Poreska konkurencija je poželjna iz više razloga.Najvažnije, ona pomaže ekonomski rast ohrabrivanjem političara da usvoje razumnu poresku politiku.Fenomen poreske konkurencije izaziva, me utim i negativne efekte.Naime, poreska konkurencija otvorila je potpuno nove mogu nosti za kompanije i pojedince da minimiziraju i izbjegavaju poreze.

Poreske reforme su imanentna pojava u svim tranzitornim ekonomijama, jer je bilo neophodno prilagoditi poreske sisteme novim ekonomskim prilikama i izvršiti usaglašavanje sa rješenjima iz najrazvijenijih zemalja.Me utim, pri koncipiranju novog poreskog sistema, pored konsultovanja propisa iz zemalja EU, neophodno je uzeti u obzir i specifi nosti svake zemlje.Ovdje se, prije svega, misli na makroekonomske, mikroekonomske i monetarne karakteristike svake zemlje, njene istorije i kulturološke osobnosti, kao i mogu nosti za implementaciju poreskih propisa, u smislu kadrovskih i tehni kih potencijala poreske uprave.

Poreske reforme uslovljavaju odre eni razlozi, kao što su:smanjenje fiskalnog optere enja, pove anje pravi nosti u raspodijeli fiskalnog tereta, uskla ivanje poreskog sa ekonomskim sistemom, harmonizacija poreskih struktura u cilju ja anja me unarodnih ekonomskih integracija, itd.

Zemlje u tranziciji imaju zadatak da uspostave nov poreski sistem bez ikakvog kontinuiteta sa starim.Uz prisustvo budžetskog deficita , porasta javnih rashoda, deficita u bilansu pla anja, nedostatka opšte poreske kulture i iskustva poreske administracije bilo je gotovo nemogu e ostvariti ovaj cilj.Naime, mnoge zemlje u trnziciji su pokušavale iskopiraju poreske zakone razvijenih zemalja, što se pokazalo kao greška zbog postojanja brojnih razlika izme u ovih zemalja.Iz tih razloga, promjene u poreskim zakonima su vršene esto, što uslovljava neizvjesnost kod poreskih obveznika i pospiješuje upotrebu poreske evazije.

Republika Srpska, kao dio BiH, koje je kandidat za punopravno članstvo u EU, mora imati značajne napore u usklađivanju svoga zakonodavstva sa pravnim propisima EU. Posebni značaj u svemu tome ima poreski sistem i njegovo prilagođavanje direktivama i drugim pravnim aktima iz Evropske unije. Poreska reformna stremljenja koja su prisutna među članicama EU su u velikoj mjeri inkorporirana u poreski sistem Republike Srpske. Republika Srpska je od 2001. godine pokrenula značajne reforme u oblasti poreskog sistema koje su obezbijedile smanjenje poreskog opterećenja, koje je jedno od najnižih u regionu.

Donošenjem Zakona o Poreskoj upravi 2001. godine, koji predstavlja sastavni dio paketa poreskih zakona, započeo je proces poreske reforme i izgradnja jednog novog poreskog sistema i poreske politike u Republici Srpskoj. Uspostavljen je cjelovit i međusobno usklađen i regulisanja poreskog zakonodavstva. U nadležnosti Republike Srpske su direktni porezi, a od uvođenja poreza na dodatu vrijednost na nivou BiH.

U domenu poreske politike, jedna od bitnih izmjena koja se desila u prethodnom periodu je izmjena načina oporezivanja dohotka. U periodu od 01.01.2007. godine do 31.12.2008. godine u primjeni je bilo oporezivanje neto plata po stopi od 10% i 15%, dok se nakon toga prelazi na obračun dohotka po bruto principu i oporezivanje po jedinstvenoj stopi poreza od 8%. Prelaskom na bruto princip obračuna dohotka, privredni ambijent u Republici Srpskoj je postao uporediv sa okruženjem. Ukoliko se uporedi stopa poreza na dohodak sa stopama ostalih zemalja u regionu, pa i u Evropi, može se istaći da smo imali najmanju stopu poreza na dohodak i tada i sada.

Prilikom prelaska na bruto model obračuna dohotka, Budžet Republike Srpske se odrekao prihoda od poreza na dohodak u korist prihoda fondova, kako bi opterećenje za privredu ostalo na istom nivou. Ovo je bilo od izuzetne važnosti u momentu kada se ekonomska kriza proširila i na privredu Republike Srpske. Pored toga, težnja za stvaranjem povoljnog poslovnog ambijenta se nastavila svih ovih godina.

I na kraju izrade ovog rada konstatujem da su se reforme poreskog sistema Republike Srpske unazad godinama sprovodile u cilju harmonizacije propisa sa propisima Evropske unije i da su prelaskom na bruto princip obračuna plata i stopa doprinosa postale uporedive sa zemljama okruženja, što predstavlja još jedan korak ka usklađivanju sa evropskim standardima, i da su poreske stope na dohodak i doprinosa jedne od najnižih u regionu što svakako može da doprinese privlačenju stranih investicija i smanjenja broja nezaposlenih i što na taj način uspijevamo proizvesti povoljne efekte i socijalno izbalansirane za našu zemlju i samoporeski sistem.

LITERATURA

- Jelić, Barbara. 1997. Javne finansije, Zagreb: Informator.
- Popović, Dejan. 1997. Nauka o porezima i poresko pravo, Beograd: Savremena administracija Beograd.
- Stakić, Budimir; Bara, Slobodan. 2008. Javne finansije, Beograd: Univerzitet Singidunum.
- Komazec, Slobodan. 2006. Monetarne i javne finansije, Beograd: Beogradska poslovna škola.
- Ristić, Žarko, 2010. Finansijski menadžment i ekonomija javnog sektora, Beograd: Etnostil.
- Jelić, Božidar. 1990. Nauka o finansijama i finansijsko pravo, Zagreb: Narodne novine.
- Milivojević, Aleksa; Trklja, Milivoje. 2000. Javne finansije, Ekonomski fakultet Srpsko Sarajevo Univerzitet u Srpskom Sarajevu.
- Komazec, Slobodan; Ristić, Žarko. 2009. Menadžment monetarnih i javnih finansija, Beograd: Etnostil.
- Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje. 2006. Fiskalni sustav i fiskalne politika Europske unije, Zagreb: Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet.
- urovi -Todorović, Jadranka. 2005. Poreska reforma kao preduslov pristupanja EU, Niš: časopis ekonomske teme 1-2, Ekonomski fakultet Niš.
- Raićević, Božidar. 1993. Poreski sistem i poreska politika u privrednoj reformi, Beograd: Institut društvenih nauka-Centar za ekonomska istraživanja, Beograd.
- Raićević, Božidar; Nenadić, Jelena. 2005. Srbija i Crna Gora o izvodljivosti-poreski aspekti, Beograd: tematski broj časopisa Ekonomist.
- Popović, Dejan. 2006. Poresko pravo, Beograd: Cekoš in.
- Stojanović, Aleksandar; 2007. Poreski sistemi zemalja u tranziciji, Sarajevo: Revicon.
- <http://www.OECD.org> (11.06.2016.23:00 h).
- <http://www.OECD.org> (11.06.2016.23:15 h)
- <http://www.vladars.net> (17.06.2016.21:05 h)
- <http://www.vladars.net> (17.06.2015. 21.05.h)
- Službeni glasnik RS, broj 51/01
- Službeni glasnik RS, broj 91/06