

PORESKI SISTEM NEMAČKE

Rezime

Nesmetano funkcionisanje države podrazumeva postojanje efikasnog poreskog sistema, koji predstavlja skup poreskih oblika koji se koriste radi ostvarivanja ciljeva fiskalne politike. Kakva će biti struktura poreskog sistema neke zemlje zavisi od brojnih faktora. Poreski sistem treba shvatiti u dinamičkom smislu, jer jednom utvrđena poreska struktura je važeća u konkretnim uslovima i određenom vremenskom periodu. U promenjenom okruženju dolazi do prekompozicije poreskih oblika, pri čemu se jedni porezi uvode, drugi se transformišu i prilagođavaju novim okolnostima, dok se treći ukidaju.

Ključne reči: porez, poreski sistem, Republika Nemačka.

UVOD

U teoriji javnih finansija još uvek ne postoji jedinstvena definicija poreza. U Nemačkoj se često koristi sledeća definicija: „Porezi su novčani transferi koji nisu protiv usluga za neku posebnu uslugu, i koje administrativne jedinice javnog prava nameću radi ostvarivanja prihoda svima onima kod kojih postoji činjenica za koju zakon vezuje obavezu plaćanja poreza“⁶¹ Rad je strukturiran na sledeći način: prvi deo se bavi „Političkim i ekonomskim uređenjem SR Nemačke“, drugi deo se odnosi na osnivanje Evropske unije, kao i mesto i ulogu SR Nemačke u EU, treći deo se odnosi na sistem i politiku direktnog oporezivanja u SR Nemačkoj (porez na dohodak fizičkih lica, porez na dobit preduzeća i porez na imovinu). Nemački poreski sistem je izuzetno kompleksan, tako da je proces oporezivanja veoma komplikovan. Sadrži oko 40 vrsta različitih poreza na svim nivoima vlasti.⁶² Poreski sistem Nemačke zasniva se na 118 zakona, 418 izuzetaka, 185 obrazaca i 96.000 poreskih policajaca (policies)⁶³ i usklađen je sa Ustavom ove zemlje. Poreski sistem zemlje je modifikovan mnogo puta, kako zbog političkih, tako i iz ekonomskih razloga, što je rezultiralo u nastajanju jednog veoma kompleksnog sistema oporezivanja. Ovo je glavni uzrok što mnogi obveznici angažuju poreske savetnike, kako bi izmirili svoje poreske obaveze.

1. POLITIČKO I EKONOMSKO UREĐENJE SR NEMAČKE

Savezna Republika Nemačka se nalazi u centralnoj Evropi (graniči se sa osam država: na severu izlazi na Severno i Istočno (Baltičko more) gde se graniči sa Danskom. Na istoku se graniči sa Češkom i Poljskom Republikom, na jugu sa Austrijom i Švajcarskom, a na zapadu sa Francuskom, Luksemburgom, Belgijom i Holandijom.)

SRN ima 82,3 miliona odraslih, od čega 42 miliona čine žene. U Nemačkoj živi i 7,3 miliona stranaca (što čini oko 8,8 procenata ukupnog stanovništva), od čega 1,7 miliona Turaka. Prosečni priraštaj iznosi 1,3 dece po ženi. Međutim, i pored toga natalitet je ipak negativan -0,1. Oko 14% stanovnika u Nemačkoj je ispod 15 godina, a 20% iznad 65 godina starosti. Prosečni vek života je 77 godina za muškarce, 82 godine za žene.

Službeni jezik je nemački. Oficijelni pravopis i izgovor je uzet iz tzv. „hoh doč-a“ jezika visokih plemićkih pruskih krugova, ali je, u praksi, u upotrebi nemački sa veoma različitim regionalnim narečjima⁶⁴.

Glavni grad SRN je Berlin, u kome živi 3.404.000 stanovnika.

Za dan državnosti SRN je odabrala 3. oktobar, Dan nemačkog ujedinjenja, odnosno, dan kada su se ujedinile Zapadne i Istočna Nemačka 1990. godine.

Pošto smo već objasnili odakle vodi poreklo i u kom značenju naziv zemlje, da kažemo u najkraćim crtama ponešto i o državnom uređenju: Nemačka je demokratska, parlamentarna, savezna država od 1949. godine.

⁶⁰ Siniša Čabarkapa, Logistička jedinica GŠ VS, Gardijska 7, Beograd, Srbija

⁶¹ (Brummerhoff, D., 2000, str. 222).

⁶² <http://www.howtogermy.com/pages/germantaxes.html>

⁶³ <http://www.economywatch.com/tax/germany/>

⁶⁴ Kao što znate, nemački je službeni jezik i u Švajcarskoj, Belgiji, Luksemburgu i Austriji, a u grupu „germanskih jezika“ spadaju i engleski, danski i holandski.

Politički sistem SRN je višepartijski sistem, u kome vladaju koalicije više stranaka i uglavnom ga reprezentuju sledeće partije: Socijaldemokratska partija Nemačke (SPD), Hrišćanska demokratska unija (CDU), Hrišćanska socijalna unija (CSU), Zeleni (Grüne), Slobodna demokratska partija (FDP).

Ova zemlja, uz skandinavske zemlje, glavni je zagovornik izgradnje socijalne, parlamentarne i kapitalističke države. Politički sistem Nemačke karakterišu političke institucije koje su, zbog veličine zemlje, ali i zbog istorijskih okolnosti, donekle specifične u odnosu na ostale evropske zemlje.

Bundesrat je Savezno veće, zapravo veće 16 pokrajina, ili Federalni Savet.

Bundestag je Savezna skupština građana Nemačke, čije stavove reprezentuju političke partije. Članovi parlamenta se biraju svake pete godine kombinovanim sistemom proporcionalnog i neposrednog biranja. Nemačka je zemlja sa razvijenom svešću o socijalnim pravima i potrebama građana, ali, može se reći, i odgovornosti tih građana prema zajednici i državi. U Nemačkoj je izrazito razvijena svest o potrebi zaštite i očuvanja životne sredine u okviru održivog razvoja, kao i o potrebi da se participira u razvoj EU, koja se doživljava kao nemačka „druga kuća“.

Predsednik SRN je Joachim Gauck, van partijska ličnost. On je na toj dužnosti od 12.03.2012. godine.

Najvažniji izvršni organ vlasti je Bundeskanzleramt (Slika 3), tj. Vlada, na čijem je čelu Kancelar. Sadašnja Kancelarka, dr Angela Merkel, je prvi predsednik vlade u istoriji Nemačke koji potiče iz Istočne Nemačke.

Sudsku vlast u Nemačkoj vrše Savezni ustavni sud Nemačke (Bundesverfassungsgericht), Savezni vrhovni sud (Bundesgerichtshof), Savezni administrativni sud (Bundesverwaltungsgericht) i nekoliko saveznih sudova odgovornih za kontrolisanje nižih sudova organizovanih od strane pokrajina. Kao članica Evropske unije, Nemački pravni sistem podleže i evropskim sudovima, pre svega Evropskom sudu u Luksemburgu (Europäischer Gerichtshof).

SR Nemačka je treća ekonomska sila u svetu, posle SAD i Japana, a ekonomski najjača država u Evropskoj uniji. Po spoljnotrgovinskom izvozu je najuspešnija država u svetu. Nakon ujedinjenja sa DRN, modernizacija i izmena ekonomske strukture Istočne Nemačke je njen najveći ekonomski problem na koga je do sada utrošeno oko 70 milijardi dolara. Nakon 90-ih pojavljuju se i prvi ekonomski problemi u smislu povećane stope nezaposlenih, povećanog životnog veka stanovništva i samim tim većeg budžetskog izdvajanja za nezaposlene i penzionere. Stoga je 2001. pribegnuto smanjenju poreza na dobit i dohodak, ne bi li se podstakla proizvodnja. Ali nemačka privreda se prva oporavila u Evropi nakon izbijanja svetske ekonomske krize 2008. godine. Lanci njenih prodavnica poput EDEK-e, Aldija, Špara, Lidla, Metro-a, itd. šire se na tržišta svih članica EU i donose godišnji obrt od preko 400 milijardi evra.

Nemačka je najvažniji spoljnotrgovinski partner mnogim zemljama u EU. Ona izvozi: mašine, hemikalije, metale i industrijske proizvode, prehrambene proizvode i tekstil. Ali, verujem da će vas iznenaditi podatak da je najvažnija grana nemačke privrede - usluge. U tercijalnom sektoru radi najveći broj zaposlenih, čak 71 %. Posle usluga slede, trgovina, zdravstvo i obrazovanje, pa sektor osiguranja i bankarstva.

Brutonacionalni dohodak Nemačke je 2011. godine iznosio 2,570 milijardi evra, što je iznosilo BDP po glavi stanovnika 31,436 evra. Inflacija je te godine iznosila oko 1,3 %⁶⁵.

2. SR NEMAČKA I EVROPSKA UNIJA – OSNIVANJE I RAZVOJ

Prva inicijativa za integraciju Evrope datira još iz XIV veka: „Još je Dante u Božanstvenoj komediji 1306. godine zaključio da je jedino sredstvo za ujedinjenje to da Evropa ima suverena nad drugim suverenima, što se tumačilo kao pokušaj obnove srednjovekovnog sna Karla Velikog.“⁶⁶

Kičma Evropske unije su Nemačka i Francuska. Nemci vide Evropu u budućnosti kao federaciju nekoliko desetina nacionalnih država čije odnose uređuje federalni ustav sa jakim parlamentom, sopstvenom vladom i predsednikom koji se bira na neposrednim izborima. Francuzi su protiv takve vrste federacije. Oni vide Evropu u budućnosti kao federaciju nacionalnih država sa jakom vladom saradnje kojom bi upravljale nacionalne vlade.

Do ekonomske i monetarne unije, kao najvišeg oblika regionalne ekonomske integracije, evropske države su prošle kroz sve faze regionalne integracije sa različitim periodom trajanja. Ono što je karakteristika evropske ekonomske integracije je da je vertikalno produblјivanje ekonomske integracije pratilo i njeno horizontalno širenje.

1951. Godine – U Parizu, 18. aprila 1951.godine, Francuska, Zapadna Nemačka, Italija, Belgija, Holandija i Luksemburg potpisale su Ugovor o osnivanju Evropske zajednice za uglj i čelik. Ugovor je stupio na snagu godinu dana kasnije sa rokom važenja na 50 godina. Cilj ugovora bio je da se pod zajedničku kontrolu stavi proizvodnja i distribucija uglja i čelika.

1957. Godine – U Rimu, 27.marta 1957. godine, iste države potpisale su Ugovor o osnivanju Evropske zajednice za atomsku energiju i Ugovor o osnivanju Evropske ekonomske zajednice (EEC). Cilj

⁶⁵ Podaci iz Vikipedije: <http://sr.wikipedia.org/wiki/Nemačka>

⁶⁶ Janjević, M. (2005): Ustav Evrope (Beograd, Sl. Glasnik) str. 11

Evropske ekonomske zajednice bio je uspostavljanje zajedničkog tržišta radi podsticanja preduzetništva, konkurencije i razmene. Ukidanje međusobnih carina nije otklonilo brojne fizičke, tehničke i poreske prepreke u međusobnoj trgovini i prometu. Iz tog razloga usvojena je jedinstvena carinska tarifa i formirana carinska unija. Ovi ugovori su potpisani na neodređeno vreme.

1991. Godine –U Mاستrihtu decembra 1991.godine države članice EEC potpisale su Ugovor o EU koji je stupio na snagu 1. novembra 1993.godine. Ugovorom o EU Evropska ekonomska zajednica (EEC) prerasla je u Evropsku uniju (EU). Sa prerastanjem EEC u EU uspostavlja se zajednička spoljna i bezbedonosna politika i saradnja u oblasti pravosuđa i unutrašnjih poslova, uvodi se pojam državljanstva, zajednička ekonomska politika proširuje se na zajedničku saobraćajnu politiku. Ugovorom o EU ozvaničeno je uvođenje monetarne unije (EMU). Uređen je sistem centralnih banaka i osnivanje Evropske centralne banke (ECB) kao samostalne i nezavisne institucije i institucionalnog stuba monetarnog sistema buduće EMU.

1996. Godine – U Amsterdamu, na Međuvladinoj konferenciji, države članice izvršile su Reviziju Ugovora o EU. Revidiran Ugovor o EU stupio je na snagu maja 1999.godine. Amsterdamskim ugovorom o EU izvršena je prenumeracija Rimskih ugovora, dogovorena su institucionalna poboljšanja EU – ojačana uloga predsednika Komisije, proširen delokrug zajedničkog odlučivanja Saveta i Parlamenta, dogovoreno je jačanje integracije i poboljšanja u oblasti: poštovanja ljudskih prava i slobode, sigurnosti i pravde, unutrašnjih poslova i pravosuđa, zajedničke spoljne i bezbedonosne politike.

1999.Godine – Počinje da funkcioniše Monetarna unija sa ECB kao naslednikom Evropskog monetarnog instituta i jedinstvenom valutom – evrom (EUR) kao bezgotovinskim sredstvom plaćanja. Evrosistem su činile zajedno sa ECB i nacionalne centralne banke država članica. Osnovni cilj ECB je održavanje stabilnosti cena, vođenje jedinstvene monetarne politike. Komisija EU fiksirala je kurseve konverzije valuta zemalja članica u EUR i utvrdila referentni kurs EUR prema SAD \$ u iznosu 1,16675 SAD \$ za 1 EUR. Dotadašnja evropska obračunska valuta ECU je promenjena u EUR po paritetu 1:1.

U EU se teži ka procesu harmonizacije poreza. Harmonizacija je proces tokom koga se poreski sistemi različitih država poravnavaju jedan sa drugim tako da poreske obaveze dalje ne utiču na kretanje roba, usluga i faktora proizvodnje između država. Harmonizacija poreza potrebna je kada postoje fiskalni uticaji između država članica, tj. kada fiskalna odluka jedne države pogađa ostale države. Harmonizacija pokušava da ove efekte svede na granice države odakle potiču i da utiče da različiti poreski sistemi različitih država budu kompatibilni jedan sa drugim i sa cijeovima EU. Cilj harmonizacije je da ohrabri uzajamno dejstvo i konkurenciju na način da integracija i ekonomski rast mogu biti ostvareni simultano i postepeno.

Značajne razlike u poreskom ili fiskalnom sistemu između različitih država mogu da deluju na trgovinu roba i usluga, kretanje kapitala, migraciju radne snage i na donošenje poslovnih odluka. Optimalnost zahteva da međunarodna trgovina, kretanje faktora proizvodnje i mesto proizvodnje nisu pod uticajem poreske politike. Iz toga razloga porezi bi trebalo da su neutralni, tako da su tokovi roba, usluga i faktora proizvodnje i specijalizacija proizvodnje isti sa i bez poreza. Prema rečima Hitrisa: "Opšti cilj poreske harmonizacije u EU je fiskalna neutralnost definisana kao jednak tretman za domaću proizvodnju i uveznu robu iz država članica. Harmonizacija nije pokušaj stvaranja idealnog fiskalnog sistema EU nego nacrt za ukidanje fiskalnih granica"⁶⁷ Poreska harmonizacija u EU ima dva cilja: a) da omogući konkurenciju između evropskih partnera podrazumevajući ukidanje poreskih granica i b) ubrzanje procesa integracije i unifikacije tržišta. Kao što je već istanuto, osnivački sporazumi su svojim odredbama obezbedili osnov za poresku harmonizaciju, međutim, nedostajući detalji su dopunjeni posebnim pravnim aktima koje su Komisiji predlagali i predlažu istraživački komiteti, a koje usvaja Savet kao Direktive i obavezuje države članice da ih primenjuju.

Iako se najčešće ističu prednosti poreske harmonizacije, postoje i mišljenja prema kojima je ona nepoželjna i štetna zato što svaka država najbolje poznaje preferencije svojih građana, i zato što bi u slučaju da propisi međudržavne zajednice zamene nacionalne fiskalne sisteme, usledio gubitak blagostanja i još više se smanjio prostor za delovanje nacionalnih ekonomskih politika. To je svakako jedan od razloga zašto se harmonizacija u praksi pokazala mnogo težom nego što je prvobitno bilo predviđeno. Kompleksnost problema i princip do koga se mnogo držalo, a to je „nema oporezivanja bez poslanika“ što čini poresku suverenost jednom od fundamentalnih komponenti nacionalnog suvereniteta, značilo je da se može prilično malo učiniti. Iz istih razloga najveći broj predloženih i do sada usvojenih direktiva ograničene su na harmonizaciju poreske strukture i poreskih baza, dok su ostvareni slabi rezultati u pogledu približavanja poreskih stopa. Na poreske stope se još uvek gleda kao na osetljivu stvar koja mora ostati u nadležnosti vlasti država članica.

Pored velikih razlika u stopama poreza na dohodak građana i dobit korporacija, gde se nisu napravili neki značajniji pomaci u poreskoj harmonizaciji postoje i veoma velike razlike u stopama poreza na dodatu vrednost, kao najznačajnijim za funkcionisanje jedinstvenog tržišta i gde se sa harmonizacijom otišlo najdalje. Direktivama iz oblasti PDV izvršena je harmonizacija poreske baze i uvedene su

⁶⁷ Hitris, T. (1998) European Union Economics (Prentice Hall, London) str.122

minimalne opšte stope PDV od 15% i pravo država članica na dve niže stope minimalne visine od 5%. Međutim, i pored toga, razlike među državama su takve da podstiču poresku evaziju i konkurenciju i usmeravaju trgovinu u države sa nižim stopama PDV.

Pored toga treba istaći i da se procedura u Evropskoj komisiji o poreskim pitanjima odvija po principu subsidiarnosti nastojeći da napravi balans između: a) decentralizacije, koja ima za cilj da se odluke donose na nivou koji najbolje reflektuje domaće prioritete i interese i b) centralizacije radi ostvarenja ekonomije obima. Uprkos dugogodišnjoj saradnji i pokušajima poreske harmonizacije, do sada raspoloživi podaci ukazuju na značajne razlike u poreskim sistemima između država članica EU.

Za Nemačku je srpski publicista jevrejskog porekla, bivši logoraš u Ašvicu i Buhenvaldnu, a poratni diplomata, Ivan Ivanji, napisao: „Nema veće evropske zemlje sa tako neodređenim položajem i nestabilnim granicama kakve ima Nemačka, tako da je teško reći dokle se zapravo ona proteže. Pa ipak - ili upravo zbog toga - nema ni zemlje koja je kroz desetak poslednjih stoleća toliko uzbuđivala, uznemiravala i ugrožavala svoje susede na kontinentu, unoseći među njih svakojaka komešanja, krvoprolića i ratove. Sve je to u vezi jedno s drugim: ako granice ne mogu da se odrede zahvaljujući rekama, morima ili teško prohodnim planinama, one neće biti samo fleksibilne; one će prosto postati nemirne, a tako nešto uvek mora da dovede do određenih posledica. Za sudbinu svakog naroda istorija i geografija su neraskidivo povezane.“

Konrad Adenauer, prvi predsednik vlade Savezne Republike Nemačke je prilikom stvaranja SRN, 1949. godine, izjavio: „Naša država nije gotova“, nagoveštavajući da su Nemci svesni poraza i posledica poraza u Drugom svetskom ratu i teritorijalne podeljenosti, ali da dugoročno neće odustati od ponovnog ujedinjenja. Ta upornost se isplatila već nakon pola veka, kada je došlo do ponovnog ujedinjenja dve nemačke države - SRN i DDR.

Kada je 1990. godine, Nemačka je bila „gotova“ kao država i time je ostvaren dugogodišnji nacionalni ideal o ujedinjenju, to nije značilo da su Nemci kao nacija do kraja ujedinjeni, jer je deo njih ostao u susednoj Belgiji, Poljskoj, Švajcarskoj itd. Tako da je Nemačka „zajednički krov“ za svoj narod pokušala, po prvi put u svojoj istoriji, da nastavi da traži nevojnim sredstvima. Najpre, jačanjem ekonomskih, diplomatskih i političkih veza sa pomenutim zemljama i izgradnjom nadnacionalnih institucija kakva je bila EEZ, a potom i EU. Dakle, iz nemačkog ugla viđeno, SRN svoje specifičnosti svesno napustila zbog „viših ideala“, unoseći ih u jednu novu državu - Ujedinjenu Evropu, reinkarnaciju Svetog rimskog carstva. To je novo poglavlje u nemačkoj istoriji, koje više nije samo nacionalna istorija, nego, bez sumnje, evropska istorija jedne nadnacionalne tvorevine.

Nemačka je, kao što znamo, trenutno ekonomski najjača država u EU. Manje se, međutim zna da je pokretač inicijative za stvaranje Evropske zajednice za uglj i čelik, koja je prethodila stvaranju EEZ bio nemački Jevrej in Robert Šuman. Zapadna Nemačka je postala članica NATO pakta 1955. godine, a Istočna članica Varšavskog bloka zemalja. Zapadna Nemačka je jedan od inicijatora stvaranja i EEZ 1958. godine, ali i stvaranja nadržavne bezbednosne, ekonomske i političke zajednice zemalja kakva je EU i najnovije inicijative za uvođenje institucije predsednika EU. Nezvanično se smatra da je upravo nemački glas u EU „pretegao“ da se na mesto prvog predsednika EU izabere Belgijanac, a ne bivši engleski premijer Toni Bler. Razlozi tome mogu biti sadržani i u činjenici da se nemački stav o budućnosti EU (veći stepen federalizacije) razlikuje od Francuskog.

Važno je istaći da je, nakon nemačkog ujedinjenja Nemačka je preuzela vodeću ulogu u EU i NATO.

3. SISTEM I POLITIKA DIREKTOG OPOREZIVANJA U SR NEMAČKOJ

Od svog nastanka 1871. godine Nemačka koristi sistem vezane separacije pri raspodeli prihoda između različitih nivoa vlasti. Federacija se finansirala isključivo od prihoda prikupljenih od posrednih poreza (carine, porez na šećer i so, porezi na potrošnju duvana, alkohola i još nekih proizvoda). Međutim, to nisu bila dovoljna sredstva za finansiranje svih njenih funkcija i zadataka. Zbog toga su pokrajine obezbeđivale deo sredstava putem doprinosa, ali i to nije rešilo problem deficita. Iz tih razloga federacija počinje da uvodi izdašnije poreske oblike (porez na nasleđe, porez na povećanje imovine i ratni porez). Neposredno pre i u toku I svetskog rata uvedeni su porez na dohodak, porez na ratnu dobit i dopunski porez na imovinu.

U periodu između 1919. i 1967. godine zajednički prihodi federacije i pokrajina bili su sledeći: porez na dohodak fizičkih lica, porez na dobit korporacija, porez na promet proizvoda, porez na nasleđe, porez na pivo, motorna vozila, itd. 1967. izvršena je prva velika posleratna poreska reforma, čiji je cilj bio koordinacija fiskalnih politika federacije i pokrajina, dok je osnovni cilj reforme iz 1969. godine bio poboljšanje sistema raspodele fiskalnih prihoda između različitih nivoa vlasti.

Krupne promene zadesile su nemački poreski sistem u poslednjoj deceniji, jer su izvršene dve značajne reforme, i to 2001. i 2008. godine. Cilj reformi je bilo smanjenje efektivne poreske stope preduzeća i pojedinaca. Inače, u Nemačkoj fiskalna godina počinje 1. januara i traje do 31. decembra. Prilikom prikupljanja poreza primarni cilj je fiskalni, ali postoji i mnoštvo sekundarnih ciljeva (ekonomski,

socijalni, demografski). Savezna republika Nemačka je savezna država koja se sastoji od federacije (Bund), 16 saveznih država, odnosno pokrajina (Lander) i opština. Prema Ustavu pokrajine predstavljaju nezavisni nivo vlasti. Savremena teorija javnih finansija ispoljava naročito interesovanje za raspodelu ovlašćenja u federalnoj državi u domenu fiskalnih prihoda, baveći se problemom fiskalnog federalizma.

Fiskalni federalizam predstavlja odnose između širih i užih političko-teritorijalnih jedinica u pogledu ovlašćenja za uvođenje i određivanje visine fiskalnih prihoda. Drugačije rečeno fiskalni federalizam predstavlja podelu funkcija i finansija javnog sektora između različitih nivoa vlasti⁶⁸.

Najčešće korišćena podela poreza u nemačkom poreskom sistemu je sledeća:

- porezi na dohodak i imovinu,
- porezi na promet imovine i
- porezi na upotrebu dohotka.

Pored ove tri osnovne vrste treba pomenuti i sledeće:

1) porezi iz dohotka: porez na plate, porezi na dohotak koji podležu godišnjem razrezu poreza, porezi iz prinosa preduzeća koji ne podležu godišnjem razrezu poreza, porez na korporacije;

2) porezi iz vlasništva nad imovinom: porez na imovinu, porez na nekretnine, porez na zaštitu od požara;

3) porezi iz obrtničke delatnosti: porez na obrtničku delatnost;

4) porezi iz prometa imovine: porez na nasleđstvo, porez na promet nekretnina, porez na promet kapitala;

5) porezi iz prometa : porez na promet, porez na promet uvoznih proizvoda, porez na osiguranje;

6) porez iz potrošnje i izdataka: porez na duvan, porez na rakiju, porez na pivo, porez na kafu, porez na šećer, porez na čaj, porez na so, porez na lutriju i ostali porezi.

Nemačka je savezna država, tako da 95% svih prihoda se utvrđuje na saveznom nivou. Međutim, jako je razvijen fiskalni federalizam, tako da je izvršena raspodela javnih prihoda na sledeći način:

1. Sopstveni prihodi federacije su :

- carine,
- porez na alkohol, destilovana pića, kafu, mineralne naftne derivate, penušavo vino, struju, duvan i osiguranje,
- dodatak poreza na dohodak, tzv. dodatna taksa za solidarnost.

2. Sopstveni prihodi pokrajina su:

- porez na nasleđe,
- porez na prenos nekretnina,
- porez na automobile, pivo i kockanje,
- porez na protivpožarnu zaštitu.

3. Prihodi oština i/ili okruga su:

- porez na nekretnine,
- porez na trgovinu,
- porez na druga pića,
- porez na pse i
- porez na ugostiteljske objekte.

Kada su u pitanju zajednički prihodi njihova vertikalna distribucija između različitih nivoa vlasti izgleda ovako: Federacija dobija 42,5% od poreza na dohodak, 50% poreza na dobit korporacija i 55% od PDV-a. Pokrajinama pripada: 42,5% od poreza na dohodak, 50% poreza na dobit korporacija i 43% od PDV-a. Opštine ostvaruje učešće u porezu na dohodak od 15% i 2% od PDV-a.

Od 2009. godine Nemačka je uvela identifikacione brojeve za porez na dohodak fizičkih lica za sve rezidente, dok u predstojećim godinama to isto planira da uradi i za preduzeća.

U periodu od 1975-1995. godine postojala je tendencija porasta poreskih prihoda kao dela BDP-a u Nemačkoj. Međutim, do 2005. godine beleži se lagani silazni trend, što je pokazatelj smanjenja poreskog opterećenja i porasta reproduktivne sposobnosti poreskih obveznika. Nažalost, trendna linija od 2005. godine ponovo vrši zaokret, tako da se do 2010. godine beleži lagani rast poreskog tereta, pri čemu maksimum iz 1995. godine nije posle toga nikada zabeležen. 2008. godine Nemačka je bila na osmom mestu po ovom racio među zemeljama EU. Najveći racio ostvarila je Danska sa 48.2%, a najmanji Rumunija sa 28,0%.

Nemačka je tokom 2007. godine prikupila 538,2 milijarde € na ime poreza. Oni pripadaju svim nivoima vlasti: federaciji, pokrajinama i opštinama. Zajednički porezi (shared taxes) dele se po unapred utvrđenom procentu na sva tri nivoa vlasti (PDV, porez na dohodak fizičkih lica, porez na dobit korporacija, porez na prihode od kapitala, porez na platni spisak, porez za solidarnost) i oni participiraju sa 71,8% (PDV – 31,5% i porezi na zarade – 40,3%). Federalnim porezima pripadaju porezi na cigarete, putem kojih se prikupi 2,6% ukupnih poreskih prihoda i porezi na energiju, čije učešće je 7,2% (ukupno

⁶⁸ Musgrave, The Theory of Public Finance, New York R., 1959

9,8%). Lokalnim organima vlasti pripada 9,6% ukupnih poreskih prihoda (porez na trgovinu – 7,5% i porez na imovinu – 2,1%).

U saremim poreskim sistemima najznačajnije vrste poreza su porez na dohodak fizičkih lica, porez na dobit preduzeća i porez na dodatu vrednost. Međutim, u praksi postoje dve osnovne komponente poreskih prihoda: direktni (neposredni) i indirektni (posredni) porezi. Direktni porezi predstavljaju obavezu, tj. izdatak koji direktno pada na teret poreskog obveznika (npr. porez na dohodak fizičkih i pravnih lica i porez na imovinu). S druge strane, indirektni porezi su porezi koji se javljaju prilikom trošenja dohotka (porez na promet ili PDV, akcize, carine). Međutim, u nekim zemljama, posebno onim razvijenim, doprinosi pripadaju grupi direktnih poreza. Ovaj slučaj je prisutan i u Nemačkoj.

U Nemačkom poreskom sistemu dominantnu poziciju imaju direktni porezi. Njihovo učešće kreće se od 3/4 do čak 4/5 ukupnih poreskih prihoda. Direktni porezi su dostigli svoju kulminaciju 1985. godine, kada je njihovo učešće premašilo 81% poreskih prihoda, da bi se posle toga njihov racio postepeno smanjivao do nivoa od oko 75%. Međutim, već od 2006. godine ponovo se uočava njihov uzlazni trend. Ovakva struktura poreskih prihoda je potpuno suprotna onima koje postoje u zemljama u tranziciji i razvoju. Naime, u ovim zemljama dominantnu poziciju u prikupljenim poreskim prihodima imaju indirektni, tj. porezi na potrošnju. Grupaciju direktnih poreza u Nemačkoj čine: porez na imovinu, porez na dohodak fizičkih lica, porez na dobit korporacija i doprinosi za socijalno osiguranje.

Ovaj porez je specifičan poreski oblik, jer je jedino kod njega prisutno poklapanje poreskog izvora, poreskog objekta i poreske osnovice. Posmatran sa fiskalnog stanovišta pripada grupi najizdašnijih poreza. Međutim, njegove krupne mane su ta što izaziva visoke administrativne troškove i što prilikom utvrđivanja važnih činjenica za oporezivanje poreska vlast, često, zadire duboko u privatnost poreskih obveznika.

Porez na dohodak - za pojedinca je svakako najvažniji porez u Nemačkoj, jer ga najdirektnije tiče, a i za državu, jer će snositi najviše prihoda. Na rang-listi poreskih prihoda je porez na dohodak sa svojim porezom na zarade i porezom na kapitalnu dobit, prvi. U 2011 vodeći sa 197,9 milijardi evra u rangiranju ukupnog poreskog prihoda.

Porez na dohodak utvrđuje se u Nemačkoj na osnovu sedam vrsta prihoda. Na sve prihode pojedinaca, odnosno, radnika i samozaposlenih, vlada ubira porez na dobit. Njoj podležu prihodi:

- iz poljoprivrede,
- iz industrijskih grana,
- iz samostalnog rada,
- iz ne samostalnog rada,
- iz kapitalnih ulaganja,
- iz iznajmljivanja i lizinga i
- iz ostalih prihoda.

Pod ostale prihode se na primer broji penzija. Poreski organ izvlači prihode od svih troškova, koji služe da stekne prihode, obezbedi i održava. Određeni porezi se odbijaju direktno, kao što su zarade, odnosno plate u obliku poreza na dohodak i kapitalne imovine kao kapitalnu dobit, koja se utvrđuje od 2008. godine nakon poreske reforme kompanije uglavnom u obliku poreza po odbitku. Ovi porezi nisu posebne poreske vrste, imaju samo poseban oblik prikupljanja poreza na dobit. Dakle, porez na zarade je porez plaćen od strane radnice ili radnika na njihove plate ili njihov prihod. Poslodavac izvlači direktno iz plata i prenosi poreskom organu. Drugim rečima, porez na zarade je porez na dohodak, koji se odbija direktno od plate.

Brak i porodica uživa posebnu zaštitu države. Bračni par se smatra kao ekonomska jedinica. Dakle, parovi se obično oporezivaju po principu supružnika - cepanje. Bračni parovi imaju izbor da odluče da li oni žele odvojeno ili zajednički da podnesu poreske prijave. Ako se oni odluče za zajedničku procenu, njihov porez na dohodak se obračunava prema tarifi cepanja. Oporezivi prihodi od oba supružnika se sabiraju i potom prepolovljavaju. Poreska stopa se primenjuje na pola prihoda, a poreska obaveza koja se obračuna iz toga, udvostruči. Tako, svaki supružnik oporezuje pola ukupnog prihoda, jer 'splitting' - tarifa pretpostavlja da svaki od oba supružnika zaradi pola od zajedničkog prihoda za oporezivanje⁶⁹.

Pojedinci koji u toku godine plate najmanje € 1.340,69, odnosno bračni parovi koji na ime poreza na dohodak fizičkih lica plate € 2.681,38 obavezni su da plate i porez za solidarnost (solidarity tax) po stopi od 5,5%. Istovremeno u Nemačkoj egzistira i crkveni porez (Kirchensteuer), koji se plaća na dobrovoljnoj bazi. Njegova stopa kreće se od 8 do 9% obračunatog poreza na dohodak fizičkih lica.⁷⁰ Inače, ovaj porez uveden je Vajmarskim ustavom iz 1919. godine i predstavlja osnovni oblik finansiranja verskih zajednica. Za usluge prikupljanja ovog poreza država zadržava za sebe 3% prihoda od crkvenog poreza. Tokom 2008. godine crkva je na ime ovog poreza prikupila oko 5 milijarde evra. S obzirom da je

⁶⁹ <http://www.bpb.de/izpb/147080/unser-steuersystem?p=all>

⁷⁰ <http://www.howtogermy.com/pages/germantaxes.html>

porez na dohodak fizičkih lica neposredan porez, to podrazumeva egzistenciju određenog broja poreskih olakšica i oslobođenja. Najznačajnije su sledeće:

- izdaci za izdržavanje dece do 18 godina starosti odnosno do 27 godina ako dete nastavi školovanje ili ako ne radi (za 2010. godinu ovo oslobođenje je iznosilo € 7.008 po detetu, dok 2014. godine iznosi € 4368)⁷¹, troškovi vezani za ostvarivanje zarade, izdaci za doprinose za socijalno osiguranje, troškovi lečenja, pomoć u kući, itd. Međutim, postoji i tzv. paušalni odbitak (lump-sum amounts) za koji se umanjuje oporezivi dohodak, i to kod prihoda od kapitala taj iznos je € 801 (€ 1.601 za bračne parove) ili € 920 za dohodak ostvaren radom. U cilju smanjenja negativnih posledica dvostrukog oporezivanja, Nemačka je sklopila ugovore o oporezivanju sa preko 90 zemalja, gde se reguliše oporezivanje prihoda ostvarenih po raznim osnovama.

U Nemačkoj se koristi sintetički porez na dohodak fizičkih lica i u nadležnosti je federacije, tj. uvodi se sa najvišeg nivoa vlasti. Poreski obveznik je rezident SR Nemačke za dohodak ostvaren na teritoriji Nemačke, ali i u inostranstvu, kao i nerezident za dohodak ostvaren u Nemačkoj. Poresku osnovicu predstavlja oporezivi dohodak, koji se dobija kada se od prihoda koji se ostvaruju po raznim osnovama (prihodi od poljoprivrede i šumarstva, prihodi od samostalne delatnosti, prihodi zaposlenih iz radnog odnosa, prihodi od kapitala, prihodi od poslovnih operacija, prihodi od davanja imovine u zakup i ostali prihodi) odbiju tačno definisani odbici (odbitak za poljoprivrednike i vlasnike šuma, starosni odbitak, izdaci za osiguranje, odbitak za decu, itd.).

Porez na dohodak fizičkih lica predstavlja jedan od najvažnijih i najefikasnijih poreskih oblika u nemačkom poreskom sistemu. Kretanje prihoda od poreza na dohodak fizičkih lica beleži rastući trend, koji je u periodu od 1965-1995. bio u velikom usponu, da bi posle toga bio umereniji.

Putem poreza na dohodak fizičkih lica u Nemačkoj prikupi oko 1/3 poreskih prihoda. Trend je bio stabilan od 1965. do 1985., od kada je u blagom padu sve do 2005. godine, kada se situacija polako poboljšava.

Na oporezivi dohodak primenjuje se poreska progresija, koja se u 2010. godini kreće od 0 do 45%. Ovom prilikom za obveznika može da se uzme pojedinac ili bračni par. Neoporezivi deo dohotka za pojedinca je € 8.004, dok je za bračni par taj iznos dupliran (€ 16.008). Za prihode preko € 250.730, odnosno € 501.460 ova stopa iznosi 45%. U setu preduzetih mera u borbi protiv svetske ekonomske i finansijske krize nemačka je snizila donju stopu u poreskoj lestvici sa 15 na 14%, u cilju povećanja agregatne tražnje.

Porez na dobit korporacija je poseban oblik poreza na dohodak pravnih lica i pripada grupi direktnih poreza. Do 1976. godine u SR Nemačkoj je na snazi bio Zakon o porezu na korporacije, pri čemu je predmet oporezivanja bila ukupna dobit korporacije. Međutim, od 1977. godine primenjuje se drugačiji postupak oporezivanja, koji predstavlja integraciju poreza na dohodak fizičkih lica i poreza na korporacije. Pre reforme iz 2000. godine oporezivanje dobiti se vršilo na sledeći način: na raspodeljenu dobit primenjivana je stopa od 30%, dok je na neraspodeljenu dobit ova stopa iznosila 45%. Posle toga je uvedena zajednička stopa od 25%. Ovom reformom je paralelno sa smanjenjem stope izvršeno proširenje osnovice. Smanjena je amortizacija na mašine i zgrade. Obveznici ovog poreza su korporacije u privatnom ili državnom vlasništvu, kooperative, asocijacije i fondacije koje imaju sedište ili vrše upravljanje iz Nemačke, i to za ukupnu dobit, bez obzira gde je ostvarena. Međutim, neke korporacije su izuzete od plaćanja poreza na dobit, kao što su humanitarne fondacije, crkvene institucije i sportski klubovi. S druge strane, strane kompanije koje posluju na teritoriji SR Nemačke oporezuju se po stopi od 19%.

SR Nemačka je 1. januara 2008. godine izvršila reformu poreza na dobit u cilju smanjenja poreskog opterećenja, gde je značajno smanjena stopa, ali je proširena osnovica. Naime, stopa poreza na dobit je pre reforme iznosila 25%, a nakon reforme 15%. Međutim, na ovu stopu treba dodati 5,5% poreza za solidarnost i 14% lokalnog poreza na transakcije (trade tax), tako da ukupna stopa iznosi 29,5%. Međutim, ovom reformom uvedeno je pravilo o ograničenju isplaćenih kamata na 3 miliona evra, u smislu da je iznos preko toga ulazio u poresku osnovicu. Takođe, je implementirano modifikovano pravilo poreske osnovice u koju su uključeni delovi izdataka za kamate, rente, lizing i licence.⁷²

Porez na dobit korporacija se plaća po rešenju. Međutim, obveznici su dužni da kvartalno plaćaju akontacije, do konačnog obračuna, i to: 10. marta, 10. juna, 10. septembra i 10. decembra. Inače, korporacije kada isplaćuju dividende obavezne su da obračunaju porez po odbitku na prihode od kapitala po stopi od 25%. Ova obaveza ne postoji ako je reč o nerezidentima koji žive u zemljama sa kojima je Nemačka sklopila ugovor o dvostrukom oporezivanju.

Prihodi od poreza na dobit korporacija nemaju veliku izdašnost. Posebno slabi rezultati su ostvareni 1995. godine, kada je putem ovog poreza prikupljeno svega 2,80% ukupnih poreskih prihoda.

⁷¹ European Commission – Taxation trends in the European Union, 2010 edition

⁷² European Commission – Taxation trends in European union 2010 edition, web site:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf

Stanje se posle ove godine postepeno popravlja, da bi ovaj procenat bio više nego udvostručen u 2006. godini, kada je iznosio 5,90%. S druge strane, ako analiziramo učešće poreza na dobit korporacija u BDP-u uočićemo da u posmatranom periodu od 2000-2008. godine postoji blaga tendencija pada ovog racia, sa izuzetkom 2005. godine.

U Saveznoj Republici Nemačkoj prilikom oporezivanja imovine koriste se razne vrste ovog poreskog oblika, u zavisnosti od toga kako je imovina definisana. Reč je o porezu koji u potpunosti pripada opštinama, kao najnižim nivoima vlasti. Predmet oporezivanja je ukupna imovina, tj. veličina čiste imovine koja se dobija kao razlika između bruto imovine i pripadajućih dugova. Složena struktura poreza na imovinu obuhvata sledeće poreske oblike: porez na nekretnine, porez na prenos, porez na nasleđe i porez na poklon. Obveznici ovog poreza su i pravna i fizička lica koja raspolažu imovinom. Poreska stopa kreće se od 2,6% do 6%.⁷³ Prilikom oporezivanja prenosa imovine koristi se stopa od 3,5%, dok je ova stopa nešto viša u Hamburgu i Berlinu i iznosi 4,5%.

Kada je u pitanju poreska stopa na nasleđe i poklon, ona zavisi od toga kojoj grupi pripada primalac poklona ili nasleđa i od njene vrednosti. Naime, pri oporezivanju nasleđa i imovine postoje tri grupe:

- Grupa 1 – bračni drug i deca,
- Grupa 2 - roditelji i unuci i
- Grupa 3 – ostalo.

Za obveznike iz prve grupe ova stopa je 7%, dok je za obveznike koji pripadaju grupi 2 ova stopa izuzetno visoka i iznosi 50%.

Porez na imovinu plaća se i u slučaju ostvarivanja gubitka na njoj. On se pri poreskom utvrđivanju dohotka ne priznaje kao obavezno davanje koje se može odbiti od poreske osnovice⁷⁴.

Međutim, ako pogledamo kretanje ovih prihoda u relativnim pokazateljima (slika 9) uočava se opadajući trend. Naime, putem poreza na imovinu 1965.godine prikupljeno je 5,81% ukupnih poreskih prihoda, da bi se ovo učešće, više nego prepolovilo u 2005. i 2006. godini, iznoseći svega 2,46%. Ovaj opadajući trend nastavljen je i u narednim godinama. Tako na primer, 2008. godine prihodi od poreza na imovinu u Nemačkoj činili su 0,65% BDP-a i svega 1,68 ukupnih poreskih prihoda.⁷⁵

ZAKLJUČAK

Nemačka je složena država, gde su u fiskalnom smislu izdiferencirana tri nivoa vlasti. Svaki od njih ima svoje sopstvene prihode, ali i zajedničke prihode, koji se raspodeljuju po unapred utvrđenim procentima. Kao i kod drugih razvijenih zemalja najizdašniji poreski oblici su porez na dohodak fizičkih lica, PDV, porez na dobit korporacija i akcize. Ovde svakako treba uzeti u obzir i doprinose za socijalno osiguranje, jer oni pripadaju grupi direktni ili neposrednih poreza u Nemačkoj. Međutim, ono što razlikuje Nemačku od drugih zemalja je to što u njoj egzistira oko 40 raznih vrsta poreza, koji su specifični za ovu zemlju, kao što su: porez na pse, porez na javne kuće i prostitutke, porez na zabave. Sve ovo čini poreski sistem Nemačke vrlo kompleksnim i prilično nerazumljivim za većinu njenih obveznika. U tom smislu obveznici moraju da angažuju konsultante kako ne bi napravili greške pri plaćanju poreza, što dodatno opterećuje njihov budžet. I pored ovolikog broja poreskih oblika, Nemačka ne uspeva da obezbedi dovoljno poreskih prihoda, kako bi nesmetano finansirala svoje funkcije i zadatke. Ovaj problem posebno eskalira u vreme krize, kao što je ova, tako da se deficit produbljuje. U uslovima krize Gordijev čvor u oblasti javnih finansija je teško (gotovo nemoguće) rešiti uobičajenim merama i instrumentima fiskalne politike, koji podrazumevaju smanjenje poreskog tereta, s jedne strane, i rast državnih izdataka sa druge strane. Naime, zbog pada ekonomske aktivnosti i stope rasta automatski dolazi i do pada poreskih prihoda, zbog smanjenja poreske osnovice.

LITERATURA

1. Radičić, M. i Raičević, B., „Javne finansije – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica 2008.
2. Đurović-Todorović, J. i Đorđević, M., „Javne finansije“, Ekonmski fakultet, Niš 2010.
3. Brümmerhoff, D., „Javne finansije“, Mate, Zagreb 2000.
4. Musgrave, R., „The Theory of Public Finance“, New York 1959. godina.
5. OECD (2010), Revenue Statistics 2010 – Special feature: Environmental Related Taxation, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2010-en-fr
6. How to Germany, <http://www.howtogermy.com/pages/germantaxes.html>

⁷³ http://www.ptireturns.com/en/tax_info/de.php

⁷⁴ Brummerhoff, D., 2000, str. 358

⁷⁵ European Commission, Taxation papers: Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States 2010 – Tax policy after the crisis, Working paper no.24, 2010, p. 53 web site:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_24_en.pdf

7. Economy Watch, <http://www.economywatch.com/tax/germany/>
8. Bundes ministerium der Finanzen, http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_112092/
9. Property tax information, http://www.ptireturns.com/en/tax_info/de.php
10. The Complete WorldWide Tax & Finance site http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.
11. Wikipedia, <http://sr.wikipedia.org/wiki/Nemačka>
12. Bundeszentrale für politische Bildung, <http://www.bpb.de/izpb/147080/unser-steuersystem?p=all>
13. European Commission – Taxation trends in European union 2010 edition, web site, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economicalysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf
14. European Commission, Taxation papers: Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States 2010 – Tax policy after the crisis, Working paper no.24, 2010, p. 53 web site: http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/taxation/gen_info/conomic_analysis/tax_papers/taxation_paper_24_en.pdf3.

Siniša Čabarkapa⁷⁶

Abstract

The smooth functioning of the state implies the existence of an efficient tax system, which is a set of tax forms that are used to achieve the objectives of fiscal policy. What will be the structure of the tax system of a country depends on many factors. The tax system should be understood in a dynamic sense, because once established tax structure is valid in specific conditions and specific time period. In the changed environment leads to rearrangement of tax forms, whereby each tax introduced, others transform and adapt to new circumstances, while the third will be removed. Also, it identifies the main factors affecting the company's strengths and weaknesses as well as factors that influence the opportunities and threats. The remainder of this paper consists of SWOT analysis of a concrete example.

Keywords: tax, tax system, Republic of Germany.

⁷⁶ Siniša Čabarkapa, batchelor, Logistics unit, General staff of the Serbian Army, Gardijska no. 7, Belgrade, Serbia.