

**CENTAR ZA EKONOMSKA I FINANSIJSKA ISTRAŽIVANJA
BEOGRAD**

ODITOR

Časopis za menadžment, pravo i finansije

Beograd, 04/2013.

Izdavač – Publisher
CENTAR ZA EKONOMSKA I FINANSIJSKA ISTRAŽIVANJA
Prvomajska 48/6, 11080 Zemun, Beograd
Tel. 062/707863, 060/5201985
www.cefi.edu.rs
cefibeograd@gmail.com

ISSN 2217- 401X

PREDSEDNIK SAVETA – EDITORIAL BOARD PRESIDENT
dr Dragomir Đorđević

GLAVNI I ODGOVORNI UREDNIK – EDITOR IN CHIEF
dr Slavko Vukša

Izdavački savet – Editorial Board

dr Dragomir Đorđević
dr Predrag Jovičević
dr Ivan Milojević

dr Svetlana Ignjatijević
dr Slavko Vukša
dr Marjan Mirčevski

Redakcija – Editors

dr Dragomir Đorđević
dr Slavko Vukša
dr Jovan Sejmenović
dr Duško Vejnović
dr Svetlana Ignjatijević
dr Aleksandar Majstorović
dr Ivan Milojević
dr Branislav Jakić

dr Radič Vučićević
dr Predrag Jovičević
dr Vera Minić
dr Ilija Galjak
dr Milan Jovanović
dr Marjan Mirčevski
dr Vesna Zuber
dr Radovan Ilić

Lektor – Proofreader
Predrag Šarić

Tehnički urednik - Technical editor
Ilija Kolarski

Časopis izlazi tri puta godišnje – The magazine is published three times a year
(april, avgust, decembar)

SADRŽAJ ČASOPISA BROJ 04/2013

Miroslav Janjušević	4
PORESKI SISTEM SLOVENIJE.....	4
Vladica Đinović.....	14
UTICAJ POSTUPKA REVALORIZACIJE PO FINANSIJSKI POLOŽAJ PREDUZEĆA	14
doc. dr Slobodan Andžić	20
BUDŽET EVROPSKE UNIJE KAO SPECIFIKUM JAVNIH FINANSIJA.....	20
Siniša Čabarkapa	28
PORESKI SISTEM NEMAČKE.....	28

PORESKI SISTEM SLOVENIJE

Rezime:

Porezi su izuzetno važan izvor državnih prihoda i savremene države. Iako su zapravo obaveza, pa se zbog toga smatraju negativnom pojavom, nužni su i omogućuju rad i postojanje privrede svake države. Promene u poreskom sistemu najčešće izazivaju reakcije poput protesta ili negodovanja što dodatno otežava zadatak svake države koja mora doneti ispravne odluke o porezima koji će se primenjivati, o visini poreskih obaveza, osnovica za oprezivanje, i ostalim važnim segmentima poreske politike.

Ključne reči: porez, poreski sistem, Republika Slovenija.

UVOD

Slovenija je tokom istorije bila deo većih zemalja i carstava kao što su: Austro-Ugarska Monarhija, Kraljevina Srba, Hrvata i Slovenaca i bivša SFRJ nakon čega je 1991. godine postala nezavisna država usmerena prema razvoju i tržišnoj ekonomiji. Proglašenjem svoje nezavisnosti Slovenija dobija zahtevan zadatak jer je bilo potrebno formirati poreski sistem i napustiti neadekvatan poreski sistem bivše SFRJ. Prvi zadatak Vlade Republike Slovenije nakon proglašenja nezavisnosti bio je sastaviti poreski sistem koji je u rangu sa drugim evropskim državama i koji će biti prigodan za uslove na tržištu.

Ovaj rad analizira poreski sistem Republike Slovenije. U prvom delu rada prikazan je razvoj poreskog sistema kroz istoriju s obzirom na reforme kao uvod u dalju razradu teme, s obzirom da je Slovenija od 2004. godine članica EU kada je uskladila poreski sistem sa poreskim sistemom ostalih članica. Osim navedenog analizirani su osnovni pokazatelji slovenačke privrede s posebnim osvrtom na makroekonomske pokazatelje u razdoblju od 2002. do 2011. godine.

U drugom delu rada, analizirani su direktni porezi (porez na dohodak, porez na dobit, porez od igara na sreću, porez na imovinu), a u trećem delu indirektni porezi (PDV, trošarine, porez na usluge od osiguranja, porez na promet nekretnina, porez na cestovna motorna vozila i carine).

Cilj ovog rada je analizirati poreski sistem Slovenije kroz osnovne oblike poreza (direktni i indirektni) prema osnovnim elementima kao što su poreski obveznik, šta čini osnovicu oporezivanja, po kojoj stopi se plaća porez, da li postoji poreska olakšica i oslobođenja.

1. SLOVENIJA – PRIVREDA I PORESKA REFORMA

Tranzicijske reforme u Sloveniji i na početku 2013. godine još uvek nisu završene, a glavni zaostaci su na područjima preduzetničkog sektora, nebankarskog i finansijskog sektora te na području politike konkurentnosti. Strategija privrednog razvoja Slovenije podrazumeva usmeravanje snage na konkurentnost privrede posebno u preduzetničkom sektoru. Iz tog razloga daje se prednost onim ekonomskim prioritetima koje se odnose na kvalitet proizvoda, rast prodaje, poboljšanje sposobnosti i znanja zaposlenih.

Restruktuiranjem privrede nastoje se omogućiti veći izdaci za obrazovanje, istraživanje, razvoj, informatiku i aktivnu politiku zapošljavanja. Strategija privrede predviđa da se domaće finansijsko praćenje uključi u one projekte koje imaju potporu EU čime bi se osnažio podsticaj tehnološkog razvitka zemlje.

Privreda Slovenije se u odnosu na makroekonomske pokazatelje u poslednjih 20 godina može podeliti u nekoliko razdoblja:

- Razdoblje recesije u doba tranzicije (1990.-1993.),
- Razdoblje oporavka privrede nakon tranzicijskog procesa (1993.-1995.),
- Razdoblje uravnoteženog razvoja (1995.-1999.),
- Razdoblje inflacijskog šoka i pada privrednog rasta (2000.-2003.),
- Razdoblje sprovođenja prioriternih privrednih ciljeva i napredak u makroekonomskoj slici (2004.),
- Razdoblje stagniranja i stabilnosti privrede (2005.-2008.),

¹ Miroslav Janjušević, student master studija Javne finansije, Vojna akademija, Generala Pavla Jurišića Šturma 33, Beograd, Srbija

- Razdoblje recesije i krize (2009-2011).²

Privredna slika Slovenije 1990. godine bila je veoma loša, a najveći problem bila je inflacija koju je Slovenija nasledila od nekadašnje Jugoslavije. Odvajanje od nekadašnje Jugoslavije omogućila je Sloveniji, prvi put posle perioda inflacije, mogućnost da izgradi privredu koja se ne zasniva na inflaciji.³

Prvo razdoblje nezavisne države obeležilo je razdoblje recesije i ekonomskih gubitaka uz Vladine projekte restrukturiranja slovenske ekonomije, sanacije banaka, zaustavljanje rasta realnih plata u privredi i javnom sektoru sprovođenjem kolektivnih ugovora.

Nakon 1993. godine, usledilo je razdoblje preokreta iz recesije u dugoročan rast. Ovaj period je obeležen intenzivnim restrukturiranjem proizvodnje i potrošnje. Pozitivni trendovi odnosili su se na ind. proizvodnju, građevinsku industriju, rast tržišta usluga, povećanje poljoprivredne proizvodnje. U istom periodu sprovedena je i ključna reforma: vlasnička transformacija preduzeća.⁴

Druga polovina devedesetih godina razdoblje je uravnoteženog razvoja uz silazni trend inflacije. Došlo je do velike intitucionalne promene na području javnih finansija (stupanje na snagu Zakona o računovodstvu, Zakona o porezu na dodatnu vrednost, Zakona o trošarinama, Zakona o javnim finansijama, itd.) koje su u drugoj polovini devedesetih godina bile jedan o najproblematičnijih područja Slovenije.⁵

Razdoblje inflacijskog šoka i pada privrednog rasta (2000.-2003.) oboleženo je povećanjem inflacije, tj. inflacijskim šokom (2000. godine stopa inflacije iznosila je 8,9 %). Isto razdoblje obeležile su i promene koje su se odnosile na povećanje stope poreza na dodatnu vrednost, akciza i poreza za zaštitu okoline.

Pristupanjem Slovenije u EU 2004. godine započinje novo razvojno razdoblje. Privredne aktivnosti nakon pristupanja u EU pozitivno utiču na kretanje trgovine, povećava se izvoz reproduccionog materijala, a povećava se i uvoz robe široke potrošnje. Takođe, povećavaju se prihodi od turizma. Osim pozitivnih kretanje jedna od loših promena je povećanje zaduženosti slovenskih banaka i preduzeća u inostranstvu, te porast inostranog duga.

U razdoblju nakon 2005. godine nema većih odstupanja, privreda je u fazi stagniranja, sve do 2007. godine kada je ponovo došlo do porasta inflacije. Negativna privredna kretanja nastavljaju se u sledećim godinama, te je rezultat finansijske i privredne krize pad BDP-a.

Što se tiče BDP po stanovniku, kritična je bila 2008. godina, kada su učesnici globalne finansijske krize najviše istaknuti, kada je realni rast BDP-a negativan i u visini od 7,8 %. U sledeće dve godine realni rast BDP-a je pozitivan ali su stope rasta vrlo niske.

Poreski sistem je skup poreskih oblika koji je u svojoj ukupnosti deluju unutar postojećeg socio-ekonomskog i političkog sastava ispunjavajući postavljene mu fiskalne, ekonomske, socijalne i druge ciljeve.⁶ Poreski sistem se sastoji od poreza, doprinosa za socijalno osiguranje, carina i drugih poreza. Porezi su obavezna davanja koja, bez direktne i trenutne protiv usluge, država uzima od fizičkih i pravnih lica. Obaveza poreza kao obaveznik davanja znači da kada dospeju na naplatu trebaju biti i uplaćeni. U suprotnom država može prisilom naplatiti svoje potraživanje. Porezi se mogu podeliti na više načina:

- prema vrsti poreske obeveze (npr. porez na dohodak, porez na potrošnju, porez na imovinu),
- prema nivou državne vlasti kojoj pripadaju prihodi (npr. državni porezi, županijski porezi, gradski i opštinski porezi),
- prema vremenu (imovina, dohodan, javni zajam).

Najpoznatija podela poreza na jeste ona na neposredne(direktne) i posredne(indirektne). Posebno zanimanje za skupinu posrednih i neposrednih poreza proizilazi iz teorijskih i praktičnih razloga.⁷

Direktni-neposredni porezi su oni koji se direktno nameću poreskom obvezniku. U direktne poreze se ubrajaju porez na dohodak, porez na dobit, porez na imovinu, te porez na nasledstvo i darove.⁸ Direktne poreze uplaćuje fizičko lice osobno ili ih poslodavac uplaćuje u njihovo ime.

Indirektni-posredni porezi na dobra i usluge su oni koji se ubiraju indirektno preko posrednika-uvoznika, proizvođača ili potrošača. U posredne poreze se ubrajaju porez na promet, PDV, trošarine i carine.⁹ Posredne poreze ne snosi onaj ko ih uplaćuje u državni budžet, te su tako poreski obveznik i

² www.sistory.si/hta/tranzicija/index-vpni.php?d=makroekonomska-podoba-Slovenije-1990-2004-html

³ Kračun D., Tranzicija, stabilizacija i ekonomski rast: iskustvo Slovenije, Ekonomski pregled, vol.56, br.3, Hrvatsko društvo ekonomista, Ekonomski institut Zagreb, Zagreb, 2005, str.156.

⁴ Vlasnička transformacija preduzeća odnosi se na promene vlasništva sa dotadašnjeg društvenog vlasništva na privatno vlasništvo što je deo tranzicijskog procesa sa planskog na tržišnu ekonomiju.

⁵ www.sistory.si/hta/tranzicija/index-vpni.php?d=makroekonomska-podoba-Slovenije-1990-2004-html

⁶ Jelčić B., Javne finansije, Informator, Zagreb, 1997, str. 147.

⁷ Ibid.

⁸ Ot K., Javne finansije u Hrvatskoj, Institut za javne finansije, Zagreb, 2007, str. 155.

⁹ Ot K., op. cit., str. 156.

poreski platiša dve različite osobe. Poreski obveznici indirektnih poreza kroz cenu svojih dobara i usluga prevaljuju teret tih poreza na krajnjeg potrošača (npr. PDV).

Nakon osamostaljenja 1991. godine, Slovenije je sprovela reformu poreskog sistema, te je tada oblikovan značajan deo današnjeg poreskog sistema, uključujući novi porez na dohodak i novi porez na dobit. Koristi reforme poreskog sistema su smanjenje broja poreza i doprinosa, promene poreskih osnovica i doprinos poreskih sredstava.

S obzirom na promene bilo je potrebno sprovesti i određene reforme u javnoj upravi pa je za manje od decenije i po, slovenska javna uprava doživela doživela više promena nego ranije u mnogo dužim vremenskim razdobljima, a uzroci reformnih procesa su različiti. Demokratskim izborima 1990. godine, proglašenjem nezavisnosti 1991. godine, donošenjem novog Ustava koji je postavio temelja za organizaciju moderne javne uprave, izgradnjom institucija koje Slovenija ranije nije imala kao što su odbrana, carina i monetarni sistem, počela je prva faza reforme.

Slovenija je 1991. godine uspostavila vlastiti monetarni sistem i u to vreme, kada je sprovedena monetarna reforma, Slovenija još uvek nije bila članica MMF-a, niti je bila međunarodno priznata država, a nije imala ni vlastitih državnih rezervi jer su ostale pod kontrolom Narodne banke Jugoslavije. Zbog toga Slovenska narodna banka nije imala nikakve alternativa u biranju monetarnih instrumenata, osim da ostvari nadzor nad ponudom novca i da formira slobodno plivajući kurs.¹⁰ Nakon monetarne konverzije, počele su se akumulirati državne rezerve, izvoz je povećan (gubitak tržišta nekadašnje Jugoslavije usmerio je izvoz na zapadno tržište) i smanjen je uvoz, što je dodatno ojačalo devizne rezerve koje su uticale na stabilnost kursa dolara.

U razdoblju od 1992. do 1996. godine javna se uprava prilagodila novom ustavnom konceptu podele vlasti, a 1994. godine je započela reforma lokalne samouprave. U periodu od 1994. do 2011. godine osnovano je današnjih 211 opština različitih po veličini i broju stanovnika. Podrazumevajući lokalnu samoupravu kao deo celovite javne uprave bili su potrebni naponi da se reforma javne uprave shvati kao celovita i sveobuhvatna i zato su svi elementarni zakoni bili pisani i za državnu i za lokalnu samoupravu. Dalji razvoj javne uprave i njeno formiranje povezani su sa pregovorima Slovenije za ulazak u EU. Ta faza je trajala između 1997. i 2002. godine. Promena javne uprave išle su u dva pravca: jačanje administrativne sposobnosti s jedne i pripreme novih zakonodavnih osnova za delovanje javne uprave sa druge strane.¹¹

Glavni ciljevi reforme javne uprave bili su postizanje miljea u kojem vladaju zakon i pravna zaštita kako za službenike tako i za javnost. Osim naveenog treba napomenuti i dva cilja koja je trebala postići reforma javne uprave, a to su uspešnost i učinkovitost.

Jezgro sadašnjeg slovenskog sistema oformljeno je početkom devedesetih godina kada su uvedene promene u poreskom sistemu kroz porez na dobit i porez na dohodak, a 2004. godine, nakon ulaska Slovenije u EU, donešeni su novi zakoni o porezu na dohodak i porezu na dobit koji su se počeli primenjivati od januara 2005. godine i koji su pisani u skladu sa praksom Evropskih zemalja i imaju osnovna obeležja ostalih poreskih sistema u Evropi. Ali, već su u 2005. godini promenjeni amandmani, te su 2006. godine pripremljeni potpuno novi zakoni o porezu na dohodak i porezu na promet koji se primenjuju od januara 2007. godine.

Pre donošenja novih poreskih zakona u 2007. godini, tokom 2005. i 2006. godine vođene su rasprave o poreskom sistemu koje su obeležene zahtevima za pojednostavljenjem sistema i efektivnim sniženjem poreskog stope na rad. Među različitim predlozima bio je i flat-tax (sličan slovačkom)¹² s jednom poreskom stopom u sistemima poreza na dohodak, poreza na dobit i poreza dodatnu vrednost. Odbijen je uz snažno protivljenje radničkih sindikata.

U tom periodu (2005-2006) sprovedene su i dodatne reforme na područjima od kojih su najvažnije one koje se odnose na porez na dohodak (uvedena su tri platna razreda i snižene su najviše kamatne stope), porez na dobit (smanjena je poreska stopa, promenjene su poreske olakšice za istraživanje i razvoj) i porez na imovinu, a 2010. godine uveden je porez na motorna vozila i 2011. godine porez na bilans banaka.

Rezultati konačne reforme poreskog sistema Slovenije primenjuje se od 2007. godine, a uključujući poreze koji se primenjuju u većini zemalja: porez na dohodak i porez na dobit, porez na imovinu, PDV, trošarine, porezi koji se odnose na međunarodne poreze i transakcije, porez na dobit od igara na sreću, porez na osiguranje, porez za socijalno osiguranje, nova pravila poreskog postupka, postepeno ukidanje poreza na platnu listu, i nekoliko promena u ostalim porezima (npr. u porezu na nasledstvo).

Slovenija se odlučila postepeno uvođenje reformi uvodeći promene u vidu:

- smanjenje najviše granične stope poreza na dohodak,

¹⁰ Kračun D., 2005, op. cit., str.151.

¹¹ Lavtar R., Reforma javne uprave u Sloveniji 1991-2004., Anali hrvatskog politološkog društva. vol.1, br. 1, Hrvatsko politološko društvo, Zagreb, 2004, str. 271.

¹² Slovačka od 1. januara 2004. godine primenjuju flat-tax u visini od 19% odnosno poreska stopa u primeni poreza na dohodak i poreza na dobit je ujednačena i proporcijalna.

- smanjenje zakonske stope poreza na dobit,
- uvođenje cedularnog oporezivanja dohotka od kapitala, čime je Slovenija učinila prvi korak prema uobičajenoj praksi u EU.

Struktura poreskog sistema pokazuje da je slovenska poreska politika usmerena uglavnom na indirektno oporezivanje.

Slovenija ima decentralizovanu strukturu prikupljanja prihoda, odnosno dva nivoa, od kojih se jedan odnosi na opštinske prihode (211 opština), a drugi na državne prihode. Opštine na osnovu lokalne samouprave stižu i raspoložuju prihodima koje ostvaruju od poreza na promet nekretnina, poreza na nasledstva i darova, poreza na dobitke, od igara na sreću, poreza na plovila, i sl., dok su porez na dohodak, PDV, porez na energiju, porez za zaštitu okoline, i sl. prihodi državnog budžeta.

Reformama poreskog sistema definisan je novi poreski sistem koji se može uporediti sa razvijenim zemljama i koji je u skladu sa zahtevima EU.

2. DIREKTNI POREZI

Direktni porezi su porezi koji se direktno nameću poreskom obvezniku i koji se uplaćuju lično ili ih za poreskog obveznika uplaćuje poslodavac¹³, a određuju se u procentu od imovine ili dohotka. Direktni porezi u poreskom sistemu Slovenije obuhvataju:

1. Porez na dobit,
2. Porez na dohodak,
3. Porez na dobitak od igara na sreću,
4. Porez na imovinu.

Porez na dobit je poreski oblik koji je uvršten u poreske sisteme većine savremenih zemalja.¹⁴ Subjekti oporezivanja porezom na dobit nisu fizičke osobe, već pravne, i utvrđuju se na osnovu privredne aktivnosti društva.

Zakon definiše poreskog obveznika kao pravnu osobu koja obavlja poslovnu delatnost i koja ima svoje sedište i mesto stvarne uprave u Sloveniji, ostvaruje profit od poslovanja na području Republike Slovenije, te podleže oporezivanju porezom na dobit. Nerezidenti, odnosno pravne osobe koje nemaju svoje sedište u Sloveniji ili mesto stvarne uprave, podleže oporezivanju porezom na dobit samo ako je izvor prihoda u Sloveniji.

Pravne osobe koje su oslobođene poreza na dobit su neprofitne organizacije, kao što su što su npr. instituti, društva, fondacije, verske zajednice, političke stranke, komore ili sindikati. Takođe, Narodna banka Slovenije ne podleže oporezivanju poreza na dobit.

Poreska osnovica za oporezivanje je dobit, odnosno višak prihoda nad rashodima ostvarenim tokom poslovne godine. Pri utvrđivanju poreske osnovice utvrđuju se prihodi (prihodi od poslovanja, finansijski prihodi i vanredni prihodi) i rashodi (rashodi od poslovanja, finansijski rashodi i vanredni rashodi) koji se prikazuju na računu dobitka i gubitka, odnosno u godišnjem izveštaju u skladu sa računovodstvenim standardima.

Osnovno načelo za priznavanje troškova u poreskoj prijavi je da poreski obveznik može priznati samo one izdatke koji su direktno povezani sa poslovanjem i samo one izdatke koji su direktan uslov za ostvarivanje prihoda. Izdaci koji nisu uslov za sticanje prihoda su troškovi koji nisu direktno povezani sa obavljanjem delatnosti, a nisu posledica obavljanja delatnosti, već su privatne prirode.

Nepriznati troškovi su: prihodi od dividendi i isplate prema udelu u dobiti, rashodi prethodnih poreskih rashoda, troškovi koji se odnose na privatni život članova društva, troškovi prisilne naplate poreza ili drugih davanja, kazne nametnute od strane nadležnih organa, odbitak PDV-a iz prethodnih godina, kamate na poreze, donacije i darovi.

U poreskom sistemu Slovenije amortizacija se definiše kao trošak koji je delimično priznat kao rashod, i obračunava se prema Zakonom utvrđenim amortizacijskim stopama. Iznos amortizacije ne sme prelaziti visinu stope koja bi se dobila primenom linearne metode amortizacije uz maksimalne stope amortizacije.

Poreske olakšice su određene zakonom i odnose se na investiranja u opremu, te različite olakšice za zapošljavanje, olakšice pri plaćanju premija za dodatno penzijsko osiguranje i donacije.

Poreskim olakšicama se smatraju:

- ulaganje u opšte istraživanje i razvoj,
- poreski podsticaj za zapošljavanje osoba sa invaliditetom,
- poreski podsticaj za zapošljavanje za pripravnika,
- poreske olakšice za zapošljavanje se odobravaju i za zapošljavanje osoba koje su mlađe od 26 godina ili starije od 55 godina koje su pre zapošljavanja bile prijavljene kao nezaposlene osobe najmanje šest meseci na Zavodu za zapošljavanje Slovenije,

¹³ Ot K., 2007, op. cit., str. 155.

¹⁴ Jurković P., Javne finansije, Masmedija, Zagreb, 2006, str. 188.

- dodatni poreski podsticaji opravdanih troškova za početna ulaganja i zapošljavanja.¹⁵

Opšta poreska stopa poreza na dobit u 2007. godini iznosila je 23 %, te se kroz godine smanjivala za procentni bod do stope od 20 % koja se primenjivala do stope od 20 % koja se primenjivala do 2012. godine. Promenom Zakona 2012. godine, utvrđena je poreska stopa od 18 %. Porez na dobit od 18 % obračunava se od poreske osnovice koja se utvrđuje kao višak prihoda nad rashodima iskazanim u računu dobitka i gubitka. Posebna stopa od 0 % određena je za investicione fondove, penzijsko fondove, i osiguravajuće kuće koje rade penzijsko i invalidsko osiguranje u skladu sa poreskim zakonom.¹⁶

Prema Zakonu o porezu na dobit na isplate dividendi, kamate i naknade za autorska prava obračunava se i plaća porez po odbitku po stopi od 15 %.

Porez na dohodak definiše se kao direktni porez, tj. kao porez koji se nameće direktno na dohodak osobe koja bi trebala snositi poreski teret. Porez na dohodak jeste, uz porez na promet, jedan od najznačajnijih poreskih oblika svakog savremenog poreskog sistema. Veliko značenje poreza dohodak ogleda se ne samo u njegovoj velikoj finansijskoj izdašnosti nego i u njegovoj upotrebi kao elastičnog i vrlo delotvornog instrumenta ekonomske i socijalne politike. Porez na dohodak najtipičniji je oblik direktnih poreza.

Zakonom o porezu na dohodak uređen je sistem i obaveza plaćanja poreza na dohodak. Porez na dohodak utvrđuje se prema odredbama Zakona koji se primenjuje na dan 1. januara godine za koju se plaća porez na dohodak. Porez na dohodak je prihod državnog budžeta.

Poreski obveznik koji se smatra rezidentom, bez obzira da li je ili nije državljanin Slovenije, je onaj koji ima prebivalište izvan Slovenije ili živi izvan Slovenije zbog zapošljavanja u diplomatskoj misiji, konzulatu ili stalnom predstavništvu Slovenije u EU ili je bio rezident Slovenije u bilo kom periodu u poslednjih godinu dana, a boravi izvan Slovenije zbog zapošljavanja u službama EU. Svaki pojedinac se tretira se tretira kao poseban poreski obveznik i ne oporezuju se kao supružnik ili celina.

Rezident je dužan da plati porez na sve dohotke koji su ostvareni u Republici Sloveniji i na sve dohotke koji su ostvareni izvan Slovenije. Nerezident je dužan da plati porez na sve ostvarene dohotke koje imaju svoj izvor u Sloveniji.¹⁷

Oporezivi dobitak čini sledećih šest kategorija:

- dohodak od nesamostalnog rada i pružanja usluga,
- dohodak od samostalne delatnosti,
- dohodak od poljoprivredne delatnosti i šumarstva,
- dohodak od iznajmljivanja imovine i prenosa vlasništva,
- dohodak od kapitala, i
- ostali dohoci.

Dohotkom se ne smatraju: nasleđe, ostavštine, darovi primljeni od privatne osobe, dobitak od kockanja prema zakonu kojim se uređuju igre na sreću, prihod od osiguranja na temelju bolesti, povreda ili invalidnosti, i dr.¹⁸

Porez na dohodak obračunava se nakon odbitka obaveznih doprinosa za socijalno osiguranje, te se na dobijen iznos primenjuju progresivne poreske stope na temelju ostvarenog prihoda prema 3 poreska razreda (od 16-41 %).

Porez na dohodak od nesamostalnog rada obračunava se zavisno od visine od poreske osnovice, odnosno mesečnog neto oporezivog iznosa. Primer, na neto mesečni prihod u iznosu od npr. 1000 EUR primenivaće se dve poreske stope, odnosno na iznos od 653,38 primenivaće se poreska stopa od 16 %, a na razliku (1000-653,38 = 346,62 EUR) poreska stopa od 27 %. Ako na osnovu navedenih podataka izvršimo obračun dobićemo da visini poreza od nesamostalnog rada na neto mesečni prihod od 1000 EUR iznosi 198,13 dinara (16 % na 653,38 dinara iznosi 104,54 dinara, a 27 % na 346,62 dinara iznosi 93,59 dinara).

Poreska olakšica predstavlja ustupak koji država čini u pogledu poreskog obveznika, poreske osnovice, poreskih stopa ili iznosa poreskih prihoda, sve to u poređenju sa opštim režimom ova četiri elementa koja bi zakonom bio uređen u odsustvu olakšice.

U praksi savremenih poreskih sistema pa tako i u Sloveniji, postoje brojne podsticajne mere kojima se poreski obveznik oslobađa poreske obaveze. Po pravilu, ove mere služe za ostvarivanje ekstrasfiskalnih ciljeva poreza, kao što su privredni rast i anticiklični efekat. Poreske olakšice se po pravilu odnose na:

- odlaganje plaćanja poreza,
- sniženje poreske stope,
- izuzimanje iz dohotka,

¹⁵ Izvor: Zakon o dohotku od pravnih lica (ZDDPO-2), stranica 12303. (Zakon o porezu na dobit)

¹⁶ Izvor: Zakon o dohotku od pravnih lica (ZDDPO-2), stranica 12303. (Zakon o porezu na dobit)

¹⁷ Zakon o dohodnini (ZDoh- 2), stranica 12272. (Zakon o porezu na dohodak)

¹⁸ Zakon o dohodnini (ZDoh- 2), stranica 12272. (Zakon o porezu na dohodak)

- odbijanje od dohotka,
- investicioni poreski krediti.

Visina poreske olakšice zavisi od iznosa primljenog dohotka od nesamostalnog rada. Visina ličnog odbitka svakog pojedinog poreskog obveznika zavisi od vrste i broja ličnih odbitaka.

Što se tiče doprinosa za socijalno osiguranje, oni predstavljaju vrstu direktnih poreza, obaveznih nameta kojima se finansira sistem socijalnog osiguranja građana. Doprinosi se obično ubiraju iz plate (tj. na teret zaposlenog) i na platu (tj. na teret poslodavca). Doprinosi se isplatiatelj automatski uplaćuje na račune fondova pri svakoj uplati plate.

Oporeziva osnovica socijalnog osiguranja je iznos bruto plate, povlastice i naknade troškova vezanih za rad.

Slovenski zakon omogućuje konvencionalne igre na sreću (loto, lutrija, klađenje, i sl.) i posebne igre na sreću (kazino igre: kockanje, stone igre, kartaške igre i sl.). Igre na sreću su Zakonom o kockanju definisane kao igre koje igrači igraju protiv kazina ili jedan protiv drugog u posebnim automatima, kartaškim igrama, klađenjem i sl.¹⁹

Kockanje se može isključivo održavati u kockarnicama i salonima za igru, odnosno mogu ih organizovati društva koja su dobila koncesiju Vlade Republike Slovenije.²⁰ Društva koja organizuju igre na sreću u kockarnicama dužni su da plate naknadu za koncesiju po progresivnim stopama poreza od 5 do 20 %, a sve ostale igre 5 %, a trgovci organizatori posebnih igara na sreću u kockarnicama plaćaju koncesijsku naknadu po stopi od 20 %.

Osnovica za obračun naknade za koncesiju je razlika između doprinosa u igri i dobitka.

Obveznik poreza na dobit od igara na sreću je dobitnik odnosno pobjednik u skladu sa Zakonom kojim se uređuje kockanje i dobijena dobit, te organizator igara na sreću. Porezom na dobitak od igara na sreću se oporezuje svaki dobitak koji je ostvaren od klasičnih igara na sreću (loto, lutrija, bingo, klađenje, i sl.). Prihod od igara na sreću se ne oporezuje u slučaju ako je vrednost nagrade manja od 300 EUR.²¹

Oporeziva poreska osnovica oporezuje se po stopi od 15 %. Porez se nakon obračuna plaća od strane organizatora klasičnih igara na sreću prvog radnog dana nakon ulate dobitka. Organizator igre na sreću mora obračunati porez na dobit u obračun poreza koji se dostavlja poreskoj upravi prvog radnog dana nakon uplate nagrade.

Porez na imovinu je direktni porez kojeg je poreski obveznik dužan da plati na temelju vlasništva nad nekom imovinom, pa se na temelju toga porez na imovinu odnosi na sledeće poreze:

- a) Porez na nasledstvo i darove,
- b) Porez na imovinu:
 1. Porez na korišćenje građevinskog zemljišta,
 2. Porez na imovinu,
- v) Porez na plovila,
- g) Porez na motorna vozila,
- d) Porez na bilans banaka.

Porez na nasledstvo i darove je direktni porez koji se primenjuje za oporezivanje nasledstva ili darova stečenih porodičnim pravima, ugovorima o darovanju, doživotnom uzdržavanju ili testamentom u slučaju smrti.

Porez na nasledstvo ili darove ne plaćaju:

- naslednik ili poklonoprimalac prvog stepena – svi direktni potomci ili bračni drug,
- naslednik koji je živeo sa umrlom osobom ili darovatelj u vanbračnoj zajednici,
- pravna osoba osnovana zakonom za obavljanje verske, filantropse, socijalne i zdravstvene nege, obrazovanja i istraživanja, ali samo ako je to dar ili nasledstvo koje je namenjeno za obavljanje takve delatnosti pravne osobe.²²

Poreski obveznik je dužan da prijavi poresku obavezu nadležnoj poreskoj upravi u roku od 15 dana od primanja dara ili nasledstva (prema odluci o nasledstvu primljenu od suda). Obavezu plaćanja poreza na temelju dostavljenog rešenja, dužan je platiti u roku od 30 dana od dana primanja rešenja.

Porez na imovinu se odnosi na korišćenje građevinskog zemljišta i poreza na imovinu.

Naknada za korišćenje građevinskog zemljišta nije porez, ali je obavezna i regulisana je Zakonom o građevinskom zemljištu. Naknada se plaća na urbanizovano zemljište, zemljište predviđeno za izgradnju zgrada, zemljište koje je usvojeno u prostorni plan, te ostala područja koja su pokrivena vodovodnom i električnom instalacijom.

Porez na imovinu je porez koji se primenjuje na nekretnine kao što su zgrade, apartmani, garaže, prostorije za odmor i rekreaciju.

¹⁹ Zakon o igrama na sreću, br. 470-01/90-2/27 (Zakon o porezu dobitaka od igara na sreću)

²⁰ Zakon o igrama na sreću, br. 470-01/90-2/27 (Zakon o porezu dobitaka od igara na sreću)

²¹ Zakon o igrama na sreću, br. 470-01/90-2/27 (Zakon o porezu dobitaka od igara na sreću)

²² Zakon o porezu na nasledstva i darove, str. 12327

3. INDIREKTNI POREZI

Indirektni porezi su oni porezi kod kojih poreski obveznik i konačni platiša poreza nisu ista osoba već se poreska obaveza prevlađuje na druge. Poreski obveznici indirektnih poreza kroz cenu svojih dobara i usluga prevlađuje teret tih proizvoda na krajnjeg potrošača tj. na građane.

U kategoriju indirektnih poreza ubrajaju se:

1. Porez na dodatnu vrednost (PDV),
2. Trošarine,
3. Porez na usluge od osiguranja,
4. Porez na promet nekretnina,
5. Porez na drumska motorna vozila i
6. Carine.

Porez na dodatnu vrednost je najrasprostranjeniji sistem oporezivanja prometa dobara i usluga, s obzirom da većina zemalja u svetu ima upravu taj poreski oblik u primeni oporezivanja prometa unutar svog poreskog sistema.²³ PDV se ne ubira od osobe koja je poreski obveznik već od osobe koja se smatra krajnjim potrošačem.

Porezom na dodatnu vrednost oporezuje se:

- nabavka robe – prenos prava raspolaganja materijalnom imovinom koja ne mora nužno biti i predmet prenosa vlasništva,
- sticanje dobara unutar EU – pravo raspolaganja robom,
- pružanje usluga – pružanje usluga koje se ne smatraju isporučenim dobrima, a odnose se na prenos imovinskog prava, suzdržavanje od neke radnje, te pružanje usluga,
- uvoz robe – koji znači bilo ulazak robe u EU u skladu sa carinskim propisima, ili uvoz robe iz treće zemlje unutar EU.²⁴

U Republici Sloveniji primenjuju se dve stope PDV-a: osnovna, tj. standardna stopa PDV-a koja iznosi 20 % i niža stopa od 8,5 %. Standardna stopa primenjuje se na sve isporuke dobara i usluga koja nisu navedene kao predmet snižene stope stope ili izuzeća.

Niže stopa se primenjuje na robu i usluge koje su posebno definisane Zakonom o PDV-u a odnose se na: hranu, žive životinje, biljke i materijale koje su namenjene za pripremu hrane, vodu, lekove, medicinsku opremu, knjige, ulaznice za izložbe, muzeje, i dr.

Svako pravno i fizičko lice mora prijaviti poreskoj upravi da započinje svoju delatnost kao poreski obveznik i podneti zahtev za izdavanje PDV broja. Takođe, poreski obveznik je dužan obavestiti poresku upravu o bilo kakvoj promeni u delatnosti društva ili prestanku poslovanja. Poreski obveznik mora podneti zahtev poreskoj upravi ukoliko želi izaći iz sistema PDV-a, na šta uprava donosi rešenje.

Trošarine (akcize) su poseban oblik poreza na promet i jedan od najstarijih poreskih oblika. Proizvodi koji se oporezuju trošarinama možemo svrstati u sledeće kategorije:

- derivati nafte,
- biogoriva i biotečnosti,
- duvanske prerađevine,
- alkoholna pića,
- kafa.

Trošarinama se oporezuju proizvodi sa neelastičnom potražnjom, a poreski obveznici su proizvođači i uvoznici. Poreska osnovica je određena mernom jedinicom (kg, litar i sl.). Trošarine su vrlo značajan prihod. Na cenu proizvoda se dodaje iznos trošarine, a na taj iznos se onda još obračunava PDV.

Razlozi uvođenja trošarina su fiskalni i nefiskalni. U fiskalne razloge ubraja se izdašnost (veliki prihod državnog proračuna), dok se u nefiskalne razloge ubrajaju progresivnost u poreskom sistemu (veće oporezivanje luksuznih dobara), smanjenje zavisnosti kroz manju potrošnju nekih dobara i ekološki razlozi.

Osnovna obeležja trošarina (akciza) su:

- prevaljivost,
- fiskalna izdašnost,
- pogodnost plaćanja- nevidljivi porez jer su mali iznosi,
- jeftinoća ubiranja,
- stabilni prihod,
- obavezan prihod- tačno određen krug proizvoda na koji se obračunava trošarina,
- istovremena primena trošarine i PDV-a.

²³ „Porez na dodatnu vrednost (PDV) je neto svefazni i li višefazni porez na promet te je u primeni u više od 120 zemalja sveta. U nekim zemljama sveta javlja se pod drugačijem nazivom npr u Velikoj Britaniji, Kanadi, Singapuru i Novom Zelandu poznat je kao porez na dobra i usluge, dok je u Japanu poznat kao porez na konzumiranje.“

²⁴ Zakon o porezu na dodatnu vrednost (ZDDV-1) – Zakon o PDV-u

Trošarine su u Sloveniji uvedene na: duvanske proizvode, alkohol i alkoholne proizvode, energetske proizvode a od 1. marta 2007. godine uvedene su i trošarine na struju. Plaćanje trošarina sprovodi Carinska uprava.

Trošarine se plaćaju na robu proizvedenu u Sloveniji, uveženu iz trećih zemalja ili kupljenu u drugoj državi članici EU ako su namenjene za potrošnju u Sloveniji. Proizvođač, uvoznik ili trgovac takve robe je obveznik plaćanja trošarine, ali ako roba nije namenjena krajnjoj potrošnji može se staviti u tzv. režim suspenzije, odnosno sistem odloženog plaćanja trošarine. U tom slučaju roba ostaje u nadležnosti nadležnog carinskog organa, a trošarina se plaća kada se napusti sistem odloženog plaćanja trošarine.

Ovlašćeno skladište za robu na koju se obračunava trošarine, ima pravo uspostaviti fizička ili pravna osoba nakon dobijanja dozvole od strane Carinske uprave.

Zakonom su definisane poreske stope trošarina za svaki proizvod, a one se mogu prilagoditi i uzeti u obzir inflaciju i druge promene na tržištu. Trošarina se naplaćuje kada se proizvod koji podleže trošarini primi od drugih država članica EU ili se uveze u Sloveniju iz trećih zemalja.²⁵

Određeni obveznici prema Zakonu o porezu imaju pravo na vraćanje dela trošarine i to za: energetske proizvode za koje se dokaže da su korišćenja kao motorna goriva za radne mašine – imaju pravo vraćanja do 50 % iznosa trošarine za motorna vozila, energetske proizvode koji se koristi u motornim gorivima za poljoprivredu i šumarstvo - imaju pravo vraćanja do 70 % iznosa trošarine za motorna vozila, komercijalnu upotrebu plinskog ulja koja se koristi kao gorivo.

Određeni proizvodi oslobođeni su plaćanja trošarine uključujući i one koje su namenjene izvozu ili one koji se koriste u kontekstu diplomatskih ili konzularnih odnosa.

Korišćenje energenata i električne energije je u nekim slučajevima oslobođeno plaćanja trošarine i to kada se energija koristi kao motorno gorivo u vazдушnom prevozu i pomorskom prometu, te kao gorivo za ribolov, osim ako se koristi u privatne svrhe.

Alkohol i alkoholna pića su izuzeta plaćanja trošarina koja se koriste kao sirovina u proizvodnji lekova ili proizvodnji hrane, ne prehrambenih proizvoda i bezalkoholnih pića.

Obveznik poreza na usluge osiguranja je osiguravajuće društvo ili druga pravna osoba koja se bavi poslovima osiguranja u Republici Sloveniji.²⁶ Poreski obveznik poreza na osiguranje podnosi poreskoj upravi poresku prijavu u roku od 15 dana od dana u mesecu u kojem je zaključen ugovor o osiguranju.

Osnovica za obračun poreza je premija ili doprinos koji se plaća na temelju zaključenog ugovora o osiguranju.

Iznos poreza obračunava se po stopi od 6,5 % od poreske osnovice. Porez na usluge osiguranja se ne plaća: obavezne doprinose za penzijsko, invalidsko i zdravstveno osiguranje, osiguranje imovine i životno osiguranje gde osiguravajući odnos nije kraći od 10 god, osiguranje koje pokriva rizike izvan teritorije Republike Slovenije, i reosiguranje.

Pod nekretninama se podrazumevaju svi oni objekti koji ne mogu menjati svoj položaj u prostoru, a da se pri tom ne promeni struktura. To obuhvata, na prvom mestu, zemljište i sve ono što se na njemu i u njemu nalazi:

- zgrade,
- tuneli,
- mostovi,
- drveće i durgo bilje itd.

Porez na promet nekretnina je porez koji se ubira na osnovu korišćenja ili vlasništva nad nekretninama.

Porezom na promet nekretnina se plaća na promet nekretnina i amortizacionog troška prenosa ili iznajmljivanje zgrade.

Porez se plaća po stopi od 2 % poreske osnovice. Poreska obaveza nastaje na dan sklapanja ugovora prema kojem se prenosi vlasništvo.

Poreski obveznik prometa na nekretnine je prodavac nekretnina, a poreska osnovica utvrđuje se na osnovu prodajne cene nekretnina. Ako je prodajna cena niža od opšte tržišne vrednosti nekretnine za više od 20 %, poreska osnovica iznosi 80 % opšte tržišne vrednosti imovine.

Poreski obveznik mora podneti prijavu u roku od 15 dana od dana nastanka poreske obaveze poreskoj upravi prema području gde se nekretnina nalazi. Poreska uprava u roku do 30 dana od dana podnošenja prijave donosi rešenje, a poreski obveznik je dužan da plati porez u roku od 30 dana od dana prijema rešenja.

Prema Zakonu o porezu na motorna vozila, porez na motorna vozila je porez koji se plaća na motorna vozila koja se koriste na području Republike Slovenije prema različitim kriterijumima.

²⁵ http://www.carina.gov.si/si/novosti/sektor_za_trosarine

²⁶ http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_prometa_zavoralovnih_poslov_pojasnila/

Poreska osnovica poreza na motorna vozila je prodajna cena svakog motornog vozila bez PDV-a. Ako prodajna cena ne odgovara vrednosti motornog vozila, poreska osnovica se utvrđuje prema tržišnoj vrednosti motornog vozila od strane poreske uprave

Carina je porez na uvezenu robu i kao takva važna je u spoljnotrgovinskoj razmeni. Slovenija je, kao država članica EU, preuzela zajedničko carinsko zakonodavstvo EU. EU je organizovana carinska unija i stoga je to prostor bez unutrašnjih carina, pa se carina odnosi na uvoz od trećih zemalja.

Od trenutka ulaska u carinsko područje Unije, roba je pod carinskim nadzorom i može biti podvrgnuta pregledu carinskih organa. Carinjene robe može se ostvariti u pojasu na graničnom prelazu, ali i nakon ulaska i podnošenja carinskih deklaracija u postupku carinskog tranzita u carinskom području Unije.²⁷

Nakon ulaska robe u područje Unije, izdaje se izjava za neki od sledećih carinskih postupaka:

- puštanje u promet,
- tranzit,
- carinsko skladištenje,
- unutrašnju obradu,
- prerada pod carinskim nadzorom,
- privremeni uvoz robe.²⁸

ZAKLJUČAK

Slovenija se do 90-ih godina smatrala jednom od najstabilnijih, najsigurnijih i najrazvijenijih zemalja kada je proglašenjem nezavisnosti, 1991.godine, izgubila veliki deo tržišta, a time i narušila svoju veliku privrednu sliku. Ulaskom u EU počinje razdoblje napretka i stabilnosti koje ne traje dugo, pa je već 2009. godine započelo razdoblje recesije i krize.

Slovenija je proglašenjem nezavisnosti, sprovela reformu poreskog sistema, a kasnije, nakon ulaska u EU, uspostavljen je poreski sistem koji se može porediti sa razvijenim zemljama i koji je usklađen sa zahtevima EU.

Kao i većina zemalja, poreski sistem temelji na dve osnovne vrste poreza: direktni i indirektni.

U Slovenačkom poreskom sistemu najzdašniji su porezi na dobra i usluge, a obuhvataju prihode od opšteg poreza na promet, trošarina(akciza) i ostalih poreza na robe i usluge. Porezi na dobra i usluge odnose se na 39,75 % prihoda od poreza u Sloveniji, pa je tako njihovim prikupljanjem 2013. godine ostvaren ukupni prihod od 5,02 mlrd EUR-a. Nakon njih, slede prihodi od doprinosa za socijalno osiguranje, prihodi od poreza na dohodak i poreza na dobit. Najmanje prihoda se ubira od poreza na plate i radnu snagu, poreza na imovinu, te ostalih poreza. Ukupan iznos prikupljenih prihoda od poreza za 2013. godinu iznosi 12,64 mlrd EUR-a.

Prikupljene prihode Slovenija koristi za finansiranje različitih vrsta rashoda. Rashod na koji se troši najviše sredstava je obrazovanje, na koje je 2013. godine utrošeno ukupno 1,9 mlrd EUR-a, i oni su u konstantnom porastu od 2002. godine. Rashodi za zdravstvo sledeća su najzastupljenija vrsta rashoda. U 2013. godini iznosili su 1,2 mlrd EUR-a, koji su kao i rashodi za obrazovanje u konstantnom porastu.

Najmanje zastupljeni rashodi odnose se na unapređenje stanovanja i zajednice, kao i zaštitu životne sredine. Međutim, ovim rashodima se posvećuje velika pažnja, tj. navedeni rashodi su u najvećem porastu, pa su tako u periodu od 2010. do 2013.godine porasli sa 65,3 mil EUR-a na 138,6 mil EUR-a.

Navedeni i analizirani porezi važan su izvor prihoda u Sloveniji, te se na njima temelji velika važnost za razvoj Slovenačke privrede koja se trenutno nalazi na silaznoj putanji.

LITERATURA

1. European Commission, Taxation trends in the Europe, European Commission Union, European Union, Bruxelles, 2012
2. Jelčić B., Javne finansije, Informator, Zagreb, 1997
3. Ot K., Javne finansije u Hrvatskoj, Institut za javne finansije, Zagreb, 2007
4. Kračun D., Tranzicija, stabilizacija i ekonomski rast: iskustvo Slovenije, Ekonomski pregled, vol.56, br.3, Hrvatsko društvo ekonomista, Ekonomski institut Zagreb, 2005
5. Lavtar R., Reforma javne uprave u Sloveniji 1991-2004., Anali hrvatskog politološkog društva. vol.1, br. 1, Hrvatsko politološko društvo, Zagreb, 2004

²⁷ <http://www.carina.gov.si/>

²⁸ <http://www.carina.gov.si/>

6. Jurković P., Javne finansije, Masmedija, Zagreb, 2006
7. Zakon o dohodnini (ZDoh- 2), stranica 12272. (Zakon o porezu na dohodak)
8. Zakon o igrama na sreću, br. 470-01/90-2/27 (Zakon o porezu dobitaka od igara na sreću)
9. Zakon o porezu na dodatnu vrednost (ZDDV-1) – Zakon o PDV-u
10. www.sistory.si/hta/tranzicija/index-vpni.php?d=makroekonomska-podoba-Slovenije-1990-2004-html
11. www.vlada.si/o_sloveniji/gospodarstvo/
12. www.durs.gov.si/si/
13. <http://www.carina.gov.si/>

Miroslav Janjušević²⁹

Abstract

Taxes are an extremely important source of government revenue and the modern state. Although actually obligation, therefore, considered a negative phenomenon, are necessary and possible to work and the existence of any state of the economy. Changes in the tax system most likely to cause reactions such as protest or protests which further complicates the task of each country has to make the right decisions on taxes to be applied, the amount of tax obligations, the basis for taxation, and other important aspects of tax policy.

Keywords: tax, tax system, the Republic of Slovenia.

²⁹ Miroslav Janjušević, master student of Public finances, University of Defense, Generala Pavla Jurišića Šturma no. 33, Belgrade, Serbia

UTICAJ POSTUPKA REVALORIZACIJE PO FINANSIJSKI POLOŽAJ PREDUZEĆA

Rezime

Finansijsko izveštavanje iziskuje kontinuitet pristupa transparentnim podacima koji su potrebni eventualnim korisnicima pri donošenju poslovnih odluka. S tim u vezi neophodno je da podaci koji se prezentuju u tako postavljenom sistemu izveštavanja budu tačni. U tome nam pomažu atributi amortizacije i revalorizacije vrednosno izraženi. Revalorizacija sredstava izveštajnih entiteta omogućava da se finansijski izveštaji usklade sa trenutnim stanjem na tržištu.

Ključne reči: finansijsko izveštavanje, revalorizacija međunarodni računovodstveni standard.

UVOD

U novije vreme, finansijski izveštaji odnosno vrednosti koje se iskazuju u njima sve više se približavaju ili izjednačavaju sa fer vrednostima, jer računovodstvo utemeljeno na načelu nastanka događaja i istorijskim troškovima, često ne odražava stvarni finansijski položaj preduzeća. Uvođenjem revalorizacijskog modela, odnosno fer vrednosti u vrednovanje imovine, obaveza i transakcija, Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja pokušavaju rešiti raskorak između istorijskih troškova i stvarnog položaja na tržištu.

U ovom radu će se pokušati odgovoriti na pitanja koja se odnose na razlike u iskazivanju vrednosti imovine i njenih izvora kao i poslovnih rezultata u slučaju kada revalorizacija dugotrajne materijalne imovine nije sprovedena u odnosu na situaciju kada je revalorizacija sprovedena, zatim da se uoče stavke u finansijskim izveštajima koje se menjaju zavisno od primene ili neprimene modela revalorizacije dugotrajne materijalne imovine, te kako se njihova promena odražava na celokupni izgled finansijskog izveštaja.

1. TRŽIŠNO RAČUNOVODSTVO I MERENJE FER VREDNOSTI

Uvođenje fer vrednosti u savremeno finansijsko izveštavanje omogućava da se finansijsko računovodstvo, koje je utemeljeno na istorijskom trošku i koje ne odražava stvarni finansijski položaj i ostvarene finansijske rezultate, što više približi tržišnom. Računovodstveno izveštavanje se vremenom menja, tj. savremeno izveštavanje zahteva najširu upotrebu merenja elemenata finansijskih izveštaja po fer vrednosti. Najvažnije promene su vidljive u dominantnoj primeni merenja i objavljivanja finansijskih informacija utemeljenih po fer vrednosti u odnosu na finansijsko računovodstvo utemeljeno na pretpostavci nastanka događaja i istorijskim troškovima.

Kritičari smatraju da primena modela vrednovanja zasnovanog na fer vrednosti ima i svoje negativne aspekte, da je doprinela povećanju finansijske nestabilnosti u svetu, a poseban problem javlja se zbog nepouzdanosti merenja fer vrednosti na neaktivnim tržištima. Takođe, smatraju da određeni model vrednovanja ne mora nužno biti i bolji i primereniji u zadovoljavanju potreba korisnika. Zagovarači fer vrednosti smatraju da primena ove metode omogućava korisnicima relevantnije, lakše uporedive i konzistentne informacije te da bilans pokazuje stvarno stanje imovine, kapitala i obaveza na određeni dan dok metoda istorijskog troška prikazuje vrednosti imovine na niz različitih datuma u prošlosti.

Fer vrednost je vrednost odnosno iznos za koji se sredstvo može razmeniti ili obaveza izmiriti, između obaveštenih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.³¹

2. UTVRĐIVANJE FER VREDNOSTI IMOVINE

Nakon početnog priznavanja, dugotrajna materijalna imovina i nematerijalna imovina mogu se pouzdano odmeriti i knjižiti po revalorizovanom iznosu, koji predstavlja njihovu fer vrednost na datum izveštavanja, umanjenu za naknadnu akumuliranu amortizaciju i naknadne akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti. Revalorizacija se vrši dovoljno redovno, kako bi se obezbedilo da se

³⁰ Vladica Đinović, student master studija Javne finansije, Univerzitet odbrane, Vojna akademija, Generala Pavla Jurišića Šturma 33, Beograd, Srbija.

³¹ Međunarodni standard finansijskog izveštavanja 1 (IFRS), prilog A

knjigovodstvena vrednost bitno ne razlikuje od vrednosti do koje bi se došlo korišćenjem fer vrednosti na kraju izveštajnog perioda.

Najpouzdaniji način da se utvrdi fer vrednost imovine je na bazi tržišnih cena na aktivnom tržištu. Tržišna cena je obično trenutno ponuđena cena. Ukoliko trenutno ponuđene cene nisu raspoložive, cena korišćena u najskorijoj sličnoj transakciji može obezbediti bazu na osnovu koje se može proceniti fer vrednost, pod uslovom da nije bilo značajnih promena ekonomskih okolnosti od datuma transakcije do datuma na koji se procenjuje fer vrednost imovine.

Fer vrednost zemljišta i zgrada, prema MRS-u 16 (paragraf 32) je obično njihova tržišna vrednost utvrđena procenom koju obično obavljaju profesionalno kvalifikovani procenitelji. Fer vrednost stavki dugotrajne materijalne imovine treba odrediti prema aktivnom tržištu, ali ako iz tržišno utemeljene evidencije ne postoji dokaz fer vrednosti, prema MRS-u 16 (paragraf 33), subjekt je mora utvrditi procenom, korišćenjem neke od prihvaćenih indirektnih metoda procene, koristeći dobitni pristup ili pristup amortizovanih troškova zamene. U slučaju nematerijalne imovine, ukoliko se ona ne može revalorizovati zbog toga što ne postoji aktivno tržište, ova imovina se knjiži po nabavnoj vrednosti (ceni koštanja) umanjenoj za eventualnu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrednosti. Ukoliko se fer vrednost revalorizovane nematerijalne imovine više ne može utvrđivati pozivanjem na aktivno tržište, knjigovodstvena vrednost imovine je revalorizovana vrednost na dan poslednje revalorizacije sprovedene s pozivanjem na aktivno tržište, umanjena za eventualnu naknadnu akumuliranu amortizaciju i naknadne akumulirane gubitke od umanjenja vrednosti³².

Promene fer vrednosti stavki dugotrajne materijalne imovine utiču na učestalost revalorizovanja. Model revalorizacije podrazumeva da se revalorizacija sprovodi dovoljno redovno tako da se knjigovodstvena vrednost značajno ne razlikuje od one vrednosti do koje bi se došlo utvrđivanjem fer vrednosti na datum izveštavanja. Kada se fer vrednost revalorizovane imovine značajno razlikuje od njene knjigovodstvene vrednosti tada je potrebna dalja revalorizacija. Ako je tržište određene dugotrajne materijalne imovine stabilno i nema značajnijih promena fer vrednosti, revalorizacija se može sprovoditi svakih 3-5 godina, a ukoliko neki predmeti dugotrajne materijalne imovine pokazuju značajna i promenljiva kretanja fer vrednosti, potrebno je sporovođenje godišnje revalorizacije³³. Što se tiče učestalosti revalorizacije nematerijalne imovine, ona zavisi od promenljivosti fer vrednosti same nematerijalne imovine koja se revalorizuje. Ukoliko se fer vrednost revalorizovane imovine bitno razlikuje od knjigovodstvene vrednosti, neophodna je dalja revalorizacija. Neka nematerijalna imovina može imati značajna i promenljiva kretanja fer vrednosti što zahteva obaveznu godišnju revalorizaciju. Takve česte revalorizacije nisu neophodne kada je u pitanju nematerijalna imovina sa beznačajnim kretanjima fer vrednosti.

Preduzetnici koji se odluče za primenu modela revalorizacije za merenje dugotrajne materijalne imovine moraju računati i na trošak procene fer vrednosti koju obavljaju za to ovlašćeni procenitelji.

3. UTICAJ REVALORIZACIJE NA FINANSIJSKE IZVEŠTAJE

Finansijski izveštaji predstavljaju neposredni proizvod sistema računovodstvenog izveštavanja koji po svojoj suštini i nameni oslikavaju performanse (ostvarenja) preduzeća za određeni vremenski period, njegovu finansijsko-strukturnu poziciju, kao i položaj likvidnosti na izabrani dan bilansiranja³⁴. Realnim i fer prikazivanjem pružaju informacije koje su korisne širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka. Pružaju informacije o imovini, obavezama, kapitalu, prihodima i rashodima, o uplatama i isplatama vlasnicima (po osnovu kapitala u njihovom svojstvu vlasnika) i novčanim tokovima subjekta.

Model revalorizacije koji društva primenjuju za naknadno vrednovanje imovine utiče na iskazivanje pozicija u finansijskim izveštajima. Primena modela revalorizacije imovine utiče na stavke finansijskih izveštaja, neke stavke povećava, a neke smanjuje.

3.1 Bilans stanja

Bilans stanja je finansijski izveštaj u kome je iskazana imovina preduzeća po obliku i izvorima, a na određeni dan.³⁵ To je izveštaj koji kroz vrednosni iskaz imovine (aktiva), kapitala i obaveza (pasiva) na određeni datum prikazuje finansijski položaj, stanje imovine i stanje sopstvenog i pozajmljenog kapitala (obaveza) na dan bilansiranja. Aktiva i pasiva imaju uvek istu vrednost, a osim što pružaju informacije o imovini, kapitalu i obavezama, u pasivi je vidljiv i rezultat poslovanja kao i ukupni sopstveni kapital koji ujedno pokazuje i knjigovodstvenu vrednost društva. Osim za tekuće obračunsko razdoblje, u bilansu se obavezno prikazuju i uporedni podaci za prethodno obračunsko razdoblje. Na taj način se primenjuje

³² MRS 38 Nematerijalna imovina (paragraf 77-78)

³³ MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema (paragraf 34)

³⁴ Stevanović N., Malinić D., Milićević V., Upravnjačko računovodstvo, CID EKOF, Beograd, 2010, strana 69

³⁵ Škarić-Jovanović K., Finansijsko računovodstvo, CID EKOF, Beograd, 2013, strana 44

načelo vremenske povezanosti bilansnih pozicija. Konačno stanje prethodne godine treba odgovarati početnom stanju tekuće godine, osim ako zbog sprovođenja ispravki usled promene računovodstvenih politika ili ispravki značajnih grešaka dođe do prekida ovog načela, a tada je potrebno navesti te promene u beleškama. U bilansu pozicije Dugotrajna materijalna imovina i Zbir aktive se povećavaju kao i pozicije pasive Dugoročne obaveze, Vlasnički kapital i Zbir pasive. Naime, povećanje fer vrednosti dugoročne materijalne imovine, povećava aktivu odnosno poziciju dugotrajne materijalne imovine i unosi se u kapital, tj. u revalorizacione rezerve povećavajući pasivu. Kod revalorizacijskog smanjenja dugotrajne materijalne imovine dolazi do smanjenja navedenih stavki, ukoliko je imovina koja se smanjuje, prethodno revalorizovana naviše i za koju je prethodno postojala stavka revalorizacionih rezervi u navedenim izveštajima. Isto se dešava i u slučaju nematerijalne imovine.

Dakle, procenom imovine po fer vrednosti, poboljšava se imovinski i finansijski položaj društva. Problem koji se javlja kada se imovina iskazuje po fer vrednosti je taj što finansijski izveštaji postaju skup različith vrednosti i znatno opada njihova upotrebna vrednost. Različite pozicije u finansijskim izveštajima su izkazane po različitim vrednostima, umesto da budu iskazani po istorijskim troškovima, što je jedna od fundamentalnih tvorevina dvojnog knjigovodstva.

3.2 Izveštaj o promenama na kapitalu

Obveznici MSFI-a su dužni da sastavljaju izveštaj o promena na kapitalu kao sastavni deo propisanih godišnjih finasniskih izveštaja. Kapital je sopstveni izvor finansiranja imovine i izračunava se kao ostatak imovine preduzetnika nakon odbitka svih njegovih obaveza. Kapital pravnog lica organizovanog kao akcionarsko društvo se sastoji od akcijskok kapitala, emisione premije, rezervi iz dobitka, revalorizacionih rezervi i neraspoređenog dobitka. Otkupljene sopstvene akcije se iskazuju u okviru kapitala kao njegova odbitna stvaka.³⁶ Promene na kapitalu odražavaju povećanje ili smanjenje neto imovine društva u određenom periodu. Primena metode revalorizacije dugotrajne materijalne imovine takođe utiče na stavke izveštaja o promenama kapitala i to na Zadržanu dobit ili Preneseni gubitak, Dobitak ili gubitak tekuće godine, Revalorizacione rezerve i Ukupan kapital i rezerve. Zadržana dobit je dobit prenesena iz prethodnog obračunskog perioda, obično se isplaćuje naknadno, a može se koristiti i za pokriće gubitka.

3.3 Bilans uspeha

Bilans uspeha predstavlja finansijski izveštaj koji prikazuje prihode i rashode, dobitak ili gubitak ostvaren u određenom obračunskom periodu.

Model revalorizacije imovine utiče na bilans uspeha. Naime, u slučaju realizacije revalorizacione rezerve, povećanje vrednosti imovine se iskazuje u Izveštaju o ukupnom rezultatu i ne knjiži se u bilansu uspeha. Uticaj se ogleda u povećanim troškovima amortizacije, jer u razdobljima nakon sprovedene revalorizacije, zbog procenom povećane vrednosti imovine, veća je osnovica za njihovu amortiazciju što utiče na smanjenje neto dobitka u bilansu uspeha i naravno u iskazivanju gubitaka po osnovu obezvređenja.

4. MODEL PRIZNAVANJA REVALORIZACIONIH DOBITAKA I GUBITAKA

Ako se knjigovodstvena vrednost sredstva poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje se priznaje u ukupnom ostalom rezultatu i akumulira u kapitalu u okviru pozicije revalorizacione rezerve. Međutim povećanje se priznaje kao prihod u bilansu uspeha u iznosu u kom poništava revalorizacono umanjenje iste imovine prethodno priznate kao rashod u bilansu uspeha. Ako se knjigovodstvena vrednost sredstva smanji kao rezultat revalorizacije, to smanjenje se priznaje kao rashod u bilansu uspeha. Međutim, ono se priznaje u ukupnom rezultatu do iznosa postojećih revalorizacionih rezervi koje se odnose na tu imovinu. Smanjenje priznato u ukupnom ostalom rezltatu smanjuje iznos akumuliran u kapitalu u okviru pozicije revalorizacione rezerve³⁷.

Revalorizacione rezerve uključene u kapital se mogu prenositi direktno u neraspoređenu dobit kada se te rezerve realizuju. Rezerva se može realizovati prilikom rashodovanja ili otuđenja imovine. Neke rezerve se mogu realizovati dok entitet koristi imovinu. U tom slučaju ostvareni iznos rezerve je razlika između amortizacije obračunate na osnovu revalorizovane knjigovodstvene vrednosti imovine i amortizacije koja bi se priznala na osnovu istorijskog troška imovine. Prenos iz revalorizacionih rezervi u neraspoređenu dobit se ne vrši kroz bilans uspeha³⁸.

³⁶ Stevanović N., Malinić D., Milićević V., op. cit. , strana 77

³⁷ MRS 16, Nekretnine, postrojenja i oprema(paragraf 33-34), MRS 38, Nematerijalna imovina (paragraf 85-86)

³⁸ MRS 16, Nekretnine, postrojenja i oprema(paragraf 41), MRS 38, Nematerijalna imovina (paragraf 87)

5. INSTRUMENTI ANALIZE FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA

Analiza finansijskih izveštaja najviše je orijentisana na kvalitativne finansijske informacije i zbor toga se naziva i finansijskom analizom. Finansijska analiza se može opisati kao proces primene različitih analitičkih sredstava i tehnika pomoću kojih se podaci iz finansijskih izveštaja pretvaraju u korisne informacije relevantne za upravljanje.

Za dobro upravljanje trebali bi biti zadovoljeni kriterijumi sigurnosti i uspešnosti. U tom kontekstu pokazatelji likvidnosti i zaduženosti se smatraju pokazateljima sigurnosti poslovanja, a pokazatelji ekonomičnosti, profitabilnosti i investiranja pokazateljima uspešnosti.

Mnogi modeli procene uspešnosti poslovanja temelje se na klasičnim pokazateljima uspešnosti pa se tako stavljaju u neravnopravan položaj preduzeća koja su provela revalorizaciju dugotrajne materijalne imovine, jer će njihovi pokazatelji uspešnosti biti uglavnom lošiji od pokazatelja uspešnosti preduzeća koja revalorizaciju imovine nisu sproveda, osim nekih pokazatelja solventnosti koji će biti bolji. Dovodi se u pitanje i uporedivost podataka izmrenih poslovnih rezultata. Određene stavke bilansa stanja i bilansa uspeha treba korigovati da bi se računanjem pokazatelja uspešnosti poslovanja dobili rezultati uporedivi među preduzećima koja sprovode i onih koja ne sprovode revalorizaciju pogotovo zbog raznih ekonomskih istraživanja koja upravo pokazatelje uspešnosti koriste za svoje analize. Stavke koje se, radi uporedivosti podataka, treba korigovati u pokazateljima uspešnosti su: amortizacija, zalihe proizvodnje, ukupni rashodi, dobit pre oporezivanja, dobit posle oporezivanja, dugotrajna materijalna imovina, dugoročne obaveze, zadržana dobit, vlasnički kapital, zbir aktive i pasive.

5.1 Stepen zaduženosti

Stepen zaduženosti pokazuje odnos ukupnih obaveza i imovine. Kontrolna granica stepena zaduženosti je 50%, a krajnjom granicom tolerancije se smatra 70%, iznad koje se smatra da je kompanija prekomerno zadužena. Pozitivan učinak revalorizacije dugotrajne materijalne imovine se evidentira u korist revalorizacionih rezervi, što dovodi (pod ostalim nepromenjenim okolnostima) do povećanja kapitala u odnosu na obaveze, većeg finansiranja iz sopstvenih u odnosu na pozajmljene izvore, i manji stepen zaduženosti društva.

5.2 Odnos između sopstvenog i pozajmljenog kapitala

Odnos između sopstvenog i pozajmljenog kapitala pokazuje ravnotežu između sopstvenih i pozajmljenih izvora finansiranja. Kontrolna mera je 1:1, a da bi se postigla uporedivost, pokazatelj se koriguje umanjnjem ukupnih obaveza za isnos odloženog poreza i smanjenjem kapitala za iznos revalorizacionih rezervi.

5.3 Udeo tuđeg kapitala

Udeo tuđeg kapitala pokazuje odnos dugoročnih obaveza i kapitala a izračunava se kao odnos pozajmljenih dugoročnih obaveza i sume pozajmljenih dugoročnih obaveza i kapitala. Kontrolna mera ovog pokazatelja je 33%. Korekcija pokazatelja se sprovodi na način da se kapital umanji za revalorizacione rezerve.

6. POZITIVNE I NEGATIVNE STRANE PRIMENE METODE REVALORIZACIJE

Prilikom donošenja odluke o primeni metode revalorizacije preduzeća sagledavaju mnogobrojne razloge. Postoje brojni argumenti „za“ i „protiv“. Neke od pozitivnih strana se ogledaju u tome što se u finansijskim izveštajima poboljšava imovinski i finansijski položaj društva, smanjuje se stepen zaduženosti i pojavljuje se mogućnost korišćenja realizovanih revalorizacionih rezervi. Ako su učinci revalorizacije pozitivni u finansijskim izveštajima dolazi do poboljšanja imovinskog i finansijskog položaja društva. Što se tiče uticaja na smanjenje zaduženosti, kada procenom osnovnih sredstava dolazi do povećanja vrednosti, poboljšava se odnos kapitala i obaveza, a time se smanjuje stepen zaduženosti društva. Zbog manjeg stepena zaduženosti sigurnost društva je veća i kreditni bonitet je bolji. To ne mora da znači da je društvo pouzdanije i bolje jer to ne zavisi od odnosa kapitala i obaveza već od zarađivačke sposobnosti i likvidnosti društva. Realizovane revalorizacione rezerve se mogu preneti u neraspoređenu dobit i kao takve iskoristiti za pokriće gubitka iz prethodnih godina, kao i za povećanje osnovnog kapitala.

Iskazivanje vrednosti nepokretnosti, postrojenja i opreme po fer vrednosti koristi i kao instrument odbrane od preuzimanja³⁹. Naime, „neprijateljsko preuzimanje“ podrazumeva ponudu u kojoj je vrednost društva podcenjena, tako da vrednovanje imovine po fer vrednosti predstavlja snažan argument za odbijanje takve ponude.

Menadžment društva u pokušaju da unapredi poslovanje i komunikaciju sa postojećim i potencijalnim partnerima u zemlji i inostranstvu koristeći metod revalorizacije nastoji da smanji informacionu asimetriju. Na taj način finansijski izveštaji su jasniji i istovremeno uporedivi sa finansijskim izveštajima inostranih i domaćih investitora, poverilaca i kupaca.

S druge strane, revalorizacija u godini kojoj se sprovodi, kao što je već pomenuto, dovodi do poboljšanja imovinsko-finansijskog položaja u finansijskim izveštajima, ali u budućim periodima zbor povećane vrednosti imovine, veća je osnovica za njihovu amortizaciju, tj. troškovi amortizacije što utiče na smanjenje neto dobitka u bilansu uspeha. Negativni aspekt povećanja vrednosti društva koje može nastati usled povećanja vrednosti imovine procenom po fer vrednosti se može dogoditi ako je društvo na granici veličine, pa povećanje vrednosti društva ima za posledicu i obavezu statutarne revizije i primene Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja.

7. REVALORIZACIJA KAO DEO KREATIVNOG RAČUNOVODSTVA

Kao što je poznato, revalorizacija predstavlja alternativnu metodu kod naknadnog vrednovanja dugotrajne materijalne imovine preduzeća, dopuštenu metodu koja je data na izbor menadžmentu da je izabere ili ne izabere u sklopu određene računovodstvene politike za koju se odlučio. Institut „fer vrednosti“ uveden je da bi se omogućio realan prikaz stvarnog stanja rezultata kompanija i njihovih finansijskih izveštaja. Primena instituta „fer vrednosti“ i brojne procene vrednosti imovne, obaveza i kapitala, iako se često čine nužnima, otvaraju prostor za razne manipulacije u finansijskim izveštajima. Tome su doprineli i vrlo složeni, u pojedinim segmentima i nejasni, računovodstveni standardi bez dovoljno praktičnih objašnjenja. Fleksibilnost regulatornih računovodstvenih okvira povećava mogućnost zloupotrebe kreativnog računovodstva ili barem stvaranje povoljnije slike za izveštajni entitet.

Svako pravilo može biti zloupotrebjeno, tako i revalorizacija. Kreativno računovodstvo je samo po sebi nepoštovanje pravila, dakele zloupotreba.

Različitim metodama procenijavanja može se bitno uticati na računovodstvene prikaze u finansijskim izveštajima, a jedne od najčešćih intervencija su upravo vezane za revalorizaciju. Neka preduzeća koriste fleksibilnost unutar računovodstvenih regulatornih okvira za stvaranje „istinitog i fer“ prikaza o izveštajnom entitetu, što je motiv koji neka preduzeća koriste za što povoljnije slike o izveštajnom entitetu, a neka čak i u kontekstu zloupotrebe kreativnog računovodstva radi stvaranja lažne slike o izveštajnom entitetu. Prenaglašena revalorizacija je jedan od oblika i tehnika primene kreativnog računovodstva. „Agresivno računovodstvo“ podrazumeva primenu računovodstvenih načela i postupaka na preteran i svesno odabran način, s ciljem postizanja željnog rezultata. Primenjujući „agresivno računovodstvo“ često se prekoračuju norme dopuštene standardima ili se pojedine odredbe standarda primenjuju i u slučajevima kada za njihovu primenu ne postoje opravdani razlozi.

ZAKLJUČAK

Ovim istraživanjem je ukazano na neka osnovna saznanja o modelu revalorizacije, njegove osnovne prednosti i nedostaci. Iako se čini da su prednosti u značajnom procentu brojnije, mnogobrojne studije, odnosno praksa pokazuje da veoma mali broj društava, čak i u Evropskoj uniji koristi metod revalorizacije. Naime, istraživanje koje je sproveo Institut potvrđenih računovača Engleske i Velsa (eng. Institute of chartered accountants in England and Wales) pod nazivom „Primena MSFI u EU i smernice o fer vrednosti – Izveštaj za potrebe Evropske komisije“, koje je obavljeno 2007. godine pokazuje da čak 96% kompanija iz EU, izveštaje sastavlja po metodi istorijskog troška, a ostalih 4% procenu po fer vrednosti obavlja isključivo za nekretnine, dok se procena postrojenja i opreme po fer vrednosti uopšte ne praktikuje. Pored nedovoljno razrađenih standarda bez odgovarajućih praktičnih rešenja, razlozi za odsustvo šire primene su visoki troškovi koje može izazvati i neprihvatanje poreskih propisa amortizacije obračunate po revalorizovanoj vrednosti. Ono što je očito, je da ova metoda, iako predstavlja određeni napredak u finansijskom izveštavanju, još uvek ima svojih nedostataka i u nedovoljnom procentu je zastupljena u praksi.

LITERATURA

1. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja, knjiga I, Savez RR Srbije, Beograd, 2007

39 Škarić-Jovanović K., Revalorizacija postrojenja, opreme i nekretnina – koristi i izazovi, Beograd, 2014, strana 5

2. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja, knjiga II, Savez RR Srbije, Beograd, 2007
3. Andžić S., Đurović S., Međunarodni standardi u finansijskom izveštavanju, BPŠ VŠSS, Beograd, 2014
4. Stevanović N., Malinić D., Milićević V., Upravnjačko računovodstvo, CID EKOF, Beograd, 2010
5. Škarić-Jovanović K., Finansijsko računovodstvo, CID EKOF, Beograd, 2013
6. Škarić-Jovanović K., Revalorizacija postrojenja, opreme i nekretnina – koristi i izazovi, Beograd, 2014
7. Internet: <http://www.icaew.com/>
8. Internet: <http://www.vestacenja.co.rs/>

Vladica Đinović⁴⁰

Abstract

Financial reporting requires continuity of access to transparent information needed potential customers in making business decisions. In this regard it is essential that the data are presented in such a set system of reporting to be accurate. In doing so we are helping attributes amortization and revalorization value expressed. Revaluation of assets reporting entity provides that the financial statements comply with the current state of the market.

Key words: financial reporting, revaluation, an international accounting standard.

⁴⁰ Vladica Đinović, master student of Public finance, University of Defense, Military Academy, Generala Pavla Jurišića Šturma 33, Belgrade, Serbia.

BUDŽET EVROPSKE UNIJE KAO SPECIFIKUM JAVNIH FINANSIJA

Rezime

Budžet kao bilans državnih prihoda i rashoda ima veoma značajnu ulogu u javnim finansijama. Budžet se nalazi na samom početku finansijske aktivnosti javnopravnih tela pošto se bez odobrenog budžeta ne mogu ni prihodi prikupljati ni rashodi izvršavati. Budžet je postojao još u staroj Grčkoj, istina u primitivnoj formi ali sa elementima koji obeležavaju tu ustanovu.

Postoje mnogobrojne definicije budžeta, ali neka osnovna je da on predstavlja računskopravni akt kojim se predviđaju i prethodno odobravaju prihodi i rashodi društveno političke zajednice radi ostvarivanja kolektivnih ciljeva u predstojećem periodu.

Budžet usvaja parlament, ali ga realizuje vlada. Opšte poznata stvar je da Evropska unija nema vladu poput država članica, ali ima svoj budžet sa svim sastavnim elementima i činionicima kao i strogo formalnim procedurama njegovog donošenja i usvajanja. Upravo će te specifičnosti budžeta Unije biti tema daljeg razmatranja ovog rada.

Ključne reči: javne finansije, budžet, Evropska Unija.

UVOD

Budžet kao bilans državnih prihoda i rashoda ima veoma značajnu ulogu u javnim finansijama. Budžet se nalazi na samom početku finansijske aktivnosti javnopravnih tela pošto se bez odobrenog budžeta ne mogu ni prihodi prikupljati ni rashodi izvršavati. Budžet je postojao još u staroj Grčkoj, istina u primitivnoj formi ali sa elementima koji obeležavaju tu ustanovu.

Postoje mnogobrojne definicije budžeta, ali neka osnovna je da on predstavlja računskopravni akt kojim se predviđaju i prethodno odobravaju prihodi i rashodi društveno političke zajednice radi ostvarivanja kolektivnih ciljeva u predstojećem periodu.

Budžet usvaja parlament, ali ga realizuje vlada. Opšte poznata stvar je da Evropska unija nema vladu poput država članica, ali ima svoj budžet sa svim sastavnim elementima i činionicima kao i strogo formalnim procedurama njegovog donošenja i usvajanja. Upravo će te specifičnosti budžeta Unije biti tema daljeg razmatranja ovog rada.

U prvom delu rada, koji je opšteg karaktera, prikazani su Unija, njene institucije, kao i budžetske procedure.

U drugom delu rada prikazan je sedmogodišnji finansijski okvir Unije, koji predstavlja gornju granicu za rashode i prihode u posmatranom sedmogodišnjem periodu.

U trećem delu je prikazan budžet za 2014. godinu, kako po stavkama koje čine prihode, tako i po rashodnim stavkama, odnosno programima kojima se realizuju postavljeni ciljevi Unije.

1. BUDŽET EVROPSKE UNIJE – PROCEDURE USVAJANJA I STRUKTURA

Unija je po mnogo čemu specifična pa tako i po budžetu koji donosi. Procedura donošenja budžeta je veoma kompleksna i u njoj učestvuju sva relevantna tela Unije. Kao i svaki budžet i ovaj ima prihode i rashode i njihova visina i struktura najvernije oslikava ciljeve i promene unutar Unije.

Prvi korak ka stvaranju Unije bio je sporazum koji je usvojen 18. aprila 1951. godine u Parizu, a stupio je na snagu 10. avgusta 1952. godine. Šest država (Zapadna Nemačka, Francuska, Italija, Belgija, Holandija i Luksemburg) su potpisale Šumanov plan⁴² i osnovale Evropsku zajednicu za ugalj i čelik

⁴¹ Docent, dr Slobodan Andžić, Beogradska poslovna škola, Visoka škola strukovnih studija, Kraljice Marije 73, Beograd, Srbija.

⁴² Internet: http://europa.eu/about-eu/basic-information/symbols/europe-day/schuman-declaration/index_en.htm

(ECSC – eng. European Coal and Steel Community). Sledeći korak ka daljoj integraciji Evrope bio je potpisivanje tzv. „Rimskih ugovora“. 25. marta 1957. godine u Rimu od strane šest ranije navedenih država kojima su osnovani Evropska ekonomska zajednica (EEC – eng. European Economic Community) i Evropska zajednica za atomsku energiju (EURATOM – eng. European atomic energy community). „Rimski ugovori“ su stupili na snagu 1. januara 1958. godine. Njima su predviđeni zajednički organi koji će biti odgovorni za sprovođenje donetih mera i ti organi predstavljaju temelj skoro svim osnovnim ustanovama koje su formirane kako u tada postojećim zajednicama tako i u kasnije obrazovanoj Uniji⁴³.

Tri zajednice (ECSC, EEC, EURATOM) formalno su se spojile 1. jula 1967. godine u celinu poznatu kao Evropska zajednica (EC – eng. European Community).

U holandskom gradu Maastrichtu, 7. februara 1992. godine potpisan je Ugovor o Evropskoj uniji. Reč je o presudnom dogovoru u stvaranju Unije kojim su definisana pravila o budućoj jedinstvenij valuti, spoljnoj i bezbednosnoj politici, zatim o saradnji u pravosuđu i unutrašnjim poslovima. Maastrichtski ugovor je stupio na snagu 1. novembra 1993. godine i tada se naziv „Evropska zajednica“ i službeno zamenjuje nazivom „Evropska unija“⁴⁴.

Prvi i osnovni uslov za razumevanje Unije je poznavanje njenog institucionalnog sastava i načina funkcionisanja. Uvidom u postojeće institucije dobija se odgovor na pitanje kako se donose odluke (u konkretnom slučaju budžeta). Proučavanjem procesa i postupaka odlučivanja unutar Unije dobija se uvid u procedure pripremanja, nastajanja, primene i kontrole takvih odluka.

Funkcionisanje Unije se zasniva na radu mnogobrojnih tela i institucija ali neke od osnovnih su:

- Evropski parlament
- Evropski savet
- Savet Evropske unije (savet ministara)
- Evropska komisija
- Evropski sud pravde
- Evropski revizorski sud
- Evropska centralna banka i dr.

Evropski parlament predstavlja organ Unije sa najvećim demokratskim karakterom i najvećim legitimitetom, jer predstavlja građane Unije. Evropski parlament ne treba posmatrati kao nacionalni parlament, jer je po snazi daleko iza nacionalnih parlamenata. Iako uticajan u smislu donošenja plana političkog delovanja Unije, nema ovlašćenja da donosi zakone.

Evropski savet čine šefovi država i vlada država članica, ministri inostranih poslova, predsednik Komisije i Visoki predstavnik Evropske unije za spoljne poslove. Na sastancima Evropskog saveta razmatraju se ključna pitanja od interesa za spoljnu, bezbednosnu i unutrašnju politiku Unije, a zaključci se posle objavljuju u vidu saopštenja i imaju ulogu smernica za rad institucija Unije.

Savet Unije (savet ministara) predstavlja jedan od najbitnijih organa Unije. Čine ga ministri država članica koji imaju mandat da preuzimaju obaveze u ime svojih država. U savetu se odluke donose jednoglasno ili kvalifikovanim većinom. Savet je nadležan za donošenje odluka radi ostvarivanja ugovorom utvrđenih ciljeva, donošenje propisa, usaglašavanje ekonomskih politika država članica itd.

Evropska komisija je najvažnija izvršna institucija Unije. Komisija ima ovlašćenja da pokreće inicijative, da priprema odluke Saveta Unije i da ih sprovodi po usvajanju, da nadzire primenu odluka i drugih propisa na teritoriji država-članica Unije. Takođe komisija obezbeđuje sprovođenje osnivačkih ugovora i ostvarivanje interesa Unije. Čini je po jedan državljanin svake članice.

Evropski sud pravde ima ulogu da osigura tumačenje i primenu propisa Unije i Osnivačkih ugovora u skladu sa zakonom. Zahvaljujući toj funkciji, Evropski sud pravde imao je veoma značajnu ulogu pri izgradnji Evropske zajednice u pravnu zajednicu.

Evropski revizorski sud ima ulogu da vrši proveru zakonitosti i pravilnosti svih transakcija u Uniji i njenim institucijama kao i kontrolu ekonomičnosti finansijskog upravljanja Unijom.

Evropska centralna banka je odgovorna za monetarnu politiku Unije. Sa centralnim bankama država članica sačinjava Evropski sistem centralnih banaka.

2. ISTORIJSKI RAZVOJ I PROCEDURE USVAJANJA BUDŽETA EVROPSKE UNIJE

Prvi budžet novoformiranih zajednica bio je budžet Evropske ekonomske zajednice, sada već davne 1958. godine. On je bio veoma mali i pokrivao je isključivo administrativne troškove zajednice. Kako su se ciljevi postepeno sve više pretvarali u određene političke obaveze, budžet je sve više obuhvatao i ovako određene ciljeve.

⁴³ Internet: http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_eec_en.htm

⁴⁴ Internet: http://europa.eu/about-eu/eu-history/1990-1999/index_en.htm

Dosta vremena nakon formiranja EEZ budžet je iznosio znatno manje od 1% bruto domaćeg proizvoda država članica. Do 1967. godine budžet je iznosio manje od 10 milijardi evra (u cenama iz 1999), 1977. je dostigao 30 milijardi evra, 1991. 70 milijardi, a 2000. godine gotovo 100 milijardi evra⁴⁵.

Budžetski sistem i politika zajednice su prolazili kroz razne faze. Vremenom su se menjali prioriteta, odnosno stavke budžeta za koje se najviše izdvajalo. Period 1973-1984 se odlikuje žučnim raspravama o veličini i strukturi potrošnje zajednice. Period 1984-1998 se može označiti kao period naglog rasta i stabilizacije budžeta zajednice, a od 1999. godine dominiraju problemi tzv. „Petog proširenja“ Unije i nastavka politike umerene budžetske ekspanzije.

Važno je reći da su Nemačka i Velika Britanija države koje su do kraja osamdesetih godina bile jedine države koje su u budžet Unije uplaćivale znatno više sredstava nego što su dobijale natrag. Velika Britanija je uspjela da izdejstvuje da od osamdesetih godina dobija povraćaj iz budžeta Unije, što je svojevrsni presedan. Naime, u to vreme preko 70% budžeta je odlazilo u poljoprivredne fondove, a Velika Britanija je imala relativno mali poljoprivredni sektor, tako da je u tadašnji budžet uplaćivala znatno više sredstava nego što je dobijala natrag. U 1985. godini povraćaj je iznosio preko milijardu evra.⁴⁶

Postupak usvajanja budžeta Evropske unije se zasniva na poštovanju sledećih principa:

- Jedinstvo (prihodi i rashodi se prikazuju jednim dokumentom)
- Periodičnost (budžetska godina je jednaka kalendarskoj godini)
- Ravnoteža (nema deficita, suficit se prenosi u narednu godinu)
- Potpunosť/univerzalnosť (prihod se ne sme spojiti sa izdatkom)
- Specifikacija (svaki izdatak se navodi sa namenom)

Do usvajanja budžeta dug je put. Prvi korak u tom procesu predstavlja radna verzija budžeta koju priprema Komisija. Komisija je dužna da radnu verziju⁴⁷ pripremi do 1. jula, a Savet ga usvaja do 5. oktobra u godini koja prethodi budžetskoj. Naime kada Komisija sačini preleminarni nacrt ona ga šalje Savetu ministara na „prvo čitanje“, koji ga usvaja kvalifikovanom većinom. Savet potom usaglašava nacrt sa Parlamentom koji ga razmatra na „dva čitanja“ Posle prvog čitanja u oktobru Parlament ima ovlašćenja da izmeni i poboljša nacrt budžeta koji je predočio Savet. Određena neslaganja razmotriće se na vreme i razrešiti na sastancima navedenih institucija. Zatim se nacrt sa svim sugestijama ponovo vraća pred Savet. Pre drugog čitanja (u novembru), Savet održava intenzivne konsultacije u cilju postizanja dogovora o budžetu u načelu. Zatim se u drugom čitanju usvaja budžet. Pre finalnog glasanja o budžetu (u decembru), Parlament može izmeniti poslednji predlog budžeta predložen od strane Saveta. Ukoliko bude usvojen, predsednik parlamenta potpisuje budžet.

Ako se budžet usvoji, nastavlja se normalno finansiranje aktivnosti Unije. Ako se budžet ne usvoji, Unija prelazi na privremeno, mesečno finansiranje, gde se za svaki mesec može trošiti najviše do jedne dvanaestine budžeta iz prethodne godine.

U Uniji finansijska godina započinje 1. januara, a završava se 31. decembra. Sve institucije su u obavezi da prijave određene budžetske izdatke mnogo pre početka budžetske godine.

Tokom usaglašavanja budžeta vodi se rasprava između Saveta i Komisije, na jednoj strani i Evropskog parlamenta na drugoj, oko preraspodele sredstava. Naime, mogućnosti Evropskog parlamenta da poveća ili smanji sredstva za određene namene nije neograničena. Komisija može da ih ograniči prateći faktore kao što su kretanje bruto domaćeg proizvoda u državama članicama, potrošnja u državama članicama, troškovi života itd.

3. BUDŽETSKI PRIHODI I BUDŽETSKI RASHODI

Glavi izvor prihoda zajednice u prvim godinama postojanja bili su prilozi država članica. Kako je vreme odmicalo sve više dolazi do zaokreta u načinu finansiranja. Tokom prve polovine 70-ih godina prihodi od carina na uvoz u zajednicu iz trećih zemalja, prihodi od nameta na uvoz poljoprivrednih proizvoda i prihodi od PDV-a postaju najznačajniji budžetski prihodi. Formiranjem carinske unije dolazi do promene trgovinskih tokova. Trgovina između članica nije opterećena carinama, dok one ostaju na snazi prema trećim zemljama. Ubrzo PDV dobija primat među budžetskim prihodima, tako da je struktura budžetskih prihoda sa početka 80-ih godina bila sledeća:

- PDV - 57,6%
- Nameti na uvoz poljoprivrednih proizvoda – 31,8%
- Carine prema trećim zemljama – 10,6%

Početakom 21. veka dolazi do značajnih promena u samoj strukturi budžetskih prihoda tako da ona sada izgleda:

⁴⁵ Prokopijević M., 2009. Evropska unija- Uvod, Službeni glasnik, Beograd, strana 448

⁴⁶ Prokopijević M., 2009. Evropska unija- Uvod, Službeni glasnik, Beograd, strana 450

⁴⁷ El-Agraa A.M., 2007. European Union: Economics and Politics-eight edition. Cambridge University Press, UK strana 358-359

- Tradicionalna sopstvena sredstva - 12% (TOR – eng. Traditional own resources) – sastoje se uglavnom od carina na uvoz s područja van Evropske unije kao i taksi na šećer. Države članice zadržavaju 25% iznosa kao troškove prikupljanja.
- Sopstvena sredstva na osnovu PDV-a – 13,2% (eng. VAT- value added tax) – jedinstvena stopa od 0,3% naplaćuje se na usklađenu osnovicu PDV-a svake države članice.
- Sopstvena sredstva po osnovu bruto nacionalnog proizvoda – 73,6 % (eng. GNI-based resources) – svaka država članica uplaćuje standardni procenat svog bruto nacionalnog proizvoda Uniji. Iako je ovaj sistem osmišljen kako bi se njime pokrio saldo ukupnih rashoda koji nije obuhvaćen ostalim sopstvenim sredstvima, postao je najveći izvor prihoda budžeta Evropske unije.
- Ostali izvori prihoda – 1,1% uključuju poreske i ostale odbitke od plata zaposlenih pri organima i institucijama Unije, zatim kamate, doprinose iz trećih zemalja određenim programima, kamate na neblagovremene uplate, novčane kazne, sredstva koja plaćaju kompanije ukoliko krše propise o konkurenciji i druge zakone itd⁴⁸.

Cilj mehanizama finansijske korekcije je korigovanje doprinosa određenih država članica koji se smatraju previsokim u odnosu na njihov nacionalni proizvod.

Mehanizmi finansijske korekcije su:

- korekcija za Veliku Britaniju: Velikoj Britaniji se vraća 66% razlike između njenih doprinosa i onoga što za uzvrat dobija od budžeta
- jednokratne isplate: Holandija i Švedska imaju tu pogodnost bruto smanjenja godišnjih doprinosa po osnovu bruto nacionalnog dohotka u visini od 650 miliona evra, odnosno 150 miliona evra
- smanjena stopa preuzetih obaveza iz sredstava temeljenih na PDV-u za Austriju (0,225%), Nemačku (0,15%), Holandiju i Švedsku (0,1%)

Pošto su se postojeći mehanizmi pokazali neracionalnim, u budućnosti (počevši od 1. januara 2013. godine) će se primenjivati sledeći mehanizmi korekcije:

- korekcija za Veliku Britaniju i dalje će se primenjivati
- Danska, Holandija i Švedska imaju pogodnosti smanjenja godišnjih doprinosa na osnovu bruto nacionalnog proizvoda u iznosu od 130 miliona evra, 695 odnosno 185 miliona evra. Austrija će imati pogodnosti smanjenja godišnjih doprinosa po osnovu bruto nacionalnog proizvoda u iznosu od 30 miliona evra u 2014. godini, 20 miliona u 2015. godini i 10 miliona evra u 2016. godini.
- smanjena stopa preuzetih obaveza iz sredstava na osnovu PDV-a za Nemačku, Holandiju i Švedsku utvrdiće se na nivou od 0,15%⁴⁹.

Delatnosti i projekti koji se finansiraju iz budžeta Unije oslikavaju prioritete postavljene od strane država članica u određenom trenutku. Te delatnosti i projekti su rezultat konsenzusa unutar Unije, a taj konsenzus ima za posledicu bolje rezultate i istovremeno manje troškove.

Najveća odgovornost za upravljanje budžetom leži na Evropskoj komisiji. Glavna pravila koja regulišu način potrošnje i upravljanja sredstvima Unije nalazi se u Finansijskim pravilima (eng. – Financial Regulation), a da bi se ova pravila na dostojan način primenila postoje tzv. Pravila o primeni (eng. – Implementing Rules). Od 1. januara 2013. u upotrebi su nova Finansijska pravila koja su praćena novim Pravilima o primeni. Ona sadrže detaljnija tehnička uputstva koja su od velikog značaja⁵⁰. Pre nego što se odobre bilo koja sredstva za određene programe, svaki zahtev mora da prođe strogu proceduru i mora da ima određenu pravnu potporu.

Generalno, budžet se sastoji od šest kategorija rashoda tzv. „Naslova“ (eng. Titles):

Pametani i uključivi rast koji se sastoji od izdvajanja za:

- konkurentnost za rast i zapošljavanje koji uključuje istraživanje i inovacije, obrazovanje i stručno osposobljavanje, transport i energetiku, socijalnu politiku, razvoj preduzeća.
- ekonomska, socijalna i teritorijalna kohezija. Ovim izdvajanjima je obuhvaćena regionalna politika kojoj je cilj pomoć najnerazvijenijim državama članicama i regijama, i jačanje njihove konkurentnosti ne bi li sustigle vodeće države članice.

Održiv razvoj – uključuje zajedničku agrarnu politiku, zajedničku politiku ribolova, ruralni razvoj kao i mere zaštite životne sredine.

Sigurnost i građanstvo – uključuje izdatke za pravosuđe i unutrašnje poslove, zaštitu granica, imigracionu politiku, zdravstvo, kulturu, zaštitu potrošača, informacije itd.

Globalna Evropa – obuhvata rashode za spoljnu politiku poput razvojne i humanitarne pomoći. U okviru Evropskog razvojnog fonda pružaju se finansijska sredstva za strategiju „Evropska unija kao globalni igrač“.

⁴⁸ Internet: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1004_en.htm

⁴⁹ Internet: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1004_en.htm

⁵⁰ Internet: http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/regulations/regulations_en.cfm

Administracija – obuhvaćeni su administrativni rashodi svih evropskih institucija, penzija, evropskih škola⁵¹ itd.

Naknade – privremeni mehanizam za novčani tok uspostavljen kako bi se osiguralo da nove države članice ne doprinesu Uniji više od iznosa od koji koriste u prvoj godini nakon pristupanja⁵².

4. VIŠEGODIŠNJI FINANSIJSKI OKVIR

Višegodišnjim finansijskim okvirom (VFO) utvrđuju se najviši mogući iznosi („gornje granice“) koje Unija može iskoristiti za različita područja delovanja tokom perioda od najmanje pet godina. VFO ne predstavlja višegodišnji budžet budući da je godišnja budžetska procedura ključna u određivanju stvarne visine rashoda i strukture različitih poglavlja budžeta. Višegodišnji finansijski okvir predstavlja međuinstitucionalni sporazum, između Saveta Unije, Evropskog parlamenta i Evropske komisije. Do danas je zaključeno pet sporazuma ovakvog tipa: 1988-1992 (paket Delors I), 1993-1999 (paket Delors II), 2000-2006 (Agenda 2000), VFO 2007-2013, VFO 2014-2020.

Dakle, osnovni zadatak VFO je da osigura da se troškovi u Uniji kreću u okviru predviđenog, podsećajući Uniju na ograničenost izvora finansiranja.

VFO obezbeđuje okvir za finansijsko programiranje i budžetsku disciplinu, pa se na taj način obezbeđuje predvidivost potrošnje Unije. On služi kao instrument za sprovođenje zajedničke politike u dovoljno dugom periodu vremena da bi se tom zajedničkom politikom ostvario ciljani učinak. Budući da se višegodišnjim finansijskim okvirom definiše koliko bi i u koja područja Unija trebalo da ulaže tokom posmatranog perioda, reč je o izražavanju političkih prioriteta kao instrumentu planiranja budžeta. Godišnji budžet donosi se unutar tog okvira i obično je ispod gornjih granica za rashode predviđene u okviru VFO-a.

„Gornje granice“ su najviši mogući iznosi koji se utvrđuju višegodišnjim finansijskim okvirom. Njima se ograničavaju iznosi sredstava koja se mogu potrošiti iz proračuna Unije, u okviru predviđenih delatnosti i sveukupno tokom perioda za koji je VFO donet. Postoje dve vrste gornjih granica predviđenih za rashode:

Godišnja gornja granica za svaki od šest ranije navedenih naslova, izražena u odobrenim sredstvima za preuzimanje obaveza (pravno obavezujuća obećanja da će se potrošiti sredstva koja se nužno neće isplatiti iste godine, ali se mogu isplatiti tokom nekoliko finansijskih godina).

Sveukupna gornja granica:

- Za odobrena sredstva za preuzimanje obaveza koja odgovaraju zbiru gornjih granica svakog od šest ranije navedenih rashoda
- Za odobrena sredstva za plaćanja: stvarni iznosi odobreni za isplatu tokom određene godine

Sveobuhvatna gornja granica izražena je i kao procenat predviđenog bruto nacionalnog proizvoda Unije. Taj procenat ažurira se jednom godišnje na temelju najnovijih dostupnih prognoza za bruto nacionalni proizvod kako bi se proverilo prelazi li nivo ukupnih plaćanja Unije nivo sopstvenih sredstava koje Unija može prikupiti tokom jedne godine (1,23% GNI-a Evropske unije)⁵³.

4.1 Karakteristike finansijskog okvira 2014-2020

Posle dve i po godine intenzivnih i komplikovanih pregovora usvojen je Višegodišnji finansijski okvir za period 2014-2020. godine. Iako je u fokusu ovog VFO-a rast i otvaranje novih radnih mesta, po prvi put u istoriji Unije ukupan iznos VFO-a će biti niži (oko 3,5%) u odnosu na prethodni VFO (2007-2013)⁵⁴. Tokom proteklih nekoliko meseci vlade vodećih zemlja članica, bile su zastupnici stava da se smanji plafon potrošnje, tvrdeći da su i one takođe morale da usvoje budžete štednje. S druge strane, vodeći ljudi Evropske komisije i Evropskog parlamenta zagovornici su stava da je budžet Unije mehanizam za stimulaciju rasta i zaposlenosti u ekonomiji Unije koja je u stagnaciji i zato su se zalagali za „jači“ višegodišnji finansijski okvir.

Iz podataka dostupnih javnosti⁵⁵ od ukupno preuzetih obaveza 450,7 miliona € tj. oko 47% se odnosi na pametan i uključiv rast. Od tog iznosa 3/4 će se kroz razne fondove usmeriti na najmanje razvijene članice Unije i jačanje njihove konkurentnosti. Preostali iznos od oko 125,6 miliona € će se koristiti za područja kao što su istraživanje i razvoj, infrastrukturni projekti i sl.

⁵¹ Evropske škole su zvanične obrazovne institucije pod kontrolom vlada država članica Unije. Misija Evropskih škola je da obezbedi višezjezično, multikulturalno obrazovanje za decu predškolskog uzrasta, osnovce i srednjoškolce. Trenutno postoji 14 ovakvih škola u sedam zemalja sa oko 24 000 učenika.

⁵² Internet: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1004_en.htm

⁵³ Internet: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1004_en.htm

⁵⁴ Kölling M., Leal C.S. 2014., An analysis of the agreement on the Multiannual Financial Framework 2014-2020, Elcano Royal Institute, Madrid, strana 2

⁵⁵ European Commission., Multiannual financial framework 2014-2020 and EU budget 2014 – The figures. Publications office of a European Union, Luxemburg, 2013 (radio autor)

Deo ukupno preuzetih obaveza koji se odnosi na održiv razvoj iznosi 373,1 milion € tj. oko 38,9%. Od toga 3/4 odnosi se na tržišne troškove i direktna plaćanja u poljoprivredu. Druge politike uključuju ruralni razvoj i zaštitu životne sredine.

Za sigurnost i građanstvo VFO-om namenjeno je 15,6 miliona € (1,6%). Ova sredstva će biti iskoršćena u oblastima unutrašnje bezbednosti, migracione politike, bezbednosti hrane itd.

Što se tiče naslova „Globalna Evropa“, preuzete obaveze iznose 58,7 miliona €, tj. oko 6,1%. Ova sredstva će biti usmerena na aktivnosti koje se tiču spoljnih odnosa.

Za administraciju preuzete obaveze iznose 61,6 miliona € ili 6,4%.

Dogovoreni VFO sadrži odluke za jedan broj „specijalnih instrumenata“. Oni predstavljaju svojevrsne mehanizme koji daju Uniji određeni stepen fleksibilnosti, da se suoče sa nepredviđenim događajima. Generalna tendencija je da se ova sredstva povećavaju iz godine u godinu i dopušteno je prenošenje neiskorišćenih iznosa u naredne godine. Ako se u potpunosti aktiviraju, biće reči o dodatnih 36,8 milijardi (ili 0,04 % bruto nacionalnog proizvoda Unije). Sledeći su mehanizmi fleksibilnosti:

Rezerva za pomoć u nuždi (eng. Emergency Aid Reserve) – mogući iznos je 280 miliona evra. Rezerva je osmišljena kako bi se njome finansirala delovanja u oblasti humanitarne pomoći, civilnih operacija za upravljanje krizama i operacije zaštite u trećim zemljama u cilju brzog odgovora na nepredviđene događaje. Ova rezerva je aktivirana, na primer, nakon izbijanja sukoba u Siriji i Maliju.

Evropski fond za prilagođavanja globalizaciji (eng. European Globalisation Adjustment Fund) – mogući iznos je 150 miliona evra. Ovim fondom pomaže se radnicima da se ponovo uključe na tržište rada nakon što su otpušteni zbog velikih strukturnih promena u svetskim tržišnim tokovima.

Fond solidarnosti (eng. European Union Solidarity Fund) – mogući iznos je 500 miliona evra godišnje. Ovim fondom se teži da se obezbedi finansijska pomoć u slučaju nužde nakon katastrofa velikih razmera u državi članici ili državi kandidatkinji, poput potresa u italijanskoj regiji Abruco 2009. godine ili poplava u Nemačkoj 2012. godini. Država koja prima pomoć njome i upravlja, a trebalo bi je iskoristiti za ponovnu izgradnju infrastrukture, finansiranje usluga u nuždi, privremenog smeštaja ili operacija čišćenja ili za suzbijanje trenutnih zdravstvenih rizika.

Instrument fleksibilnosti (eng. Flexibility Instrument) – mogući iznos je 471 milion evra. Prvenstvena namena ovih sredstava je finansiranje jasno utvrđenih troškova koji se ne mogu pokriti sredstvima iz budžeta Unije, a da se ne premaši najveći mogući iznos za rashode utvrđen VFO-om. Ovaj instrument je korišćen 2009. kako bi se njime doprinelo finansiranju energetske projekata u kontekstu Evropskog plana za ekonomski oporavak i za razgradnju nuklearne elektrane u Bugarskoj.

4.2 Višegodišnji finansijski okvir 2007-2013 VS. 2014-2020

Prvo što se može primetiti prilikom poređenja finansijskih okvira za ova dva susedna perioda je da je kod aktuelnog finansijskog okvira prisutan koncept štednje. Sredstva koja je Komisija predložila u junu 2011. godine su redukovana. Naime, ukupno usvojeni rashodi manji su za 85,2 milijardi evra (oko 8%) od rashoda koje je predlagala Komisija i za oko 34 milijardi evra (oko 3,5%) od rashoda koji su bili definisani prethodnim VFO-om.

Faktička plaćanja biće manja od prethodnih i neće preći 1% bruto nacionalnog proizvoda.

Ulaganja u rast i zapošljavanje mladih, u koja su uključena i sredstva namenjena za istraživanje i razvoj, obrazovanje, stručno osposobljavanje, novim VFO-om su povećana za oko 37%, što može da raduje, ali ne i činjenica da su odobreni rashodi za 24% manji od onih koje je Evropska komisija predlagala.

Reformom kohezivne politike na raspolaganje je stavljeno 325 milijardi evra u cilju ulaganja u evropske regije, gradove, a sve to u cilju unapređenja njihove konkurentnosti. Kohezivna politika će biti glavno sredstvo ulaganja Unije za ostvarivanje ciljeva strategije Europa 2020: stvaranje rasta i otvaranje novih radnih mesta, rešavanje pitanja klimatskih promena, smanjenje siromaštva i socijalne isključenosti. Loša strana je da su odobrena sredstva manja za oko 8% od sredstava definisanih prethodnim VFO-om.

Sredstva namenjena poljoprivredi su smanjena u značajnom obimu. Novim VFO-om su predviđena sredstva manja za čak 47 milijardi evra, što je smanjenje za oko 11% u odnosu na prethodni višegodišnji finansijski okvir.

Ostale rashodne stavke generalno su u apsolutnim iznosima povećane. Tako su rashodi za „Sigurnost i građanstvo“ povećani za oko 27% u odnosu na prethodni VFO, „Globalna Evropa“ za oko 3%, a administracija za oko 8%. U odnosu na predložena sredstva komisije sve tri rashodne stavke su doživele smanjenje.

5. BUDŽET EVROPSKE UNIJE ZA 2013. GODINU

Budžet Evropske unije za 2013. godinu usvojen je po ustaljenoj proceduri krajem prethodne godine. Specifičnost ovog budžeta, što ga po značaju izdvaja od prethodnih je ta što je njegovo usvajanje bilo ključan korak za usvajanje Višegodišnjeg finansijskog okvira za period 2014-2020⁵⁶.

Budžet Unije za 2013. godinu je za oko 9% manji od prethodnog budžeta, što u neku ruku može biti pokazatelj finansijskih problema koji opterećuju Uniju. Dogovoreno je da preuzete obaveze isnose 142,6 milijardi evra, a novčana plaćanja 135,5 milijardi evra. Budžet je za 0,9 milijardi evra manji od onog što je Parlament tražio, ali je za pola milijarde veći od onog što su nudile članice, tako da je dogovoreni budžet rezultat svojevrsnog kompromisa.

Prilikom usvajanja budžeta jedan od uslova za usvajanje istog je bio i rebalans budžeta za prethodnu godinu. Naime, dogovoreno je da se uplati nešto više od 11 milijardi evra, kako budžet za 2013. godinu, a samim tim i naredi VFO ne bi bili opterećeni problemima iz prethodnog perioda. Deo sredstava je obezbeđen iz neiskorišćenih prošlogodišnjih fondova, a deo će biti pokriven budžetom za 2013. godinu.

Budžet za ovu godinu, po rečima čelnika evropskih institucija bi trebalo da bude investicioni, da podstiče rast i inovacije, otvaranje novih radnih mesta, posebno za mlade⁵⁷.

5.1 Budžetski rashodi

Ako se pažljivo posmatra budžet za 2013. godinu, prvo što se može primetiti je da je prisutan koncept štednje, tako da su sve rashodne stavke (naslovi) doživele određena „kresanja“ u odnosu na prethodnu godinu.

Kao i prethodnih godina najviše sredstava će biti usmereno u tzv. „Pametan i uključiv rast“ (44,9%) i u agrarnu privredu (41,6%).

Od svakog potrošenog evra 11,6 centi će otići u unapređenje rasta i zapošljavanja. To unapređenje će se sprovoditi kroz razne fondove i programe, pa će tako na velike investicione projekte otići 2,4 milijarde evra (oko 1,7% budžeta), u istraživanje i razvoj kroz program Horizont 2020 negde oko 9,3 milijarde evra (oko 6,5% budžeta), za razvoj malih i srednjih preduzeća, kroz program COSME će biti potrošeno oko 275,3 miliona evra (0,19% budžeta), za obrazovanje, usavršavanje i razvoj mladih je kroz program Erasmus+ predviđeno oko 1,5 milijardi evra (oko 1,09% budžeta).

Značajnu rashodnu stavku budžeta predstavljaju sredstva koja će biti namenjena smanjenju jaza između razvijenih članica i manje razvijenih. Tako će od svakog potrošenog evra čak 33,4 centa otići na unapređenje konkurentnosti privreda manje razvijenih članica, razvoj regija, gradova, i sl.

Sredstva namenjena agrarnoj privredi su na približno istom nivou kao i prethodne godine, ali uzimajući u obzir stopu godišnje inflacije od oko 2%⁵⁸, iznos realnih sredstava će biti manji. Kroz fondove kao što su: Evropski poljoprivredni garantni fond (EAGF), Evropski poljoprivredni fond za ruralni razvoj (EAFRD), Evropski ribarski i pomorski fond (EMFF), Zaštita životne sredine i očuvanje klime (Life+) će biti potrošeno nešto više od 59 milijardi evra (41,6 % budžeta).

Od svakog potrošenog evra 1,5 centi će biti potrošeno na unapređenje sigurnosti građana, migracionu politiku, sudstvo, zaštitu potrošača i slične aktivnosti.

Oko 8,3 milijarde evra (5,8% budžeta) je namenjeno za unapređenje Evrope kao „Globalnog igrača“. Ova sredstva će biti usmerena kroz fondove kao što su Fond za predpristupnu pomoć (IPA), za razvoj dobrosusedskih odnosa (ENI), fondovi humanitarne pomoći, fond za zajedničku spoljnu i bezbednosnu politiku (CFSP) i dr.

Da bi Unija funkcionisala na pravi način, mora obezbediti sredstva za finansiranje svoje administracije. Na svaki potrošeni evro gotovo 6 centi odlazi na administraciju i institucione troškove.

5.2 Budžetski prihodi

U strukturi budžetskih prihoda, sredstva po osnovu bruto nacionalnog proizvoda predstavljaju najznačajniju prihodnu stavku. Po ovom osnovu očekuje se prihod od oko 99,7 milijardi evra (73,6 % ukupnih budžetskih prihoda). Sredstva koja će biti dobijena po osnovu naplaćenog poreza na dodatu vrednost iznosiće oko 17,88 milijardi (13,2 % budžetskih prihoda). Od naplate carina na uvoz proizvoda iz zemalja van Unije i od taksi na šećer očekuje se prihod od oko 16,3 milijarde evra (12% budžetskih prihoda), što sa ostalim izvorima od oko 1,5 milijardi evra (1,1 % budžetskih prihoda) čini prihodnu stranu budžeta za 2014. godinu. Ovim sredstvima će biti finansirani ranije pomenuti programi i procesi.

ZAKLJUČAK

⁵⁶ Internet: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20131118IPR25540/html/Parliament-approves-EU%E2%80%99s-2014-budget-and-plugs-2013-payment-gaps>

⁵⁷ Internet: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1096_en.htm

⁵⁸ Internet: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1096_en.htm strana 2

Iz svega navedenog može se videti da je sam budžet kao i sve što ga prati veoma dinamičan, promenljiv i veoma značajan fenomen. Evropska unija sa svojih 28 članica i skoro pola milijarde stanovnika ima veliku obavezu da svakim budžetom i VFO-om pomiri različite interese država članica, a sa druge strane da svaki građanin Unije ima koristi od usvojenog budžeta.

Kao što je poznato budžet Unije je ograničen na 1,23% bruto domaćeg proizvoda. Mnogo je autora koji smatraju da budžet treba da bude veći, negde na nivou 5-7% bruto domaćeg proizvoda, kao i da se ta sredstva usmere u razvoj onih članica i regiona koji ne mogu da isprate najrazvijenije članice. Međutim, činjenica je da je budžet postao poprište političkih bitaka i mnogobrojnih kompromisa unutar Unije.

Ono što je izvesno je da će se struktura budžeta sve više menjati, kao i da će njegova promena zavistiti i od reformi samih institucija Unije, od novih proširenja kao i od sveobuhvatnog stanja na svetskoj političkoj pozornici.

LITERATURA

1. Prokopijević M., Evropska unija- Uvod, Službeni glasnik, Beograd, 2009.
2. El-Agraa A.M., European Union: Economics and Policiens-eight edition. Cambridge University Press, UK, 2007.
3. Kölling M., Leal C.S., An analysis of the agreement on the Multiannual Financial Framework 2014-2020, Elcano Royal Institute, Madrid, 2013.
4. European Commission., (2014) Multiannual financial framework 2014-2020 and EU budget 2014 – The figures. Publications office of a European Union, Luxemburg
5. European Commission Statement of estimates of the European Commission for the financial year 2014. Publications office of a European Union, Luxemburg, 2013
6. Internet: <http://europa.eu>
7. Internet: <http://ec.europa.eu>
8. Internet: <http://www.europarl.europa.eu>
9. Internet: <http://epthinktank.eu/2013/11/14/2014-20-multiannual-financial-framework-mff/>
10. Internet: <http://www.europa.rs/>
11. Internet: <http://www.euractiv.rs/>
12. Internet: <http://www.realinstitutoelcano.org/>
13. Internet: <http://www.eursc.eu/>
14. Internet: <http://news.bbc.co.uk/>

Assistant professor PhD Slobodan Andžić⁵⁹

Abstract

The budget balance as government revenue and expenditure has a very important role in public finances. The budget is at the very beginning of the financial any action by public law bodies since no approved budget can not collect income nor expenses execute. The budget is still in existence in ancient Greece, the truth of the primitive form but with elements that mark the institution. There are many definitions of the budget, but some basic is that it represents računskopravni act which predict and pre-approved revenues and expenditures socio-political community to achieve collective goals in the future.

The budget adopted by the Parliament, but it is implemented by the government. Common knowledge that the European Union does not like the government of the Member States, but has its own budget with all the essential elements and factors as well as the strictly formal procedure of its adoption and adoption. You are about to specifics of the EU budget will be the topic of further discussion of this paper.

Key words: public finance, budget, the European Union.

⁵⁹ Slobodan Andžić PhD, Assistant professor, Belgrade Business School, Higher education institution for applied studies, Kraljice Marije no. 73, Belgrade, Serbia.

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 Jevrejin 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 saremenim 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 neraspodeljnu 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/economica_nalysis/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.

ODITOR
CENTRA ZA EKONOMSKA I FINANSIJSKA ISTRAŽIVANJA

NASLOV RADA
(u najviše dva reda)

OPŠTE NAPOMENE: Časopis "ODITOR" sadrži originalne naučne radove, pregledne članke kao i saopštenja iz svih oblasti menadžmenta, finansija i prava (čiji podnaslov glasi: menadžment, finansije i pravo).

Rukopis rada je potrebno pripremiti po ugledu na tekst ovog uputstva i tako olakšati pripremu za štampu, a sebi uštedeti naknadne izmene i dorade.

Rukopis rada, na srpskom jeziku, pisano fontom Arial šalje se na recenziju bez prve strane na kojoj su označena imena autora. Tekst mora biti logičan, jasan i jezički čist i bez slovnih grešaka.

Stavovi izneti u tekstu objavljenom u časopisu predstavljaju isključivo mišljenje autora i isključivo su u odgovornosti autora.

Rezime: Tekst rezimea mora biti napisan u veličini do 100 reči. Rezime sadrži: osnovni pregledni tekst i ključne reči, rezime je potrebno prevesti na engleski jezik.

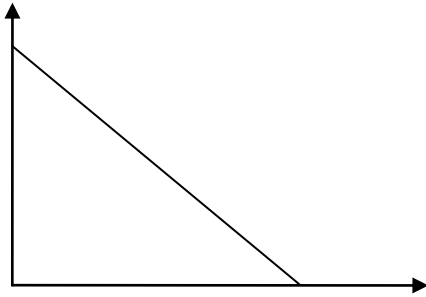
Ključne reči: Uputstvo, rad, veličine od 3 do 5 reči.

Priprema rukopisa:

- Prva stranica rada rezervisana je samo za podatke o autorima, rad se piše tek od druge strane. Podaci o autorima priloga čine njihova naučna i akademska zvanja i naziv institucija (preduzeća) u kojoj su zaposleni, pišu se ispod naslova na prvoj strani i slovima veličine 12;
- Radovi ne smeju biti duži od 12 kucanih strana, uključujući tekst, slike, grafikone, tabele i ostale priloge. Rukopisi se kucaju proredom 1 na papiru formata A4. Leva, desna, gornja i donja margina treba da budu široke 2,0 santimetara;
- U časopisu se objavljuju samo stručni i naučni radovi koje recenzenti preporuča za štampu;
- Naslov rada na srpskom jeziku piše se na sredini druge strane, dva proreda od gornje margine, veličine slova 14 (**boldovano**);
- Rezime i apstrakt pišu se u prostoru koji je 2,0 santimetara odmaknut od leve i desne margine, kurzivom (*italik*) i veličinom slova 10 na gore navedeni način;
- Ključne reči treba da ukazuju na problematiku istraživanja u radu. Treba ih navesti azbučnim redom i odvojiti zarezima;
- Novi red se uvlači i odvaja od prethodnog pasusa za prored 1 (single);
- Podnaslov pisati veličinom fonta Arial 12;
- Rad kucati proredom od 1, a margine poravnati (Justified). Preporučuje se font Arial veličine 10;
- Ukoliko se pojavi potreba za dodatnim uputstvima i objašnjenjima u radu ili pozivanje na literaturu, navodi se u fusniči koje se numerišu arapskim brojevima;
- Strane se numerišu na sredini u donjem delu strane,
- Šeme, grafikoni, pregledi i tabele moraju imati broj i legendu;
- Jednačine u tekstu pisati numeričkim oznakama na sredini teksta, npr:

$$P = \frac{Ic*\sqrt{Q}}{\int M - W}$$

- Slike prikazivati na sledeći način, npr:



Slika 1. Naziv

Tabele:

- Tabele treba označiti arapskim brojevima. Naslov tabele treba da objašnjava njen saržaj;
- Za tabele za koje su podaci preuzeti od stručnog izvora navesti na dnu tabele izvor i godinu za koju su podaci uzeti;
- Napomene treba naznačiti ispod izvora podataka;
- Na odgovarajućem mestu u tekstu na koji se odnosi navodi se broj tabele;

Literatura:

- Literatura se u tekstu navodi na dnu stranice u fusnoti (autor, naziv izvora, izdavač, godina izdanja i broj strane);
- Spisak literature se daje na kraju rada azbučnim (abecednim) redom kao na primer:
 1. Fridman M., Teorija i monetarna politika, Rad, Beograd, 1973,
 2. Milovanović S., Carić M., Makroekonomija, Univerzitet „Privredna akademija“, Novi Sad, 2007;
- Reference u tekstu treba da uključe prezimena autora i godinu izdanja. U slučajevima kada postoje dva autora treba ih oba navesti, dok u slučaju da postoje tri do pet autora potrebno je navesti prvog autora i naznačiti sa dr. ili latinskom skraćenicom: „at al.“. Kada postoji pet i više autora izvora potrebno je umesto njihovih prezimena napisati „grupa autora“;
- Internet adrese potrebno je navesti kompletno u originalnim nazivu.

Napomena:

Radove slati na sledeće načine:

- Elektronskom poštom na e-mail: cefibeograd@gmail.com ,
- Poštom: Centar za ekonomska i finansijska istraživanja, za časopis “ODITOR”, Prvomajska 48/6, 11080 Zemun, Beograd

Za potrebne informacije javite se na kontakt telefon: 063/7233440 ili 060/0972193.

Radove je potrebno dostaviti redakciji časopisa u elektronskoj formi u formatu za Microsoft Word (*.doc).