

FINANSIJSKI ASPEKTI PORESKOG SISTEMA KIPRA

Rezime:

Da bi država, u okviru nesmetanog funkcionisanja, izvršavala brojne zadatke, među kojima je i zadovoljenje javnih potreba, neophodno je postojanje odgovarajućih materijalnih sredstava. To podrazumeva da obavljanje državnih funkcija zahteva kompleksnost, za koju su potrebni izvesni javni prihodi. Oni se mogu definisati kao transakcije koje povećavaju neto imovinu države na svim nivoima lokalne vlasti. Jedan od oblika javnih prihoda su i porezi. Značajne promene poreskog sistema Republike Kipar, nakon pristupanja Evropskoj Uniji su upravo predmet ovog istraživanja.

Ključne reči: porez, poreski sistem, Republika Kipar.

UVOD

Porezi predstavljaju jedan od najvažnijih instrumenata javnih prihoda, i imaju zadatak da obezbede sredstva za pokriće budžetskih rashoda i zadovoljenje javnih potreba. U savremenoj teoriji javnih finansija postoji više različitih definicija poreza, međutim, to je posledica istorijske geneze, u kojoj su porezi dobijali brojne društvene, političke, socijalne, ekonomske i finansijske funkcije, a sve u zavisnosti od dostignutog nivoa stabilnosti i razvoja privrede. U javnim finansijama se često koristi definicija da su porezi 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.

Poreski sistem ne nastaje kao rezultat unapred definisanog, na naučnim principima zasnovanog plana, već pre svega na osnovu kompromisa različitih političkih snaga, pod uticajem istorijskog razvoja, kao i pritisaka da se pronađu novi izvori za finansiranje javnih rashoda, pa i pod idejom inostranog faktora. Uzimajući u obzir navedene činjenice, poreski sistem jedne zemlje podrazumeva skup svih poreskih oblika koji u jednom vremenskom periodu postoje i koji se primenjuju u njoj. Struktura poreskog sistema zavisi od više faktora, jer u promenjenom okruženju dolazi i do promene poreskih oblika, pri čemu se jedni porezi uvode, drugi se transformišu i prilagođavaju novonastalim okolnostima, dok se treći ukidaju, a sve u cilju stvaranja što efikasnijeg poreskog sistema, a samim tim i ostvarivanja ciljeva fisklane politike jedne zemlje.

Kada je u pitanju poreski sistem Republike Kipar, i ekonomija ove zemlje generalno gledano, nakon pristupanja Evropskoj uniji, doživeo je značajne strukturne reforme. Poreski sistem Kipra je modifikovan više puta, iz političko-ekonomskih razloga, što je prethodilo nastajanju jednog kompleksnog poreskog sistema. Ovo je uzrok sve češće pojave angažovanja poreskih savetnika, kod nekih poreskih obveznika, kako bi izmirili svoje poreske obaveze.

Budući da je poreski sistem bilo koje zemlje, pa tako i Republike Kipar, veoma opširna tema, u ovom radu će se nastojati da se obuhvati celokupna struktura poreskog sistema, i na taj način obrade najbitniji oblici poreza ove zemlje.

1. POLITIČKO I EKONOMSKO UREĐENJE REPUBLIKE KIPAR

Kipar ima veoma povoljan geografski položaj. Nalazi se na istočnom Mediteranu, raskrsnici tri kontinenta: Evrope, Azije i Afrike. Po prirodno geografskim činjenicama, pripada Aziji, međutim, u svim društvenim aspektima okrenut je ka Evropi. Ovo je najistočnije ostrvo u Sredozemnom moru, a sa površinom od 9.251 km², treći je po veličini (iza Sicilije i Sardinije). Prema popisu iz 2011. godine Kipar ima 838.897 stanovnika, od čega glavni grad Nikozija ima 310.355 stanovnika. Budući da je Kipar podeljen na grčki i turski deo, na ovom ostrvu u upotrebi su oba jezika.

U geološkom i geotektonskom pogledu, Kipar predstavlja deo Male Azije, koji se u prošlosti odvojio. Od prirodnih resursa poseduje: bakar, pirit, azbest, gips, mermer, so i šume.

U klimatskom i vegetacijskom smislu ovo ostrvo je smešteno u severnom umerenom pojasu, tačnije mediteranskoj podoblasti, sa veoma blagom zimom, i veoma toplim i suvim letom. Leta traju u

¹ Master ekon. Mihailo Ćurčić, Ministarstvo Odbrane, Birčaninova 5, Beograd, Srbija, e-mail: curcicmihailo@gmail.com

proseku po osam meseci (od aprila do novembra), i karakterišu ih suvo i toplo vreme, sa veoma visokim temperaturama. Zimski period je prepoznatljiv po kiši i blagim temperaturama (prosek je 17-18 °C).

Zbog izuzetne strateške važnosti Kipar je kroz istoriju sve do danas bio u interesantnim sferama velikih sila, te je često odigravao veliku ulogu u raznim ratovima, poput Gibraltara i Malte u Drugom svetskom ratu, uz koje je bio bitna strateška baza Velike Britanije na Mediteranu. Danas, takođe, kao „najistočnija zapadna zemlja“ ima bitnu ulogu u svetskoj politici zbog neposredne blizine Bliskom istoku, za kojeg se interesuju zapadne sile. I nakon dekolonizacije ostrva 1960. godine, Velika Britanija ovde je ostavila svoje vojne baze.²

Nezavisnost od Velike Britanije, Republika Kipar dobila je 1960. godine, sa ustavnim garancijama koje je većina grčkog Kipra dala manjini turskog dela Kipra. Pokušaj da se zauzme Vlada 1974. godine, koji je sponzorisan od strane grka, naišao je na tursku vojnu intervenciju, usled čega je ostrvo podeljeno na, zapravo, dve autonomne pokrajine: oblast grčkog Kipra, koja je pod kontrolom internacionalno priznate Kiparske Vlade i oblast turskog Kipra. Ove oblasti su razdvojene tampon zonom. Oblast turskog Kipra se 1983. godine samodeklarirala kao „Turska Republika Severnog Kipra“, ali nju je priznala samo Turska. Pregovori koje su vodile Ujedinjene nacije, između dve strane o stvaranju sveobuhvatnog, zajedničkog naselja, počeli su u januaru 2002. godine. Radi ponovnog spajanja, 24. aprila 2004. godine, održan je istovremen referendum na obe strane, što je deo plana federacije Ujedinjenih nacija „plan Kofija Anana“. Iako je turski deo Kipra glasao u korist plana UN-a, on je odbačen od druge strane. Kao rezultat toga, samo se grčki deo Kipra pridružio Evropskoj Uniji 1. maja 2004. godine.³

Ekonomija Kipra je otvorena, kao što pokazuje udeo ukupnog uvoza i izvoza u BDP, što je oko 90% u 2011. godini. Glavni trgovinski partneri Kipra su članice EU, a posebno Grčka i Velika Britanija.

Nakon ulaska zemlje u Evropsku uniju 1. maja 2004. godine, njena ekonomija je prošla kroz značajne ekonomske i strukturne reforme. Kamatne stope su liberalizovane, dok su kontrola cena i investicionih ograničenja zamenjena režimom stranih direktnih ulaganja na Kipru. Takođe, promovisane su i druge široke strukturne reforme, pokrivajući oblasti konkurencije, finansijskog sektora i sektora preduzeća.

Sektor usluga je najbrže područje rasta i čini oko 80,5% BDP-a u 2011. godini. Ovakav razvoj odražava postepeno restrukturiranje kiparske ekonomije od izvoznih minerala i poljoprivrednih proizvoda u periodu 1961. - 1973. godine i izvoz proizvedene robe u drugoj polovini 1970-ih i početkom 80-tih, do međunarodnog turističkog, poslovnog i centra usluga tokom 1980-ih, 1990-ih i 2000-ih. Sekundarni sektor (proizvodnja) čini oko 17,1% BDP-a u 2011. godini. Primarni sektor (poljoprivreda i ribarstvo) se stalno smanjuje kada je dostigao 2,4% BDP-a u 2011. godini.

Privatni sektor, u kom dominiraju mala i srednja preduzeća, ima vodeću ulogu u procesu proizvodnje. S druge strane, uloga Vlade je pre svega da podrže privatni sektor i regulišu tržišta u cilju održavanja uslova makroekonomske stabilnosti i povoljne poslovne klime, preko stvaranja neophodnog pravnog i institucionalnog okvira u bezbednim uslovima lojalne konkurencije.⁴

Tokom poslednjih godina, Kipar je stimulisao podizanje životnog standarda, što pokazuje visok nivo realnog približavanja EU. BDP po glavi stanovnika (per capita) na Kipru, u 2013. godini, iznosi oko \$27.085, u odnosu na prosek za Evropsku Uniju u 2013. godini koji iznosi \$33.084.⁵

2. REPUBLIKA KIPAR I EVROPSKA UNIJA

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.“⁶

Evropskim kongresom održanim u Hagu 1948. godine počela je da realizacija ideje, koju je 1946. godine u Cirihi javno izneo Vinston Čerčil, uspostavljanjem Saveta Evrope. Potom je usledila konkretizacija ekonomskog povezivanja, 1957. godine potpisivanjem Rimskog ugovora, kada su praktično formirane dve ekonomske integracije: Evropska ekonomska zajednica (EEZ) i Evropska zajednica za atomsku energiju (Euroatom). Dve navedene inetgracije spojene su sa Evropskom zajednicom za uglj i čelik, prethodno stvorenom 1952. godine po osnovu Pariskog ugovora, i sve tri su zajedno sačinjavale tzv. Evropsku zajednicu.

S početka njene članice bile su šest Evropskih zemalja, na čelu sa Nemačkom, međutim kasnijim proširivanjem, 2004. godine i Kipar dobija status članice i na taj način se pridružuje Evropskoj uniji.

² <http://en.m.wikipedia.org/wiki/Cyprus> (pristup stranici 18.06.2014. godine u 01.52h)

³ IBFD Tax Travel Companions, The EU Accession States Tax Memo, IBFD Publications BU, 2004 (International Bureau of Fiscal Documentations)

⁴ <http://aboutcyprus.org.cy/en/about-cyprus/economy> - Ekonomija Republike Kipar (pristup stranici 15.06.2014. u 23.06h)

⁵ http://en.m.wikipedia.org/wiki/European_Union (pristup stranici 18.06.2014. godine u 14.37h)

⁶ Janjević, M. (2005): Ustav Evrope (Beograd, Sl. Glasnik) str. 11

Ona sada broji 28 članica, i svojom politikom teži da, u narednom periodu, formira federaciju od nekoliko desetina nacionalnih država čije odnose uređuje federalni ustav sa jakim parlamentom, sopstvenom vladom i predsednikom koji se bira na neposrednim izborima.

Stvaranje jedinstvenog tržišta, što je jedan od osnovnih ciljeva formuliranih u Ugovoru o osnivanju Evropske unije, treba da bude praćeno postepenim usklađivanjem ekonomskih politika zemalja članica. Jedinstveno tržište podrazumeva slobodno kretanje dobara, usluga, ljudi i kapitala (četiri fundamentalne slobode) u uslovima postojanja konkurencije. Budući da razlike u poreskim sistemima i poreskim politikama zemalja članica Evropske unije izazivaju diskriminacije, određeni stepen poreske harmonizacije postao je *conditio sine qua non*⁷ funkcionisanja jedinstvenog tržišta. Pod poreskom harmonizacijom treba razumeti proces uklanjanja poreskih barijera i razlika između poreskih sistema zemalja članica Evropske zajednice. Takođe, ona podrazumeva usklađivanje poreskog zakonodavstva između različitih zemalja članica i primenu direktiva Evropske unije u različitim oblastima poreskog prava.⁸

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 tog 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“⁹ Poreska harmonizacija u EU ima dva cilja:

- Da omogući konkurenciju između evropskih partnera podrazumevajući ukidanje poreskih granica i
- Ubrzanje procesa integracije i unifikacije tržišta.

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. Iz ovih 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.

Tabela 1. Stope poreza na dodatu vrednost članica EU i Kipra na dan 15.06.2014. godine¹⁰

Država/Poreska stopa	Opšta	Snižena	Snižena
Austria	20		10
Belgium	21	12	6
Bulgaria	20	9	
Croatia	25	13	5
Cyprus	19	5 i 9	
Czech Republic	21		15
Denmark	25		
Estonia	20		9
Finland	24	14	10
France	20	7 i 5,5	2,1
Germany	19	7	
Greece	23	13	6,5
Hungary	27	18	5
Ireland	23	13,5 i 9	4,8
Italy	22	10	
Latvia	21		10
Lithuania	21	9 i 5	

⁷ Prevod: *Conditio sine qua non* (lat.) – „Neophodan uslov“

⁸ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str.99

⁹ Hitris, T. (1998) *European Union Economics* (Prentice Hall, London) str.122

¹⁰ http://en.m.wikipedia.org/wiki/Value-added_tax (pristup stranici 15.06.2014. godine u 16.50h)

Luxembourg	15	12 i 9	6 i 3
Malta	18		5
Netherlands	21		6
Poland	23	8	5
Portugal	23	13	6
Romania	24	9	5
Slovakia	20		10
Slovenia	22		9,5
Spain	21	10	4
Sweden	25	6	12
United Kingdom	20		5

„Harmonizacija neposrednih poreza, bila je predmet pažnje odmah po usvajanju Rimskog ugovora, ali se od harmonizacije u domenu poreza na dohodak fizičkih lica odmah odustalo, a naponi su usmereni na usklađivanje oporezivanja pravnih lica. Porezi na imovinu nisu bili predmet razmatranja, budući da zbog nemobilne osnovice ne remete funkcionisanje jedinstvenog tržišta niti stvaranje distorzije¹¹.

U domenu harmonizacije oporezivanja dobili pravnih lica stavovi su bili sučeljeni između potrebe da se uspostavi 'centralizovana evropska politika oporezivanja kompanija' koja bi trebalo da uravnoteži zahteve za održavanjem nacionalnog fiskalnog suvereniteta, s jedne strane, i zahteva za eliminisanjem diskriminacije, poreske evazije, štetne poreske konkurencije i ekonomskog dvostrukog oporezivanja, s druge strane.^{12,13}

Procedura, u Evropskoj komisiji o poreskim pitanjima, odvija se po principu subsidijarnosti 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 Evropske unije.

Zvanično, Kipar je zasnovao jaku vezu sa Evropskom unijom prilikom potpisivanja Sporazuma o pridruživanju Evropskoj ekonomskoj zajednici (EEZ) 1973. godine. Treba napomenuti da je Evropska unija, u više navrata, pomogla unapređenje plana vodosnabdevanja, elektrodistribucije i plan komunalnog sektora na Kipru. Potpisani Sporazum 1973. godine, omogućio je Kipru razmenu dobara i usluga sa EEZ, tehničku saradnju, kao i saradnju po pitanju finansija. Ovaj Sporazum je trebao postepeno da se unapređuje, što je podrazumevalo smanjenje i eventualno ukidanje carina na industrijske i poljoprivredne proizvode, koji su predmet razmene između Kipra i država članica EEZ. U periodu od 1979. godine do 1998. godine, Evropska unija, tj. Evropska investiciona banka (European Investment Bank), obezbedila je tri velike pozajmice namenjene infrastrukturi Kipra.¹⁴

Kipar je zvanično podneo zahtev za kandidaturu Evropskoj zajednici 1990. godine, a već 1993. godine, uz saglasnost EU, dobio je status kandidata.

1995. godine, počeli su formalni pregovori o članstvu Kipra u EU. Međutim, postojala je očigledna prepreka na tom putu pridruživanja, a to je bila podela Kipra na grčki i turski deo. Predstavnicima EU su više puta isticali da bi eventualno pridruživanje omogućilo, pored društveno-ekonomskog napretka, prevazilaženje razlika između dveju strana. Došavši do finalnih faza pregovora o pridruživanju EU, 1997. godine, objavljeno je da će EU poslati specijalnog izaslanika na Kipar, kako bi nadgledao napore snaga Ujedinjenih nacija da se dostigne političko primirje. Ustanovljeno je da Kipar može pristupiti EU tek nakon donošenja i potpune primene rešenja po pitanju političkih nesuglasica između grčkog i turskog dela ove zemlje.

Decembra 1999. godine, na veću u Helsinkiju, objavljeno je da rešenje političkih problema na Kipru, neće biti preduslov za njegov pristup EU, pošto pregovori predstavnika turskih i grčkih kiprana nisu bili uspešni.

1. maja 2004. godine, Kipar je postao punopravna članica Evropske unije, zajedno sa još devet zemalja – Češkom, Estonijom, Mađarskom, Letonijom, Litvanijom, Maltom, Poljskom, Slovačkom i Slovenijom. Prilikom pristupanja EU, Vlada Republike Kipar preuzela je na sebe obavezu pridruživanja ekonomskoj i monetarnoj Evropskoj uniji, i obavezu prihvatanja eura kao zvanične valute, čim se za to stvore neophodni uslovi.¹⁵

¹¹ Distorzija (grč. distortio) med. iskrivljavanje, iščašenje, uganuće nekog uda, prevrtanje (očima), krivljenje (Vujaklija, Milan, Leksikon stranih izraza i reči, Prosveta Beograd, 1980. god, str. 233)

¹² Ilić Popov, G., op. cit., str. 105

¹³ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 102

¹⁴ Rowan, Paul; Armstrong, Stephen, Cyprus & The European Union: A Case Study, <http://yale.edu/macmillan/pier> (Programs in International Educational Resources), pristup stranici 19.06.2014. godine u 01.38h

¹⁵ http://mfa.gov.cy/mfa/mfa2006.nsf/eu01_en/eu01_en?OpenDocument - Ministarstvo spoljnih poslova Republike Kipar, (pristup stranici 19.06.2014. godine u 01.44h)

Od 1. januara 2008. godine Kipar se pridružio Evrozoni, i usvojio je evro (€)¹⁶ kao nacionalnu valutu.

Koliko je vremenom uloga Kipra u Evropskoj porodici zemalja postajala sve bitnija, tj. koliko je ona kroz istoriju uvek i bila važna, govori i podatak da je 1. jula 2012. godine Kipar preuzeo „kormilo“ predsedništva veća Evropske unije, na šest meseci, što se desilo prvi put od pridruživanja EU, a što predstavlja važnu prekretnicu za Republiku Kipar.

3. PORESKI SISTEM I POLITIKA OPOREZIVANJA NA KIPRU

Poreski sistem ne nastaje kao rezultat unapred definisanog, na naučnim principima zasnovanog plana, već pre na osnovu kompromisa različitih političkih snaga, pod uticajem istorijskog razvoja, kao i pritisaka da se pronađu novi izvori za finansiranje javnih rashoda, pa i pod idejom inostranog faktora.¹⁷

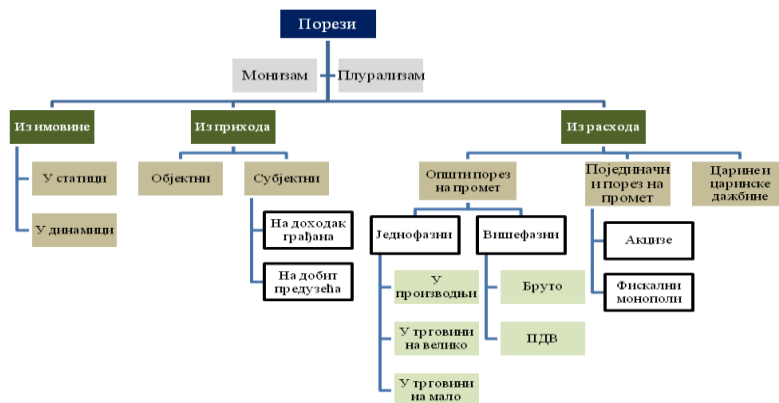
3.1 Klasifikacija poreza

Porezi jesu finansijski institut savremene države i njenih državnih entiteta za prikupljanje fiskalnih prihoda, pokriće budžetskih javnih rashoda i zadovoljenje javnih potreba. Porezi, kao takvi, su istorijska kategorija klasnog karaktera, čije su se mesto, uloga i značaj u finansijskoj i ekonomskoj nauci menjali u zavisnosti od razvoja društveno-ekonomskih formacija.¹⁸

Shodno tome, u poreskim sistemima savremenih država, postoji veliki broj poreza. Savremeni poreski sistemi svoju osnovu nalaze u konceptu poreskog pluralizma, te su stoga, poznate sledeće klasifikacije poreza:

- redovni i neredovni,
- objektni i subjektni,
- analitički i sintetički,
- fundirani i nefundirani,
- centralni i lokalni,
- neposredni (direktni) i posredni (indirektni).

Treba dodati još jednu, tzv. ekonomsku klasifikaciju, koja poreze deli prema tome da li se plaćaju iz imovine, prihoda ili rashoda. Videti Sliku 2.



Slika 2. Klasifikacija poreza¹⁹

Budući da u sistemima savremenih država postoji veliki broj poreza, u finansijskoj teoriji se javlja potreba za što boljom grupacijom istih, stoga i postoji više vrsta klasifikacija poreza, među kojima je i sledeća:²⁰

- neposredni i posredni porezi;
- objektni i subjektni porezi;
- analitički i sintetički porezi;

¹⁶ Naziv „euro“ zvanično je usvojen 16. decembra 1995. godine. Valuta je predstavljena svetskom finansijskom tržištu 1. januara 1999. godine, kao valuta koja treba da zameni „evropsku valutnu jedinicu“ (European Currency Unit – ECU), i tačno tri godine kasnije, valuta euro fizički ulazi u upotrebu i cirkulaciju novčanih sredstava (1. januar 2002. godine).

¹⁷ Popović, D., Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd 1997. god, str. 482

¹⁸ Komazec, S., Ristić, Ž., Vučićević, S., Finansijska ekonomija, Savremena administracija, Beograd 1993. godina, str. 347

¹⁹ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 62

²⁰ Popović, D., Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd 1997. god., str. 43

- opšti i namenski porezi;
- pretpostavljeni i faktički porezi;
- Ad valorem i specifični porezi;
- fundirani i nefundirani porezi;
- redovni i vanredni porezi;
- reparticioni i kvotitetni porezi;
- centralni i lokalni porezi;
- klasifikacija poreza OECD²¹.

3.2. Porez na imovinu

Imovina je skup stvari i imovinskih prava koja pripadaju jednom licu. Imovinu jednog lica čine njegove stvari, stvarna prava, njegova potraživanja (obligaciona prava) i eventualno autorsko i pronalazačko pravo. Imovinu jednog lica čine samo prava koja imaju imovinski karakter, koja se mogu izraziti u novcu. Obaveze fizičkog lica ne ulaze u njegovu imovinu.

Kod nas se često pojam imovine poistovećuje sa pojmom svojine, međutim „imovina“ je dosta širi pojam, jer pored svojine, ona obuhvata i ostala imovinska prava koja pripadaju jednom fizičkom licu.

Porezima na imovinu oporezuje se pravo vlasništva nad imovinom, promena vlasništva nad imovinom i uvećanje realne vrednosti imovine. Generalno pod imovinom se podrazumevaju različiti oblici realne (zemljište, kuće, stanovi, zgrade, poslovni prostor i sl.) i finansijske imovine (kapital).

Postoji nekoliko vrsta poreza na imovinu: (1) porez na imovinu u statici, (2) porezi na imovinu u dinamici, (3) porez na uvećanu realnu vrednost imovine.

3.2.1. Porez na imovinu u statici

Ovo je jedan od najstarijih poreza. To je redovan porez koji se plaća periodično, ne iz supstance (imovine), već iz obveznikovih prihoda. U pitanju je neposredan porez jer tereti neto vrednost imovine iskazane u novcu, bilo da je u svojini pravnih, bilo fizičkih lica. Predmet oporezivanja je nepokretna i pokretna (s mogućim različitim definicijama sadržaja) imovina.²²

Osnovicu poreza na imovinu predstavlja tržišna vrednost nepokretnosti. Tržišnu vrednost čini sadašnja knjigovodstvena vrednost za obveznika koji vodi poslovne knjige i tržišna vrednost koju utvrđuje nadležni poreski organ za ostale obveznike nepokretnosti.²³

Na Kipru, osnovica poreza na imovinu se računa prema tržišnoj vrednosti nepokretne imovine na dan 01. januar 1980. godine, i obračunava se vlasniku nepokretnosti na Kipru svakog 01. januara u godini. Ovaj porez se, prema poreskom sistemu R.Kipar, plaća svakog 30. septembra. U januaru 2013. godine, grupe poreskih obveznika i stope poreza na imovinu su izmenjene, i primenjuju se po vlasniku imovine, a ne po nepokretnosti. Poreski obveznici čija imovina ne prelazi vrednost od 12.500 eura (primenjujući tržišnu vrednost iz januara 1980. godine) su oslobođeni poreza na imovinu. Stope poreza na imovinu, date su u Tabeli 2.

Tabela 2. Poreske stope poreza na imovinu u R.Kipar²⁴

u €	Vrednost imovine (na 01.01.1980. godine)	u %	Poreska stopa
do 40.000			0,625
od 40.000	-		0,8
od 120.001	-		0,9
od 170.001	-		1,1
od 300.001	-		1,3
od 500.001	-		1,5
od 800.001	-		1,7

²¹ (Organization for Economic Co-operation and Development)

²² Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 107

²³ Komazec, S., Ristić, Ž., Vučićević, S., Finansijska ekonomija, Savremena administracija, Beograd 1993. godina, str. 380

²⁴ Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus, January 2014), str. 44

²⁵ Minimalna vrednost poreza na imovinu je 75€

3.000.000	
preko 3.000.000	1,9

Sledeće nepokretnosti ne podležu porezu na imovinu, na Kipru:

- Javna groblja,
- Crkve i drugi religijski objekti,
- Javne bolnice,
- Škole,
- Državna nepokretna imovina,
- Strane ambasade i konzulati,
- Javni trgovi i druga javna mesta,
- Imovina pod turskom okupacijom,
- Objekti dobrotvornih i humanitarnih organizacija,
- Poljoprivredno zemljište u upotrebi.

3.2.2. Porez na imovinu u dinamici

Kod ovih poreza, svrha oporezivanja je prenos imovine sa jednog lica na drugo. Prelaz imovine može da bude sa naknadom ili bez nje.

3.2.2.1. Porez na prenos imovine s naknadom

Opravdanost postojanja ovog poreza objašnjava se rojnim argumentima teorijske i praktične prirode. Prvo, obe ugovorne strane prenosom imovine, svaka za sebe, ostvaruju određenu materijalnu korist koja uvećava njihovo bogatstvo, i to treba oporezovati. Drugo, ovaj porez predstavlja neku vrstu kompenzacije za rashode koje ima država obezbeđujući i garantujući transfer i korišćenje novostečene imovine. Treća teorija, koja je i najrealnija, polazi od toga da ni porezi na dohodak, ni porezi na potrošnju ne zahvataju ukupnu ekonomsku snagu obveznika. Jedan njen deo ostaje, drugi se akumulira i štedi. Njegovim aktiviranjem (investiranjem) otkriva se stvarna ekonomska snaga obveznika, do tada u punoj meri poreski neopterećena. Ova teza takođe ima i socijalnu komponentu, jer se ovim porezom ispravlja donekle poremećena ravnoteža koja je nastala većim oporezivanjem siromašnijih slojeva stanovništva regresivnim porezima na potrošnju.²⁶

Kada je Kipar u pitanju, porez na prenos imovine naplaćuje Odeljenje za istraživanje zemljišta, prema sledećem:

Tabela 3. Porez na prenos imovine s naknadom u R.Kipar²⁷

Tržišna vrednost imovine u €	Poreska stopa u %
do 85.000	3
od 85.001 – 170.000	5
preko 170.000	8

S namerom da se oživi tržište nekretnina na Kipru, kupoprodajni ugovori zaključeni između 02. decembra 2011. godine i 31. decembra 2016. godine, koji podležu PDV-u, biće oslobođeni od poreza na prenos imovine s naknadom, a oni koji ne podležu PDV-u, biće oslobođeni od 50% poreza na prenos imovine s naknadom.

3.2.2.2. Porez na prenos imovine bez naknade

Ova vrsta poreza na imovinu pojavljuje se u dva oblika: (1) porez na nasleđe i (2) porez na poklon.

Prilikom utvrđivanja objekta poreza na nasleđe postavlja se pitanje koja i kakva imovina ulazi u osnovu za oporezivanje, kao i pitanje da li celokupna imovina, ili samo njen deo kojim je naslednik ojačan.²⁸

S porezom na nasleđe nerazdvojan je porez na poklone. On se, *via facti*²⁹, pojavljuje kao nužna dopuna poreza na nasleđe. Poreski obveznik je obično poklonoprimalac, a poreske stope su progresivne i relativno visoke.³⁰

²⁶ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 108

²⁷ Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus, January 2014), str. 48

²⁸ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 109

Za Republiku Kipar, karakterističan je slučaj prenosa imovine na porodično preduzeće. U tom slučaju, troškovi poreza na prenos imovine postoje, međutim, nakon pet godina (ako imovina i dalje bude pripadala preduzeću, i akcionari ostanu isti) trošak po osnovu poreza na prenos imovine se refundira, u potpunosti.

Ako se imovina prenosi sa preduzeća, čiji su akcionari supružnici i/ili njihova deca, na jednog od supružnika, ili njihovu decu, ili na rođaka (do trećeg kolena rodbinskih veza), porez na prenos imovine se računa prema vrednosti imovine, po sledećem:

- ako se imovina prenosi na jednog od supružnika – 8%,
- ako se imovina prenosi na dete – 4%,
- ako se imovina prenosi na rođaka – 8%.

U slučaju poreza na poklone, primenjuju se sledeće poreske stope:

- poklon roditelja svojoj deci – 0,2%,
- poklon jednog supružnika drugom – 0,4%,
- poklon rođaku rođaku (računa se do trećeg kolena rodbinskih veza) – 0,4%,
- poklon trustovima – u iznosu od 50 €.

Vrednost imovine u ovom slučaju, određuje se prema vrednosti od 01.01.1980. godine.³¹

Na Kipru, postoji i „porez na nepokretnosti opterećene hipotekom“, gde poreska stopa kod poreza na kreditnu hipoteku iznosi 1%. Kod prenosa kredita na drugu finansijsku instituciju, poreska stopa na novu hipoteku je niža od 1%, ili se naplaćuje u iznosu od 200 €.

Zanavljanje kredita³² iste finansijske institucije, predmet je oporezivanja u iznosu od 50 €. Ovog poreza su oslobođena svi prenosi na nepokretnosti pod hipotekom, ako se on vrši s jednog preduzeća na drugo, kao posledica reorganizacije istih.³³

3.3. Porez na dohodak fizičkih lica

Dohodak je novčana vrednost neto povećanja mogućnosti potrošnje pojedinca u određenom periodu. Dakle, dohodak je jednak zbiru stvarne potrošnje i neto prirasta imovine. Tu se podrazumevaju: zarade i drugi dohodci od rada, dividende, kamate i drugi dohodci od kapitala, prihodi od imovine, uvećanje vrednosti imovine i dr.

U teoriji o javnim finansijama postoji podela po pitanju poreskih obveznika kada je u pitanju porez na dohodak fizičkih lica. S toga, postoje dve vrste slučaja: (1) kada se kao obveznik uzima pojedinac, (2) kada se kao obveznik uzima porodica, jer se na taj način vrednuje način raspolaganja ostvarenim dohodkom, i to pomoću jedne od tri metode (metoda deobe dohotka, metoda porodičnih kvota, metoda dvostruke poreske lestvice).

OECD³⁴ - Organizacija za ekonomsku saradnju i unapređenje, 2007. godine, izvršila je analizu poreza na dohodak fizičkih lica na Kipru, kao deo njihove serije objavljivanja radova na temu „pomoći i zarada“, i tim istraživanjem je predstavila obe vrste slučaja poreskog obveznika, i kada se radi o pojedincu, i kada se za poreskog obveznika uzima porodica. Konkretni grafici i proračuni, ove analize, prezentuju poreze, poreske koristi, neto prihode, i proračunate „marginalne efektivne poreske stope“ porodica u Republici Kipar, gde je jedan od članova neposredno zasnovao radni odnos, i čija se zarada procentualno kreće u opsegu od 0 do 200% prosečne zarade ranika u proizvodnom sektoru na Kipru (Slika 3 i 4).

²⁹ Prevod: Via facti (lat.) – „Na taj način“

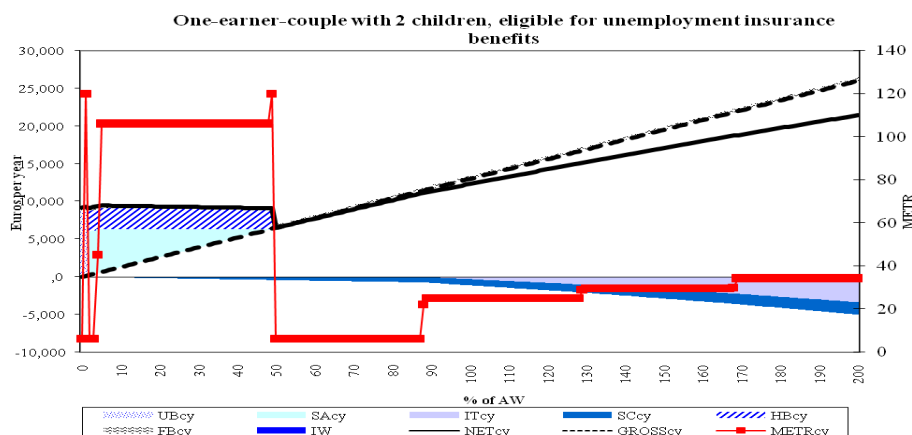
³⁰ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 110

³¹ Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus, January 2014), str. 49

³² Ako se hipotekom obezbeđuju potraživanja koja bi mogla nastati iz odobrenog kredita.

³³ Cyprus, Tax Facts 2013, Deloitte - Tax Services, str. 43

³⁴ (Organization for Economic Co-operation and Development)



Slika 3. Slučaj četvoročlane porodice na Kipru (dvoje dece od 4 do 6 godina), gde je samo jedan od supružnika u radnom odnosu³⁵

Legenda:

GROSS (Gross employment income) – Bruto prihod zaposlenog

NET (Net income: GROSS – IT – SC + SA + UB + HB + FB + IW) – Neto prihod

IT (Income tax) – Porez na dohodak fizičkih lica

SC (Employee's Social security Contributions) – Doprinos za socijalno osiguranje zaposlenog

SA (Social Assistance or minimum income benefits) – Socijalna pomoć

UB (Unemployment Benefits) – Pomoć nezaposlenima

HB (Housing-related cash Benefits) – Stambeni dodatak

FB (Family Benefits) – Porodični (dečiji) dodatak

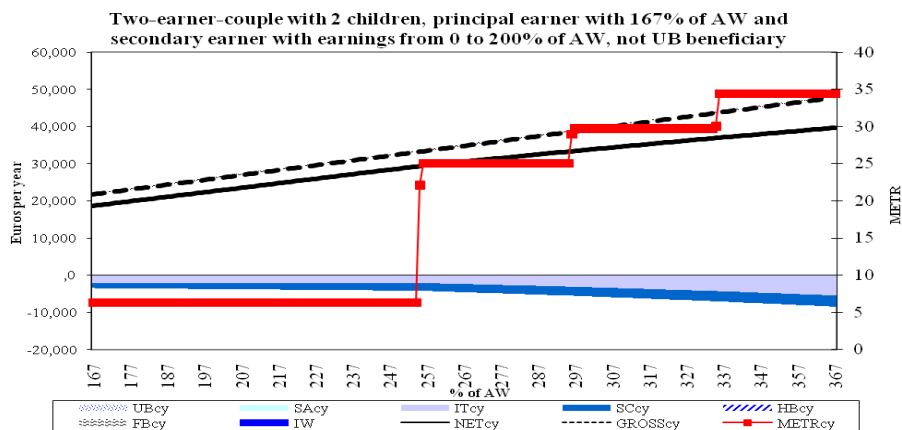
IW (In-Work or employment-conditional benefits) – Radni dodatak

PoAW (Percent of AW) – Procenat od prosečne zarade zaposlenog u proizvodnji

AW (The Average Production Worker wage) – Prosečna zarada zaposlenog u proizvodnji

YEAR (The year of the model run) – Tekuća godina

METR (Marginal Effective Tax Rate: $1 - (\text{change in NET} / \text{change in GROSS})$) – Marginalna efektivna poreska stopa: $1 - (\text{promena neto prihoda} / \text{promena bruto prihoda})$



Slika 4. Slučaj četvoročlane porodice na Kipru (dvoje dece od 4 do 6 godina), gde drugi supružnik zarađuje 67% prosečne zarade zaposlenog u proizvodnom sektoru³⁶

U prvom slučaju uočava se drastična promena marginalnih efektivnih poreskih stopa, kada je procenat zarade od prosečne plate zaposlenog u proizvodnom sektoru mali, ali baš u tom procentualnom opsegu (0-50%), zaposleni i ostvaruje pravo na socijalnu pomoć i stambeni dodatak, pa to donekle kompenzuje nisku zaradu. Kako taj procenat raste, logično, rastu i bruto i neto prihodi zaposlenog, međutim, tada se pojavljuju i davanja, u vidu doprinosa za nezaposlenost, kao i uvećan porez na dohodak fizičkog lica, dok marginalna efektivna poreska stopa, koja zavisi upravo od bruto i neto prihoda, postaje sve stabilnija, i ima pravilan rast.

U drugom slučaju, uočavaju se znatno veće zarade, budući da je situacija drugačija, zato što i drugi supružnik ima zasnovan radni odnos sa minimumom od 167% od prosečne plate zaposlenog u

³⁵ <http://www.oecd.org/els/social/workincentives> (pristup stranici 19.06.2014. godine u 15.00h)

³⁶ <http://www.oecd.org/els/social/workincentives> (pristup stranici 19.06.2014. godine u 15.00h)

proizvodnom sektoru, s tim što oni sada ne ostvaruju pravo na pomoć nezaposlenima. Očigledno je da sa porastom ovog procenta, raste i godišnja zarada supružnika, što automatski povlači sa sobom i više poreske stope, kako na dohodak fizikih lica, tako i marginalne efektivne.

Postoji i druga bitna klasifikacija poreza na dohodak fizičkih lica, a obuhvata utvrđivanje rasprostiranja poreske obaveze, i na osnovu nje se ovi porezi definišu i na Kipru. Tu, takođe, postoje tri „metode“: (1) po osnovu državljanstva, (2) po osnovu rezidentstva i (3) po osnovu izvora dohodka. Druga dva osnova su karakteristična za R.Kipar, budući da se poreski obveznici određuju po osnovu rezidentstva, što je usko povezano sa izvorima dohodaka. Naime, fizičko lice je rezident na Kipru, ukoliko na toj teritoriji provede više od 183 dana u kalendarskoj godini. Rezidentna lica plaćaju porez na dohodak koji ostvare u zemlji.

3.3.1. Porezi po odbitku

3.3.1.1. Porez na zarade

Predmet oporezivanja je zarada koja se ostvaruje po osnovu radnog odnosa, ali i druga primanja zaposlenog. Poreske stope koje se primenjuju kod poreskih obveznika su sledeće:

Tabela 4. Porez na zarade u Republici Kipar³⁷

Oporeziv iznos zarade u poreskoj godini u € (iznos zarade dat je na godišnjem nivou)	Poreska stopa u %
do 19.500	0
od 19.501 – 28.000	20
od 28.001 – 36.300	25
od 36.301 – 60.000	30
preko 60.000	35

Poreskom solobođenju podležu sledeće kategorije prihoda, koja se odnose na ostala primanja zaposlenog:

Kamate (ne odnosi se na kamate koje proizilaze iz redovnih poslovnih aktivnosti lica, ili aktivnosti koja su blisko povezana sa njima) – ceo iznos;

Dividende (izvor su posebnog doprinosa za odbranu u R.Kipar) – ceo iznos;

Primanja po osnovu bilo kog radnog odnosa fizičkog lica u R.Kipar, koje pre zasnivanja radnog odnosa nije bilo rezident. Poresko oslobođenje važi za period od 5 godina, počevši od 01. januara 2012. godine, pod uslovom da godišnja zarada zaposlenog prelazi 100.000 eura – 50% od primanja zaposlenog;

Primanja po osnovu bilo kog radnog odnosa fizičkog lica u R.Kipar, koje pre zasnivanja radnog odnosa nije bilo rezident. Poresko oslobođenje važi za period od 3 godine, počevši od 01. januara godine u kojoj je fizičko lice stupilo u radni odnos – 20% primanja, sa maksimalnim godišnjim iznosom od 8.550 eura;

Prihodi od naplaćenih usluga, pruženih na teritoriji izvan R.Kipar, u trajanju dužem od 90 dana u poreskoj godini, ka korisniku usluga koji nije Kiparski rezident – ceo iznos;

Prihod od stalnog poslovanja u inostranstvu, pod određenim uslovima – ceo iznos;

Paušalni iznos primanja zbog penzionisanja (otpremnina), ili zbog povređivanja na radu / smrtnog slučaja – ceo iznos;

Prihodi fizičkih lica od isplata odobrenih novčanih sredstava – ceo iznos;

Prihod od prodaje hartija od vrednosti – ceo iznos.

Kada se govori o porezima na zarade, u poreskom sistemu Kipra postoje tri kategorije doprinosa, koji terete zarade zaposlenih i u javnom i u privatnom sektoru, i fizička lica koja su u penziji, ali se povremeno bave nekim poslom u privatnom sektoru, i za to dobijaju određenu naknadu. To su: (1) poseban doprinos za odbranu, (2) posebni doprinosi zaposlenih i penzionera, (3) doprinosi za socijalno osiguranje.

Poseban doprinos za odbranu, kao kategorija poreza na zarade, izvor oporezivanja nalazi u ostalim primanjima fizičkih lica na Kipru, kao što su prihodi od dividendi i „pasivni“ prihodi od kamata fizičkih lica (poreskih obveznika), koji pod određenim uslovima plaćaju i pravna lica. Poreske stope date su u Tabeli 5.

³⁷ Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus, January 2014), str. 3

Tabela 5. Poreske stope posebnog doprinosa za odbranu u R.Kipar³⁸

Vrsta primanja	Poreske stope u %	
	Fizička lica	Pravna lica
Prihodi od dividendi iz rezidentnih preduzeća	17	0
Prihodi od dividendi iz nerezidentnih preduzeća	17	0
Prihodi od kamata, iz redovnih poslovnih aktivnosti	0	0
Ostali prihodi od kamata	30	30
Prihodi od izdavanja zemljišta	3	3

U slučaju kada ukupna primanja fizičkog lica (uključujući i kamate) ne prelazi 12.000 eura u poreskoj godini, poreska stopa na prihod od kamata je smanjena na 3%, umesto 30%.

Posebni doprinosi zaposlenih i penzionera, terete upravo zaposlene i penzionere (koji dobijaju određenu naknadu za povremen rad u privatnom sektoru) kao platežno najsposobnije kategorije stanovništva. Ovaj porez država ubira na republičkom nivou, što znači da nema izuzetaka. Glavni cilj ovog oporezivanja je jačanje javnih finansija. Poreska osnovica je bruto mesečna zarada. Poreske stope date su u Tabeli 6.

Tabela 6. Posebni doprinosi zaposlenih i penzionera³⁹

Bruto mesečna primanja u €	Poreske stope u %	
	Zaposleni / penzionisani u javnom sektoru	Zaposleni / penzionisani u privatnom sektoru
2013. godina		
do 2.500	0	0
od 2.500 – 3.500	2,5	2,5 ⁴⁰
od 3.501 – 4.500	3	3
preko 4.500	3,5	3,5
2014. godina		
do 1.500	0	0
od 1.501 – 2.500	2,5	2,5
od 2.501 – 3.500	3	3
preko 3.500	3,5	3,5

Na osnovu podataka prikazanih u Tabeli 6. može se zaključiti, da je usled pomeranja donje granice oporezivanja bruto mesečnih primanja, sa 2.500 na 1.500 eura, država učinila napor, da se procenat udela ukupnih poreza u BDP-u poveća (13% na kraju 2013. godine)⁴¹, i samim tim izvrši uticaj na ukupan bilans uspeha Republike Kipar u 2014. godini.

Poreska stopa doprinosa za socijalno osiguranje u R.Kipar za 2014. godinu iznosi 7,8%, dok je za prethodnu godinu ona iznosila 6,8%.

Ostali doprinosi koje Republika Kipar ubira od primanja zaposlenih su (1) doprinosi za sindikalni fond – 2%, (2) doprinosi fonda za nezaposlenost – 1,2%, (3) doprinosi fonda za industrijski razvoj i (4) doprinosi fonda za korišćenje godišnjih odmora zaposlenih – 8%.

3.3.1.2. Porez na prihode od kapitala

Predmet oporezivanja su prihodi kapitala i to: kamate, dividende i tzv. honorari (eng. Royalties). Prema zakonodavstvu Republike Kipar, porez na prihode od kapitala regulisan je pomoću mera za sprečavanje, odnosno eliminaciju dvostrukog pravnog oporezivanja. Naime, bilateralnim merama, tj. davanjem saglasnosti o zaključivanju konvencije o izbegavanju dvostrukog pravnog oporezivanja, dve države se odriču dela svog poreskog suvereniteta.

³⁸ Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus, January 2014), str. 23

³⁹ Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus, January 2014), str. 10

⁴⁰ Minimum u iznosu od 10€, isto važi i za 2014. godinu.

⁴¹ Consolidated accounts of central Government and administered funds on a cash basis, Budgets and Fiscal Control Directorate, Ministry of Finance of Cyprus

Konvencijom se određuje na koje se poreze sporazum odnosi, u ovom slučaju na poreze na prihode od kapitala, zatim, kojoj državi pripada pravo oporezivanja prihoda od kapitala, propisuju se pravila u vezi s tim oporezivanjem i definišu se metode kojima će se izbeći pojava dvostrukog oporezivanja.

Republika Kipar ima sklopljen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja na prihode od kapitala sa 45 zemalja sveta, između ostalih i sa Srbijom. Poreske stope kreću se u rasponu od 0% (npr. Kuvajt – dividende i kamate) do 25% (Grčka – dividende).⁴²

3.3.2. Porezi po rešenju nadležnog organa

U ovu kategoriju poreza na dohodak fizičkih lica ubraja se, između ostalog i porez na kapitalne dobitke, koji je od bitnog značaja za poreski sistem Kipra.

Kapitalnim dobitkom smatra se prihod koji obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom uz naknadu: (1) stvarnih prava na nepokretnostima, (2) trajnog prava korišćenja i prava gradnje na gradskom građevinskom zemljištu, (3) prava intelektualne svojine, (4) udela u imovini pravnih lica, akcija i ostalih hartija od vrednosti, osim dužničkih hartija od vrednosti, (5) investicione jedinice otkupljene od otvorenog investicionog fonda, (6) investicione jedinice dobrovoljnog penzijskog fonda i (7) akumuliranih sredstava po osnovu isplate sa računa člana dobrovoljnog penzijskog fonda.⁴³

Na Kipru, porez na kapitalne dobitke se primenjuje po poreskoj stopi od 20%, na prihode od prenosa imovine koja se nalazi na Kipru, na prihode od prenosa/prodaje akcija preduzeća koja poseduju nepokretnu imovinu, ne računajući akcije koje su predmet razmene dobara.

Poreskom oslobođenju podležu sledeće kategorije prenosa nepokretne imovine:

- prenos u slučaju smrti;
- poklon roditelja detetu/jednog supružnika drugom/jednog rođaka drugom;
- poklon preduzeću, gde su akcionari preduzeća ujedno i članovi porodice poklonodavca pet godina nakon izvršenog prenosa;
- poklono porodičnog preduzeća akcionarima, čija je imovina stečena putem poklona, i da imovina bude u posedu poklonoprimeca najmanje tri godine;
- poklon u dobrotvorne svrhe i Vladi;
- prenosi kao posledica reorganizacije;

razmena imovine, koja je omogućila sticanje dobiti koja je upotrebljena za sticanje druge imovine.

3.4. Porez na dobit preduzeća

Porez na dobit preduzeća⁴⁴ spada u najznačajnije oblike javnih prihoda, iako nema bilansnu izdašnost poput poreza na dohodak građana ili opšteg poreza na promet. Međutim, poseduje vrlo izraženu razvojnu i stabilizacionu funkciju. To je složen poreski oblik, pogodan i rado korišćen za realizaciju brojnih ekstrasfiskalnih ciljeva oporezivanja, posebno mikro i makroekonomskih ciljeva oporezivanja.⁴⁵

Dobit je cilj poslovanja preduzeća za njene vlasnike. Dok dobit predstavlja uvećanje neto vrednosti imovine preduzeća, gubitak je umanjenje te vrednosti. Da bi upravljali preduzećem, vlasnicima je neophodan bilans uspeha. U njemu se utvrđuje ostvarena dobit ili gubitak u izveštajnom periodu.

Kako se porezi razrezuju u određenoj srazmeri sa ekonomskom sposobnošću poreskog obveznika, preduzeću se oporezuje njegova ostvarena dobit. Dakle, utvrđivanje ostvarene dobiti ili gubitaka u bilansu uspeha preduzeća ima dve namene. Izveštajni bilans uspeha potreban je vlasnicima i upravljačima kao zbir informacija o ostvarenom poslovanju i indikatorima za uticanje na njega. Poreski bilans, kao specijalni bilans, služi za utvrđivanje dobiti ili gubitka u svrhu određivanja poreske obaveze.⁴⁶

Kada govorimo o Republici Kipar, porezu na dobit preduzeća podleže dobit rezidentnih preduzeća na Kipru. Ostvarena dobit nerezidentnih preduzeća se oporezuje samo ako je ona ostvarena kroz poslovne aktivnosti koje su posledica osnivanja filijale tog preduzeća na Kipru, i ako se izvori određene dobiti preduzeća nalaze na Kipru.

Ono po čemu je Kipar karakterističan, i zbog čega ima epitet „poreskog raja“ je upravo poreska stopa poreza na dobit preduzeća, ali i niz drugih poreskih podsticaja, pa samim tim, privlači i strane investicije.

⁴² Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus, January 2014), str. 56-59

⁴³ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 129

⁴⁴ U Republici Kipar se ovaj porez naziva „korporacijski porez“

⁴⁵ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 131

⁴⁶ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 134

Naime, ofšor⁴⁷ nadležnost Kipra je specijalizovana za usluge kao što je uvođenje ofšor preduzeća/kompanija, ofšor osiguranja i položaj kiparskih trustova među drugim ofšor uslugama.

Kipar je zemlja koja je „tražena“ zbog „ofšor poreskog raja“. Kao član Evropske unije, Kipar ima stroge zakone koji štite ofšor finansijski sektor u svojoj nadležnosti. Dakle, ova zemlja se posmatra kao zemlja u kojoj postoji poreski raj upravo zbog povoljnog poreskog sistema, posebno kada su u pitanju ofšor kompanije⁴⁸ i domaća preduzeća. Ovakav poreski ambijent na Kipru veoma ja popularan među evropskim investitorima i privrednicima.

Preduzeće osnovano na Kipru, može da se zove međunarodno privredno društvo, ako su svi njegovi vlasnici stranci. Kiparska preduzeća mogu se koristiti za investicije i kao trgovinska preduzeća. Poreski raj Kipra nameće istu poresku stopu za sva preduzeća koja su osnovana u skladu sa jurisdikcijom.

Kompanije na Kipru plaćaju porez po poreskoj stopi od 12,5% na svoju godišnju ostvarenu dobit. Porez po odbitku se ne primenjuje na isplatu dividendi preduzećima. Takođe, na Kipru nema tzv. „poreza na bogatstvo“ (wealth tax). U Tabeli 7. dat je pregled poreskih stopa poreza na dobit preduzeća svih članica EU.

Tabela 7. Poreske stope poreza na dobit preduzeća u EU i R.Kipar⁴⁹

Država	Poreska stopa u %	Država	Poreska stopa u %
Austria	25	Italy	31,4
Belgium	33,99	Latvia	15
Bulgaria	10	Lithuania	15
Croatia	20	Luxembourg	28,59
Cyprus	12,5	Malta	35
Czech Republic	19	Netherlands	20 i 25
Denmark	24,5	Poland	19
Estonia	21	Portugal	12,5-27,5
Finland	20	Romania	16
France	33,3	Slovakia	22
Germany	30,175	Slovenia	17
Greece	26	Spain	30
Hungary	10-19	Sweden	22

Poreski ambijent na Kipru poznat je i po ofšor bankarstvu. Na poslovanje mnogih ofšor bankarskih institucija i njihove bankarske račune, se primenjuju niske poreske stope. Poreska oslobođenja postoje kada su u pitanju kamate ofšor banaka, pa su s toga, ofšor bankarski računi dobre investicije.

Kiparski međunarodni trustovi imaju svoje prednosti koje se ogledaju u omogućavanju formiranja trustova, koji su oslobođeni plaćanja poreza na dobit van Kipra. Dividende i kamate trustova se ne oporezuju. Takođe, privatnost trustova je zagantovana. Imena vlasnika trustova se ne prosleđuju matičaru/registru, i oni nemaju obavezu da izrađuju finansijske izveštaje ka bilo kom nivou vlasti na Kipru.⁵⁰

Status rezidentnog preduzeća ima preduzeće kojim se upravlja sa teritorije Republike Kipar.

Najbitnija poreska oslobođenja obuhvataju sledeće kategorije:

- prihodi od kapitala – ceo iznos;
- dividende – ceo iznos;
- kamate koje nisu nastale kao posledica redovnih poslovnih aktivnosti preduzeća, ili su blisko povezana sa njima – ceo iznos;
- dobit od osnivanja filijale preduzeća u inostranstvu, pod određenim uslovima – ceo iznos.

Kod savremenih poreskih sistema postoje brojne podsticajne mere kojima se poreski teret olakšava ili kojima se poreski obveznik oslobađa poreske obaveze. Pošto je porez na dobit preduzeća takav da se preko njega ostvaruju brojni poreski ciljevi na makroekonomskom nivou, poreski podsticaji su neizostavni deo poreza na dobit preduzeća.

⁴⁷ Ofšor (eng. Offshore) – udaljeno od obale (prevod), a u odnosu na poslovanje, odnosi se na poslovne aktivnosti koje se realizuju u saradnji sa drugim državama, kao što su registracija ovakvih preduzeća ili bankovnih računa. Ofšor poslovanje je poslovanje sa prednostima. U većini slučajeva ofšor za domaće preduzetnike znači poslovanje sa preduzećima u inostranstvu.

⁴⁸ Ofšor kompanija je društvo ili preduzeće koje se osniva u „ofšor državi“, gde se mogu dobiti poslovne slobode, poslovne prednosti i mogućnosti, koje se inače ne mogu ostvariti u vlastitoj državi.

⁴⁹ http://www.en.m.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_of_Europe (pristup stranici 23.06.2014. godine u 18:39h)

⁵⁰ http://www.taxhavens.biz/european_tax_havens/tax_haven_cyprus/

Iako je u mnogim zemljama primećena restriktivna politika pružanja poreskih podsticaja, a u skladu sa „slobodnom ekonomijom“, kakvu ima Kipar, u ovoj zemlji pored gore navedenih poreskih oslobođenja postoje i brojni podsticaji koji stimuliraju privredni razvoj, a to su⁵¹:

- provizija koja se dobija po osnovu 25% umanjenja oporezivog prihoda, koji se ubira od radnika preduzeća, za svako novo zaposleno lice;
- poresko oslobođenje u celosti za kapitalnu potrošnju sredstava na inovacije, istraživanja, uspostavljanje tehničko-tehnoloških komunikacija i na obnovljive izvore energije, koje traje do 2016. godine;
- produžetak poreskog oslobođenja od minimum 20% na potrošnju kapitala na druge aktivnosti, do 2016. godine.

Posebno se izdvaja poreski podsticaj u vidu poreskog oslobođenja vlasnika, zakupca ili menadžera brodova (koji plove pod kiparskom zastavom ili zastavom članica EEZ), od plaćanja direktnih poreza i poreza prema tonažnom režimu R.Kipar, prilikom realizacije određenih aktivnosti, iz domena brodarstva. Lična primanja oficira zaposlenih na brodu i njihove posade, takođe ne podležu porezu.

U poreskom sistemu Kipra, kao i u drugim savremenim poreskim sistemima, postoji grupno oporezivanje, gde grupu preduzeća čine matično preduzeće i njene filijale. Poresko konsolidovanje, u okviru reorganizacije preduzeća, a u cilju prebijanja dobitaka i gubitaka između preduzeća unutar iste grupe, postoji i kao takvo prati isključivo odredbe o poreskom konsolidovanju Direktive Evropskog komiteta.

Međutim, u svemu tome postoji neslaganje između Direktive EK i same reorganizacije preduzeća, zato što su odredbe Direktive šire u odnosu na pomenute reorganizacije. Naime, prema odredbama Direktive, poresko konsolidovanje se primenjuje na bilo koje pravno lice, bez obzira na rezidentstvo i nije ograničeno na međudržavne reorganizacije u okviru EU, već pokriva bilo koju reorganizaciju, uključujući i rezidentne i nerezidentne kompanije/preduzeća. Ove promene u strukturi preduzeća podrazumeva poresko oslobođenje po pitanju PDV-a, takse za poštarinu i poreza na prenos imovine.⁵²

U poslednjih godinu dana, Republika Kipar, zapala je u krizni period. Naime, kada je kiparska Vlada primorala investitore, većinom iz Rusije, da plate deo međunarodnog zajma prošlog proleća, kompanije kojima savetovanište pomaže da se uključe u život i rad na ovom ostrvu (takođe većinom iz Rusije), želele su da znaju kako mogu da se što pre izbave iz te situacije.

Međutim, poslednjih par meseci, kiparski ekonomski ambijent je doživeo prilično veliku promenu. Ruski investitori počeli su da se vraćaju na ostrvo, iako su spadali u kategoriju stranih investitora koje su, kiparska Vlada i njeni strani zajmodavci, imali nameru da kazne, kada su zvaničnici ovdašnju ekonomiju pokušali da preobrate u nešto više od inostranog porezničkog utočišta, čije su banke „skretale pogled“, dok se novac sumnjivog porekla ulivao iz inostranstva.⁵³

Godinu dana nakon pozajmice, privreda Kipra je i dalje u teškoj situaciji i bankarski sistem je polovina svoje pređašnje veličine. Nezaposlenost je skočila na 17,5% sa prošlogodišnjih 14%, dok je nezaposlenost mladih preko 40%.

Jedan od unosnih poslova je inkorporiranje stranih kompanija u ovdašnji sistem. Kipar je ponovo omiljeno poreziničko utočište, čak i posle međunarodnog zajma kojim su zvaničnici primorali Vladu da poveća visinu poreza na dobit preduzeća sa 10% na 12,5%, što je daleko ispod nemačkih 29,5% i francuskih 33,3%.

Kao rezultat toga, sada postoji oko 273.000 kompanija (od čega je 1.454 preduzeća registrovano samo u januaru ove godine) na ukupnom kiparskom registru. To je zadivljujući broj za zemlju čija populacija broji samo 838.897 stanovnika.

„Bogati Rusi vole ovu zemlju, i nastaviće da dolaze“ – navodi u svom članku Liz Alderman, dobitnica nagrade Nju Jork Tajmsa u 2013. godini, za pisanje o ekonomiji u svetu. Ljudi su i dalje zainteresovani jer su zakonski i poreski sistemi stabilniji nego u Rusiji, i smatraju da je pretnja od još jedne finansijske krize daleko.

3.5. Porezi na potrošnju

Ovo je jedan od najstarijih poreskih oblika, budući da postoji još iz antičkog perioda u vidu poreza na promet i različitih vrsta akciza.

Moderan porez na promet nastao je kao vanredni porez u Prvom svetskom ratu, u Nemačkoj 1916. godine i u Francuskoj 1917. godine. Kada je reč o našoj zemlji, krajem 19. veka porez na promet je bio u sistemu javnih prihoda Srbije. Zatim u periodu Velike svetske ekonomske krize, porezna promet

⁵¹ Driving the change: Cyprus pushes for economic growth | World Finance (pristup stranici 18.06.2014. godine u 15.00h)

⁵² IBFD TaxTravel Companions, The EU Accession States Tax Memo, IBFD Publications BU, 2004 International Bureau of Fiscal Documentations)

⁵³ Alderman, L., Russians Return to Cyprus, a Favourite Tax Heaven, New York Times, feb. 17, 2014.

prerasta iz vanrednog u redovni porez i postaje jedanodnajasprostranjenijih poreskih oblika u savremenom svetu.⁵⁴

Klasifikacija poreza na potrošnju, izgleda ovako: (1) porezi na promet dobara i usluga, (2) akcize, (3) dobit fiskalnih monopola, (4) ostale vrste poreza na potrošnju i (5) druge dažbine.

Kada govorimo o porezu na promet dobara i usluga na Kipru, sigurno je najinteresantnije pitanje neto svefaznih poreza na promet, odnosno PDV (porez na dodatu vrednost), grč. ΦΠΑ (Φορος Προστιθεμνης Αξιας).

Porez na dodatu vrednost predstavlja opšti porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara. PDV je porez kojim se zamenjuje postojeći porez na promet proizvod i usluga, i u svakoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa, obračunava se i plaća porez na onaj deo vrednosti koji je dodat u toj fazi.⁵⁵

Samim postojanjem ovog poreza vrši se uspostavljanje prihodno efikasnijeg i pravednijeg poreza na potrošnju, koji je, takođe, efikasan i u borbi protiv „sive ekonomije“. On je svakako bio preduslov za stupanje Kipra u EEZ, a potom i EU 2004. godine.

Poreske stope poreza na dodatu vrednost u Republici Kipar, su sledeće⁵⁶:

- opšta poreska stopa od 19%, važi od 13. januara 2014. godine;
- snižena stopa od 9%, važi od 13. januara 2014. godine, primenjuje se na usluge prevoza taksijem i autobusom;
- snižena stopa od 5%, koja se između ostalog primenjuje na građevinske ugovore od 1.10.2011. godine pa na dalje, i konkretno se odnosi na sticanje/gradnju stambene nepokretnosti, koja će fizikom licu biti stalno mesto boravka narednih 10 godina i
- snižena poreska stopa od 0%.

Poreska oslobođenja postoje u sledećim slučajevima:

- izdavanje nepokretne imovine (izdavanje imovine sa mogućnošću otkupa se ne računa);
- većina bankarskih i finansijskih usluga, i usluge osiguranja;
- većina bolničkih, medicinskih i zubarskih usluga;
- kulturno-edukativne i sportske aktivnosti;
- zalihe nepokretnosti, uključujući zalihe zemljišta i pomoćnih zgrada;
- poštanske usluge;
- listići za lutriju, kladioničarski tiketi za fudbal i konjičke trke;
- usluge menadžmenta pružene zajedničkim fondovima.

Jedna od vrsta poreza na potrošnju, koja takođe postoji na Kipru, jeste i porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara. Ovim porezom se ne oporezuje pravo svojine nad nekim dobrom, već obavljanje određenih aktivnosti koje su vezane za ta dobra.

Na primer, poreska stopa za postrojenja i opremu je od 10-15%, objekte od 3-33%, vozila i načine prevoženja 4,5-25%, druge aktivnosti (TV, kopjuterski hardver i softver, generatori za snagu vetra, drugi alat i sl.) od 10-50%.

ZAKLJUČAK

Порези представљају врло комплексну али и динамичну појаву. Једном формиран порески систем није непроменљив, већ напротив, он мора да буде еластичан, и да тежи сталном прилагођавању новим условима и ситуацијама у привредном окружењу, како би се остварили циљеви опорезивања, па самим тим оправдало постојање пореског система једне државе, и на крају постигли жељени макроекономски резултати.

Као и порески системи осталих земаља Европе и света, ни порески систем Кипра није беспрекоран и савршен, што је вероватно немогуће постићи због саме природе пореза као инструмента јавних прихода.

Конкретно, једна од нелогичности је везана за порез на имовину у статистици, што је у раду и наглашено, а односи се на процену тржишне вредности имовине од стране пореског органа, која се врши према тржишним вредностима из 1980. године, док се у поређењу са нашим пореским системом, на пример, та процена тржишне вредности имовине врши према вредности последњег дана у години која претходи обрачуну трошкова пореза на имовину.

Међутим, уопштено посматрано, сматрамо да релативно сложен порески систем Кипра, има доста својих погодности и пореских подстицаја, а све у складу са вођењем „слободне економске политике“ ове државе, који стварају погодно привредно окружење и самим тим привлаче улагања како домаћих, тако и страних инвеститора.

⁵⁴ Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa (Beograd, 2011. godine), str. 145

⁵⁵ <http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/pravna-lica/pdv/opste-o-pdv> (pristup stranici 23.06.2014. godine u 02.57h)

⁵⁶ Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus, January 2014), str. 34-44

Због специфичних пореза и доприноса који се убирају од физичких и правних лица у Републици Кипар, као и због бројчаности пореза и такси у читавом пореском систему Кипра, све је чешћа појава ангажовања пореских саветника, како би се порески обвезници што боље снашли у подмиривању својих пореских обавеза, у условима Светске економске кризе. Њене се последице и даље показују у виду дефицита биланса успеха државе, што даље повлачи реформу пореског система, а то порески обвезници најбоље примете.

LITERATURA

1. Raičević, B., Radičić, M., Javne finansije - teorija i praksa, Beograd, 2011. godina,
2. Komazec, S., Ristić, Ž., Vučićević, S., Finansijska ekonomija, Savremena administracija, Beograd 1993. godina,
3. Popović, D., Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd 1997. godina,
4. Brummerhoff, D., Javne finansije, Mate, Zagreb, 2000. godina,
5. Rowan, Paul; Armstrong, Stephen, Cyprus & The European Union: A Case Study, <http://yale.edu/macmillan/pier> (Programs in International Educational Resources),
6. Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus, January 2014),
7. <http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/pravna-lica/pdv/opste-o-pdv> - Poreska uprava,
8. Consolidated accounts of central Government and administered funds on a cash basis, Budgets and Fiscal Control Directorate, Ministry of Finance of Cyprus,
9. <http://aboutcyprus.org.cy/en/about-cyprus/economy> - Ekonomija Republike Kipar
10. <http://www.oecd.org/els/social/workincentives> - OECD,
11. IBFD TaxTravel Companions, The EU Accession States Tax Memo, IBFD Publications BU, 2004 (International Bureau of Fiscal Documentations),
12. <http://en.m.wikipedia.org/wiki/Cyprus> - Vikipedija R.Kipar,
13. http://mfa.gov.cy/mfa/mfa2006.nsf/eu01_en/eu01_en?OpenDocument - Ministarstvo spoljnih poslova Republike Kipar,
14. Cyprus, Tax Facts 2013, Deloitte - Tax Services,
15. Driving the change: Cyprus pushes for economic growth | World Finance,
16. <http://www.oecd.org/els/social/workincentives> - OECD.
17. Alderman, L., Russians Return to Cyprus, a Favourite Tax Heaven, New York Times, feb.17, 2014.

Mihailo Ćurčić⁵⁷

Abstract

For the state, within the smooth functioning, executed a number of tasks, including the satisfaction of public needs, it is essential to the existence of adequate financial resources. This implies that perform government functions requires complexity that requires certain public revenues. They can be defined as transactions that increase the net assets of the state at all levels of local government. One of the forms of public revenues are taxes. Substantively change the tax system of the Republic of Cyprus, after joining the European Union are precisely the subject of this research.

Keywords: taxes, tax system, the Republic of Cyprus.

⁵⁷ Mihailo Ćurčić, M.A., Ministry of Defense, Birčaninova no. 5, Belgrade, Serbia, E-mail: curcicmihailo@gmail.com