

Prof. dr Zorica Drljača

JAVNE FINANSIJE I FINANSIJSKO PRAVO



Prof. dr Zorica DRLJAČA

**JAVNE FINANSIJE I FINANSIJSKO
PRAVO**

Istočno Sarajevo, 2018.

Izdaje:
Pravni fakultet
Spasovdanska 22, Istočno Sarajevo – Lukavica

Za izdavača:
Dragan MITROVIĆ

Autor:
dr Zorica DRLJAČA,
vanredni profesor Pravnog fakulteta u Lukavici

Recenzent:
dr Predrag Č. STOJANOVIĆ,
redovni profesor Pravnog fakulteta u Kragujevcu

Lektor:
Mladen SPASOJEVIĆ

Tehnički urednik:
Sanja MANDIĆ

Kompjuterska priprema korica:
Mladen DODIK

Štampa:
"BINA PRINT" Banja Luka

Tiraž:
300 primeraka

ISBN :978-99938-57-44-0

SADRŽAJ

IZVOD IZ RECENZIJE	14
--------------------------	----

POGLAVLJE PRVO OPŠTA PITANJA I PREDMET PROUČAVANJA GLAVA I

1. POJAM I PREDMET FINANSIJA.....	17
2. GLAVNA PODRUČJA FINANSIJA	17
3. JAVNE FINANSIJE	18
4. FINANSIJSKA NAUKA	18
5. FINANSIJSKA POLITIKA	20
6. FINANSIJSKO PRAVO.....	20
6.1. Nacionalno i međunarodno finansijsko pravo.....	21
7. ISTORIJSKI RAZVOJ FINANSIJA I FINANSIJSKOG PRAVA.....	22

GLAVA II DEZINTEGRACIJA FINANSIJSKOG PRAVA

1. DEZINTEGRACIJA FINANSIJSKOG PRAVA.....	25
2. PORESKO PRAVO.....	26
3. ODNOS PORESKOG PRAVA PREMA DRUGIM GRANAMA PRAVA	27
3.1. Odnos poreskog prava i ustavnog prava	27
3.2. Odnos poreskog prava i upravnog prava	27
3.3. Odnos poreskog prava i krivičnog prava.....	28
3.4. Odnos poreskog prava i građanskog prava.....	28
3.5. Odnos poreskog prava i građanskog procesnog prava.....	29
3.6. Odnos poreskog prava i međunarodnog javnog prava	29
3.7. Odnos poreskog prava i prava Evropske unije	29

POGLAVLJE DRUGO OSNOVNE OBLASTI JAVNIH FINANSIJA GLAVA I JAVNI (DRŽAVNI) RASHODI

1. POJAM JAVNIH RASHODA	33
2. KLASIČNA I SAVREMENA KONCEPCIJA JAVNIH RASHODA.....	33
3. NAČELA JAVNIH RASHODA	34
4. PODJELA JAVNIH RASHODA.....	35
5. STRUKTURA I EFEKTI JAVNIH RASHODA.....	36
6. EFIKASNOST JAVNIH RASHODA.....	39

GLAVA II JAVNI PRIHODI

1. POJAM I NASTANAK JAVNIH PRIHODA	40
2. PRAVNI OSNOVI STICANJA JAVNIH PRIHODA	40
3. PODJELA JAVNIH PRIHODA.....	41
3.1. Originarni i derivativni javni prihodi	41
3.2. Redovni i vanredni javni prihodi.....	42
3.3. Prihodi od stanovništva i javni prihodi od pravnih lica	42
3.4. Namjenski i nenamjenski javni prihodi	42
3.5. Povratni i nepovratni javni prihodi.....	42
3.6. Javni prihodi užih i širih društveno-političkih zajednica.....	42
3.7. Javni prihodi u novcu i prihodi u naturi	43
3.8. Fiskalni i nefiskalni javni prihodi.....	43

GLAVA III BUDŽET

1. POJAM BUDŽETA	44
2. BUDŽETSKO PRAVO.....	44
3. FUNKCIJE BUDŽETA.....	45
4. BUDŽETSKA NAČELA	46
5. PRIVREMENO FINANSIRANJE (BUDŽETSKE DVANAESTINE)	49
6. STRUKTURA BUDŽETA	50
7. BUDŽETSKI POSTUPAK.....	50
7.1. Izrada (sastavljanje budžeta).....	51
7.2. Izvršenje budžeta	52
7.3. Završni račun	53
7.4. Kontrola budžeta	54

POGLAVLJE TREĆE POJAM I OSNOVA UREĐIVANJA PORESKOG SISTEMA GLAVA I UOPŠTENO O PORESKOM SISTEMU

1. POJAM PORESKOG SISTEMA	59
2. FAKTORI KOJI UTIČU NA ORGANIZOVANJE PORESKOG SISTEMA	59
3. FISKALNA ULOGA I ZNAČAJ PORESKOG SISTEMA	61
3.1. Vrste javnih potreba prema predmetu i svrsi zadovoljavanja	61
3.2. Vrste javnih potreba prema širini interesa.....	62
3.3. Faktori koji utiču na organizovanje zadovoljavanja javnih potreba.....	62

4. FINANSIJSKA DJELATNOST DRŽAVE.....	63
5. POJAM I CILJEVI PORESKE POLITIKE.....	64
6. ZAHTJEVI U ORGANIZOVANJU PORESKOG SISTEMA	66

GLAVA II **OSNOVA UREĐIVANJA PORESKOG SISTEMA**

1. OSNOVA UREĐIVANJA PORESKOG SISTEMA.....	68
2. FISKALNI SUVERENITET	69
2.1. Fiskalni suverenitet sa aspekta organizacione strukture države.....	69
2.2. Komponente fiskalnog suvereniteta	70
3. FISKALNI SUVERENITET U BOSNI I HERCEGOVINI.....	71
3.1. Fiskalni suverenitet Bosne i Hercegovine	72
3.2. Fiskalni suverenitet Republike Srpske.....	73
3.3. Fiskalni suverenitet Federacije Bosne i Hercegovine	73
4. ZAHTJEVI EVROPSKE UNIJE PREMA BOSNI I HERCEGOVINI	74
4.1. Ključni elementi unutrašnjeg tržišta.....	77
4.1.1. Sloboda kretanja robe	77
4.1.2. Sloboda kretanja lica.....	78
4.1.3. Slobodan protok usluga	79
4.1.4. Slobodan protok kapitala	79
4.1.5. Ostali elementi unutrašnjeg tržišta i tržišta Bosne i Hercegovine	79
4.2. Principi Evropske unije u oblasti poreza.....	80
4.3. Sporazum Republike Srpske i Federacije Bosne i Hercegovine o nadležnostima u oblasti indirektnog oporezivanja.....	82
5. INSTRUMENTI REGULISANJA DAŽBINA	84
5.1. Načelo zakonitosti dažbina.....	85
5.2. Razlozi za načelo zakonitosti.....	86
5.3. Kodifikacija dažbinskih (fiskalnih) zakona	87

GLAVA III **STRUKTURA PORESKOG SISTEMA**

1. STRUKTURA PORESKOG SISTEMA	88
2. POREZI	89
2.1. Pojam i osnovne karakteristike poreza.....	89
2.2. Opravdanje poreza	91
2.3. Ciljevi oporezivanja	92
2.4. Klasifikacija poreza	94
2.4.1. Klasifikacija poreza prema pravilima OECD	95
2.4.2. Klasična klasifikacija poreza	95

2.4.3. Ekonomска класификација poreza	96
3. CARINE.....	96
3.1. Pojam i uloga carine	96
3.2. Razlike između carine i poreza.....	97
3.3. Ciljevi uvođenja carina.....	97
3.4. Efekti carina	98
3.4.1. Uticaj carine na uvoz i domaću proizvodnju	98
3.4.2. Uticaj carine na cijene	99
3.4.3. Kumulativno dejstvo carine	99
4. DOPRINOSI.....	100
4.1. Pojam i opšte karakteristike doprinosa	100
4.2. Razlike u odnosu na poreze i takse.....	100
4.3. Opravdanje za plaćanje doprinosa.....	101
4.4. Sistemi finansiranja socijalnog osiguranja	102
5. TAKSE	102
5.1. Definicija i karakteristike takse.....	102
5.2. Razlike u odnosu na poreze i cijene.....	103
5.3. Taksena načela	103
5.4. Elementi takse	103
6. NAKNADE	104
6.1. Pojam naknade.....	104
6.2. Osnovna obilježja naknade	105
6.3. Grupe naknada	105

GLAVA IV **OSNOVNI ELEMENTI DAŽBINE**

1. SUBJEKTI DAŽBINE.....	107
2. DAŽBINSKI IZVOR	107
2.1. Dohodak kao izvor dažbine.....	107
2.2. Potrošnja kao izvor dažbine (poreza).....	108
2.3. Imovina kao objekat - izvor dažbine	108
3. PREDMET I POKRETAČ DAŽBINE	108
4. DAŽBINSKA OSNOVICA	109
4.1. Vrste i način utvrđivanja osnovice	110
5. DAŽBINSKA STOPA.....	111
5.1. Vrste dažbinskih stopa	112
5.2. Prednosti i nedostaci progresivnog oporezivanja	112
6. DAŽBINSKA OSLOBAĐANJA I OLAKŠICE	113

**POGLAVLJE ČETVRTO
OSNOVNE KARAKTERISTIKE I ELEMENTI
PORESKOPRAVNOG ODNOSA**

**GLAVA I
POJAM I VRSTE PORESKOPRAVNOG ODNOSA**

1. POJAM PORESKOPRAVNOG ODNOSA.....	117
2. STRANKE U PORESKOPRAVNOM ODNOSU.....	117
2.1. Poreski povjerioci	117
2.2. Poreski dužnici	119
2.2.1. Poreskopravna sposobnost poreskih dužnika.....	119
2.2.2. Vrste poreskih dužnika	120
3. POREJSKI IMOVINSKI ODNOS.....	121
3.1. Razlike između poreskog imovinskog odnosa i građanskopravnog odnosa.....	122
3.2. Nastanak poreske obaveze	124
3.2.1. Nastanak poreske obaveze kod indirektnih poreza.....	124
3.2.2. Nastanak poreske obaveze kod direktnih poreza	125
3.3. Vrijeme ispunjenja poreske obaveze.....	126
3.3.1. Posljedice neplaćanja poreskog duga	127
3.4. Ostali zahtjevi (obaveze) iz poreskog imovinskog odnosa.....	128
3.4.1. Zahtjev za povrat preplaćenog ili pogrešno plaćenog poreza.....	128
3.4.2. Zahtjev za korištenje poreskog kredita	129
3.4.3. Zahtjev za poresku refakciju (povrat plaćenog poreza).....	129
3.5. Prestanak poreske obaveze	130
3.5.1. Plaćanje poreza	131
3.5.2. Zastarjelost kao razlog za prestanak poreskog duga.....	132
3.5.3. Prebijanje poreskog duga.....	133
3.5.4. Otpis poreskog duga	133
4. POREJSKI UPRAVNI ODNOS.....	133
4.1. Stranke poreskog upravnog odnosa	135
4.2. Sadržina poreskog upravnog odnosa	135
4.3. Predmet poreskog upravnog odnosa	136
4.3.1. Obaveze činjenja.....	136
4.3.2. Obaveze nečinjenja	140
4.3.3. Obaveze trpljenja	141
4.4. Prestanak poreskog upravnog odnosa	142

GLAVA II KONTROLNA FUNKCIJA PORESKIH ORGANA

1. PORESKA KONTROLA	143
2. OBLICI PORESKE KONTOROLE	144
2.1. Kancelarijska poreska kontrola	144
2.2. Terenska poreska kontrola	144

GLAVA III RADNJE OTKRIVANJA PORESKIH KRIVIČNIH DJELA I PORESKIH PREKRŠAJA

1. PORESKA OVLAŠTENJA ZA OTKRIVANJE PORESKIH KRIVIČNIH DJELA I PREKRŠAJA	146
2. PORESKA KRIVIČNA DJELA.....	147
3. PORESKI PREKRŠAJI	147
4. ORGANI ZA VOĐENJE PREKRŠAJNOG POSTUPKA.....	149

GLAVA IV PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA

1. OSNOVNA PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA	151
2. KOMPONENTE PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA	152

POGLAVLJE PETO PORESKI SISTEMI U BOSNI I HERCEGOVINI

GLAVA I SISTEM INDIREKTNOG OPOREZIVANJA U BOSNI I HERCEGOVINI

1. OSNOVA SISTEMA INDIREKTNOG OPOREZIVANJA U BOSNI I HERCEGOVINI	157
2. STRUKTURA SISTEMA INDIREKTNOG OPOREZIVANJA	157
3. POREZ NA DODATU VRIJEDNOST	158
3.1. Pojam i istorijski razvoj	158
3.2. Razlika između poreza na dodatu vrijednost i drugih oblika poreza na potrošnju.....	159
3.3. Načela poreza na dodatu vrijednost.....	159
3.4. Prednosti poreza na dodatnu vrijednost.....	160
3.5. Kritike poreza na dodatnu vrijednost.....	161
3.6. Stope poreza na dodatu vrijednost.....	161
3.7. Uporedni pregled poreskih stopa u sistemu PDV-a u zemljama bivše Jugoslavije.....	163
3.8. Šesta direktiva Vijeća Evrope.....	164

4. POREZ NA DODATU VRIJEDNOST U BOSNI I HERCEGOVINI	166
4.1. Osnovne karakteristike poreza na dodatu vrijednost u Bosni i Hercegovini	166
4.2. Osnovni elementi poreza na dodatu vrijednost u Bosni i Hercegovini ..	167
4.2.1. Predmet oporezivanja	167
4.2.2. Poreski obveznik.....	168
4.3. Poreska osnovica	169
4.4. Poreska stopa.....	170
4.5. Nastanak poreske obaveze	170
4.6. Pravo na odbitak ulaznog poreza	170
4.7. Poreska oslobođanja	171
4.7.1. Oslobođanje bez prava na odbitak ulaznog poreza	171
4.7.2. Oslobođanje sa pravom na odbitak ulaznog poreza	172
4.8. Poresko razdoblje i podnošenje poreske prijave.....	173
5. AKCIZE.....	174
5.1. Pojam akcize.....	174
5.2. Razlozi za uvođenje akcize.....	174
5.3. Razlike između PDV-a i akcize.....	175
5.4. Akcize u zemljama Evropske unije	175
6. AKCIZE U BOSNI I HERCEGOVINI.....	177
6.1. Akcizni proizvodi u Bosni i Hercegovini.....	177
6.2. Osnovni elementi oporezivanja akciznih proizvoda	178
6.3. Obilježavanje akciznih proizvoda	179
6.4. Oslobođanje od plaćanja akcize	179
6.5. Kontrola obračuna i plaćanja akcize	180
7. PUTARINA	180
8. UVODNE I IZVOZNE DAŽBINE (CARINA) U BOSNI I HERCEGOVINI	180
8.1. Uspostavljanje jedinstvene carinske službe Bosne i Hercegovine	180
8.2. Osnovna obilježja carinskog sistema Bosne i Hercegovine	181
8.3. Carinska roba.....	182
8.4. Obaveza plaćanja carine	183
8.5. Oslobođanje od plaćanja carine	183
8.6. Carinski obveznik	185
8.7. Carinska vrijednost	186
8.8. Carinska tarifa	186
8.9. Daljnji pravci razvoja carinskog sistema Bosne i Hercegovine	187
9. UPRAVA ZA INDIREKTNO OPOREZIVANJE	191
9.1. Nadležnost Uprave	191
9.2. Organizacija Uprave.....	192

10. UPRAVNI ODBOR UPRAVE ZA INDIREKTNO OPOREZIVANJE.....	195
10.1. Mandat članova Upravnog odbora.....	195
10.2. Način glasanja i kvorum.....	195
10.3. Nadležnost Upravnog odbora	196
 GLAVA II	
PORESKI SISTEM REPUBLIKE SRPSKE	
1. STRUKTURA PORESKOG SISTEMA REPUBLIKE SRPSKE	198
2. IMOVINA KAO OBJEKAT OPOREZIVANJA.....	199
2.1. Opšta razmatranja.....	199
2.2. Porez na nepokretnosti	200
2.3. Poreska oslobođanja kod poreza na nepokretnosti	201
2.4. Umanjenje poreske osnovice	202
3. POREZI NA UPOTREBU, DRŽANJE I NOŠENJE DOBARA	202
3.1. Porez na upotrebu motornih vozila.....	202
3.2. Porez na upotrebu čamaca, plovećih postrojenja i jahti	203
3.3. Porez na upotrebu vazduhoplova i letjelica.....	203
3.4. Porez na registrovano oružje	203
4. POREZI IZ PRIHODA	203
5. POREZ NA DOHODAK	204
5.1. Opšta razmatranja.....	204
5.2. Osnovni elementi poreza na dohodak u Republici Srpskoj	204
5.2.1. Poreski obveznik.....	204
5.2.2. Predmet oporezivanja	205
5.2.3. Poreska oslobođanja.....	206
5.2.4. Poreske stope	207
5.2.5. Plaćanje poreza	207
5.2.6. Mjesto plaćanja poreza	208
5.2.7. Otklanjanje dvostrukog oporezivanja	208
5.2.8. Oporezivanje malih preduzetnika	209
6. POREZ NA DOBIT	209
6.1. Opšta razmatranja.....	209
6.2. Osnovni elementi poreza na dobit u Republici Srpskoj	210
6.2.1. Poreski obveznik.....	210
6.2.2. Poreska osnovica	211
6.2.3. Poreske olakšice.....	212
6.2.4. Oporezivanje dobiti stranog pravnog lica.....	214

6.2.5. Oporezivanje dobiti pravnog lica iz Republike Srpske na dobit ostvarenu u stranoj državi.....	215
6.2.6. Poreska stopa poreza na dobit i poreska prijava	216
7. POREZI NA IGRE NA SREĆU I ZABAVNE IGRE.....	216
7.1. Porez na dobitak od igara na sreću	217
7.2. Naknada od priređivanja igara na sreću i zabavnih igara.....	217
8. SISTEM DOPRINOSA U REPUBLICI SRPSKOJ.....	219
8.1. Osnovne karakteristike	219
8.2. Osnovna načela doprinosa	219
8.3. Obveznik doprinosa	219
8.4. Osnovica doprinosa.....	220
8.5. Poreska stopa.....	221
8.6. Obračun i uplata doprinosa	221
9. SISTEM TAKSA.....	222
9.1. Administrativne takse.....	222
9.2. Boravišne takse	223
9.3. Sudske takse	224
9.4. Posebne republičke takse	225
10. SISTEM NAKNADA	226
10.1. Naknada za korištenje voda	226
10.2. Naknada za korištenje šuma	227
10.3. Naknada za korištenje zemljišta.....	227
10.4. Naknada za korištenje puteva.....	227
10.5. Naknada za eksploataciju mineralnih sirovina	228
11. PORESKA UPRAVA REPUBLIKE SRPSKE	228
11.1. Organizacija Poreske uprave.....	230
11.2. Prava poreskih obveznika u Republici Srpskoj	230
11.3. Prava i ovlaštenja poreskih službenika.....	231

GLAVA III PORESKI SISTEM FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

1. OPŠTA RAZMATRANJA	233
2. STRUKTURA PORESKOG SISTEMA FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE	233
3. POREZ NA DOHODAK U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE	234
3.1. Osnovni elementi poreza na dohodak	234
3.1.1. Poreski obveznik.....	235
3.1.2. Predmet oporezivanja	235
3.1.3. Poreska osnovica i poreska stopa.....	236

3.1.4. Poreski period	236
3.1.5. Poreske olakšice.....	236
3.2. Dohodak od nesamostalne djelatnosti.....	237
3.3. Dohodak od samostalne djelatnosti.....	238
3.3.1. Predmet oporezivanja	239
3.3.2. Utvrđivanje dohotka	239
3.3.3. Dohodak iz zajedničkog poslovanja	241
3.4. Dohodak od imovine i imovinskih prava	242
3.5. Dohodak od ulaganja kapitala.....	243
3.6. Dohodak od nagradnih igara i igara na sreću.....	244
3.6.1. Priznavanje poreza na dohodak plaćenog izvan Federacije Bosne i Hercegovine - poreski kredit	244
4. OPOREZIVANJE DOBITI U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE	245
4.1. Poreski obveznik	245
4.2. Poreska osnovica i poreska stopa	246
4.3. Poreski podsticaji.....	248
4.4. Utvrđivanje i naplata poreza	248
4.5. Otklanjanje dvostrukog oporezivanja dobiti	249
5. SISTEM DOPRINOSA U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE	250
5.1. Visina stope doprinosa.....	250
5.2. Vrste doprinosa	250
5.3. Obveznik doprinosa	251
5.4. Uspostavljanje jedinstvenog sistema registracije kontrole i naplate doprinosa	251
6. POSEBAN POREZ NA ZAŠTITU OD PRIRODNIH I DRUGIH NESREĆA	252
7. SISTEM TAKSA U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE	252
8. KANTONALNI POREZI.....	253
8.1. Zakonski opis poresko-činjeničnog stanja kantonalnih zakona o porezima	254
8.2. Porez na imovinu u kantonima	255
8.2.1. Poreska oslobođanja, poreska prijava i visina poreza	255
9. PORESKA UPRAVA FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE.....	256

GLAVA IV
PORESKI SISTEM BRČKO DISTRIKTA BIH

1. STRUKTURA PORESKOG SISTEMA BRČKO DISTRIKTA BOSNE I HERCEGOVINE	258
2. POREZ NA DOHODAK	258
2.1. Obveznici poreza na dohodak.....	258
2.2. Predmet poreza na dohodak	259
2.3. Osnovica poreza na dohodak i poreska stopa	259
3. POREZ NA DOBIT	259
4. POREZ NA NEKRETNINE	260
4.1. Poreska oslobođanja	261
4.2. Poreska stopa i plaćanje poreza.....	261
5. POREZ NA DOBIT OD IGARA NA SREĆU I POREZ OD PRIREĐIVANJA IGARA NA SREĆU	262
6. DOPRINOSI	262
7. TAKSE	264
8. NAKNADE	264
9. PORESKA UPRAVA BRČKO DISTRIKTA BOSNE I HERCEGOVINE	264
LITERATURA	265

IZVOD IZ RECENZIJE

Udžbenik „*Javne finansije i finansijsko pravo*“ autorke dr Zorice Drljače napisan je u skladu sa akademskim standardima, koji se primjenjuju prilikom pisanja udžbenika namjenjenih studentima osnovnih akademskih studija. Strukturalna kompozicija je uspostavljena saglasno prihvativim potrebama studenata, koji treba da ovladaju osnovnim principima finansijskog prava, odnosno, javnih finansija i finansijskog prava. Jezički stil upodobljen je očekivanjima, koje studenti imaju u odnosu prema literaturi, koja treba da im posluži kao izvor za sticanje znanja iz ove značajne oblasti javnih finansija. Sticanje znanja na osnovu ovog literarnog izvora biće u solidnoj mjeri olakšano, kako zahvaljujući znalački uspostavljenom odnosu između sistematskih jedinica, tako i zahvaljujući umješno prezentiranom akademskom stilu udžbeničkog spisateljstva.

Predočenim štivom oplemenjuje se literarni fond iz domena javnih finansija i finansijskog prava, te ga toplo preporučujem izdavaču za objavlјivanje.

Dr Predrag Č. Stojanović,
Redovni profesor za užu naučnu oblast
Pravo u ekonomiji
Pravnog fakulteta Univerziteta u Kragujevcu

POGLAVLJE PRVO

OPŠTA PITANJA I PREDMET PROUČAVANJA

GLAVA I

1. POJAM I PREDMET FINANSIJA

Finansije su naučna disciplina u okviru ekonomskih nauka, koje proučavaju pojave, kategorije i institute koji su u vezi s novcem, kreditom, te državnim prihodima i rashodima, te prihodima i rashodima drugih javno-pravnih kolektiviteta.

Sam termin „**finansije**” potiče od starolatinske imenice „**finis**”, koja je upotrebljavana da bi označavala kraj nečega, kraj nekog pravnog posla, neke činidbe i sl. Vremenom je od riječi „**finis**” nastala riječ „**finire**”, kasnije „**finare**”, označavajući kraj, prestanak novčanih obaveza, prinudno izvršenih na osnovu pravosnažnih sudskih presuda.

Međutim, brz razvoj proizvodnih snaga, a posebno razvoj robnonovčane privrede, kako u privatnom tako i u javnom sektoru, nametnuo je potrebu stvaranja riječi koja će sadržavati u sebi ne samo plaćanja izvršena na osnovu sudskih odluka, već uopšte sva plaćanja, što je dovelo do transformisanja riječi „**finare**” u „**finatio**” sa značenjem novčanih plaćanja uopšte. Kasnije dolazi do proširenja značenja riječi „**finatio**”, tako da danas ona označava razne novčane poslove koje obavljaju fizička i pravna lica, razne novčane zavode i finansijsku djelatnost preduzeća, države, javno-pravnih tijela i drugih pravnih lica (finasije u širem smislu).¹

Termin „**finatio**” se internacionalizovao, tako da ga danas prihvataju skoro sve zemlje svijeta, u SAD i Velikoj Britaniji „**finance**”, u Njemačkoj „**finanzen**”, u zemljama bivšeg SSSR – „**finansii**”, a prihvatile su ga skoro i sve republike bivše SFRJ, u Bosni i Hercegovini „**finansije**”, u Makedoniji „**finansi**”, u Hrvatskoj „**financije**” itd.²

Iraz finansije u užem značenju obuhvata prikupljanje, upravljanje, raspodjelu i trošenje novčanih sredstava od strane države i drugih za to ovlaštenih lica.

2. GLAVNA PODRUČJA FINANSIJA

Finansije, kao složena i heterogena oblast, obuhvataju pet glavnih područja koja prema širini i specifičnostima čine posebne nastavno-naučne discipline. Te oblasti su: (1) monetarne finansije, (2) bankarske finansije, (3)

¹ Aleksić, D, Finansije i finansijsko pravo, Informator, Zagreb, 1982. godine, str. 4.

² Grivčev, V, Finansije i finansijsko pravo, Savremena administracija, Beograd, 1977. godine, str. 4.

finansijska tržišta i hartije od vrijednosti, (4) javne finansije i (5) međunarodne finansije.

Kada se govori o finansijama u širem smislu, onda se mogu razlikovati: (1) javne finansije, (2) poslovne finansije (individualnih preduzetnika i preduzeća), (3) monetarne finansije (centralne i poslovnih banaka i osiguravajućih društava) i (4) međunarodne finansije.

3. JAVNE FINANSIJE

Kao naučna disciplina javne finansije izučavaju finansijsku djelatnost države i drugih javno-pravnih tijela i organa kojima su na osnovu ustava, zakona i drugih propisa povjerene određene funkcije prikupljanja i trošenja finansijskih stredstava radi ostvarivanja opštekorisnih ciljeva.

Riječ je o čitavom nizu funkcija i zadataka javnog karaktera koji postoje na nivou savremene države, nezavisno od toga kako je ona društveno-politički organizovana (kao unitarna ili kao federalna državna zajednica s većim ili manjim stepenom političke decentralizacije). Na primjer, pojedinac može sopstvenim sredstvima i snagama da pribavi sebi hranu, da obezbijedi sredstva za stanovanje, obuću, održavanje lične higijene i da zadovolji jedan uži krug ličnih (privatnih) potreba, ali unutrašnja i međunarodna bezbjednost, zdravstvena zaštita, obrazovanje, kultura, socijalna sigurnost, kao i niz drugih potreba sa aspekta društveno-ekonomskog razvoja, zavise od postojanja i organizovanog djelovanja za to predviđenih državnih organa i institucija. Te i takve potrebe, za čiju je realizaciju potrebno postojanje države sa svim njenim organima, organizacijama i institucijama, nazivamo javnim potrebama.³

U stranoj i domaćoj literaturi u upotrebi su brojni termini i izrazi kojima se želi i nastoji označiti ono što obuhvataju finansijske aktivnosti države. U našoj literaturi, za označavanje finansijskih aktivnosti države, bili su u upotrebi termini: finansijska teorija i politika, institucije javnih finansija, državne finansije, društvene finansije, samoupravne finansije, javne finanasije, finansijski sistemi i slično.

4. FINANSIJSKA NAUKA

Finansijska nauka izučava finansijsku djelatnost države i drugih javno-pravnih tijela kojima je na osnovu ustava, zakona i drugih propisa povjeren zadatak podmirivanja (finansiranja) određenih javnih potreba. Ta djelatnost države (centralnih organa, entiteta, kantona, opština i dr.) kao i drugih javno-

³ Bjelica, V, Raičević, B, Radmilović, S, Babić, B, i Radičić, M, Stylos, Novi Sad, 2001. godine, str. 190.

pravnih tijela naziva se javna finansijska privreda. Da bi određenu finansijsku djelatnost država i druga javno-pravna tijela mogli obavljati, odnosno da bi mogli zadovoljiti javne potrebe iz svoje nadležnosti, potrebni su im i prihodi kojima će podmiriti rashode koji se javljaju pri ostvarenju zadataka iz njihove nadležnosti. Upravo finansijska nauka treba odgovoriti na pitanja: kako, koliko i od koga treba prikupiti sredstva, kako upravljati njima i kako ih raspodijeliti na pojedine subjekte (npr. između centralnih i lokalnih organa) i za pojedine potrebe, kako ta sredstva utrošiti, da bi se što bolje ostvarili zadaci iz nadležnosti države i drugih javnopravnih tijela.

U okviru predmeta izučavanja savremene nauke o finansijama izdvajaju se sljedeći instituti:

1) javni (državni) prihodi unutar kojih se izučavaju porezi, doprinosi, takse i drugi instrumenti prikupljanja tih prihoda;

2) javni (državni) rashodi unutar kojih se izučava uticaj tih rashoda na zaposlenost, privredni razvoj, strukturne promjene u privredi, globalnu ponudu i potražnju, ostvarenje ciljeva politike države na raznim područjima njene djelatnosti i dr.;

3) budžet kao i drugi instrumenti finansiranja javnih rashoda, unutar čega se izučava problematika njihovog donošenja i izvršavanja, ciljevi koji se njima žele ostvariti, efikasnost njihove primjene, kontrola trošenja sredstava putem tih instrumenata i dr.;

4) državni (javni) zajam unutar koga se izučavaju oblici državnih zajmova, načela zaduženja države, granica zaduženja, uticaj zaduženja države na pojedince i nacionalnu privredu i dr.;

5) finansijsko izravnjanje (raspodjela javnih prihoda), unutar koga se izučavaju finansijski odnosi između užih i širih administrativno-teritorijalnih jedinica kao i između takvih jedinica istog ranga.

S obzirom na predmet savremene nauke o finansijama, možemo zaključiti da finansijska nauka nije samo dio ekonomске nauke, jer pri proučavanju brojnih aspekata finansijske djelatnosti države i drugih javno-pravnih tijela potrebno je poznavati finansijsku istoriju, finansijsku statistiku, finansijsku psihologiju i finansijsku sociologiju. Sve ovo upućuje da je finansijska nauka interdisciplinarna nauka, pripada i krugu društvenih nauka i da predstavlja agregat ekonomskih, političkih, pravnih i socijalnih elemenata i zahtijeva saradnju ekonomista, politologa, pravnika, sociologa i drugih stručnjaka. Pojavama iz oblasti finansija bave se mnoge discipline, među kojima posebno mjesto zau-

zimaju: teorijska (čista) nauka o finansijama, finansijska politika i finansijsko pravo, a svaka od ovih disciplina posmatra određenu stranu finansijskog akta.⁴

5. FINANSIJSKA POLITIKA

Za razliku od finansijske teorije, finansijska politika ima operativni cilj. Prema prof. Vasilu Grivčevu⁵ finansijska politika predstavlja zbir finansijskih mjera i akcija kojima ona iskorištava rezultate i principe do kojih je došla nauka o finansijama, odnosno bavi se traženjem najcjelishodnijih rješenja za što efikasniju primjenu finansijskih instrumenata. Ona pokazuje sredstva i puteve ka postizanju ciljeva koje je obilježila teorija. Na primjer, teorija je došla do zaključka da rashodi države na naoružanje, administraciju i sl. pretežno samo troše nacionalni dohodak i ne doprinose njegovom povećanju ili da posredni porezi teže pogađaju siromašne slojeve stanovništva nego bogate, da zajmovi države znače preraspodjelu bogatstva iz posjeda siromašnjih u posjed imućnih slojeva itd. O svim ovim i drugim teoretskim saznanjima, do kojih je došla finansijska nauka, onaj ko odlučuje o budžetskim rashodima mora voditi računa kada glasa u parlamentu o zakonima koji tu materiju regulišu.

6. FINANSIJSKO PRAVO

Finansijska nauka je u tjesnom odnosu sa finansijskim pravom. Finansijsko pravo i nauka o finansijama imaju isti predmet izučavanja, ali je pristup materiji koja se izučava različit. Nauka o finansijama izučava ekonomski aspekte finansijskih pojava, utvrđuje uzročno-posljedične odnose između dva i više finansijskih fenomena i njihovu vezu sa stvarnošću, materijalnom proizvodnjom, produktivnim odnosima i sociološkim, političkim i drugim faktorima. Za razliku od finansijske nauke, finansijsko pravo je pravna disciplina koja proučava finansijske odnose i finansijske poslove s pravnog aspekta, odnosno proučava pravne norme kojima je regulisana materija prikupljanja, raspodjele i trošenja sredstava od strane države, njenih organa i drugih javno-pravnih tijela (tzv. javno finansijsko pravo), proučava i objašnjava pravnu opravdanost nastanka, postojanja i prestanka finansijsko-pravnih odnosa, prati primjenu postojećih pravnih normi, te u tom smislu predlaže eventualna nova rješenja, sistematizuje postojeće pozitivno-pravne finansijske propise, daje uporedne analize i sl.

⁴ Lovčević, J, Institucije javnih finansija, knjiga 1 „Službeni list SFRJ”, Beograd, 1975. godine, str. 25.

⁵ Grivčev, V, navedeno djelo, str. 153.

Međutim, i pored različitog predmeta proučavanja, finansije kao ekonomska nauka i finansijsko pravo kao pravna disciplina tijesno su povezani i međusobno uslovljeni, jer izučavanje materije kojom se bavi nauka o finansijama prepostavlja određeno poznavanje finansijskog prava, ali i poznavanje finansijskog prava prepostavlja poznavanje nauke o finansijama.⁶

Pored navedenog, finansijsko pravo možemo posmatrati i kao dio pravnog sistema određene zemlje, pa ga u tom smislu možemo definisati kao skup pravnih normi kojima se regulišu finansijsko-pravni odnosi te zemlje. Zavisno od karaktera normi kojima se regulišu finansijsko-pravni odnosi, možemo razlikovati *opšte i posebno finansijsko pravo*. *Opšti dio finansijskog prava* čini ukupnost pravnih propisa kojima se utvrđuju opšta načela finansijskog sistema neke zemlje, dok se *posebni dijelovi finansijskog prava* odnose na pojedine segmente finansijskih odnosa (novčano pravo, kreditno pravo, devizno pravo, poresko pravo, budžetsko pravo itd.).

6.1. Nacionalno i međunarodno finansijsko pravo

Ako posmatramo finansijsko pravo prema području njegove primjene, onda ga možemo podijeliti na *nacionalno (domaće)* i *međunarodno*.

Nacionalno finansijsko pravo je dio pravnog sistema određene zemlje, a *međunarodno finansijsko pravo* je skup normi kojima se regulišu međunarodno-finansijski odnosi.

Prema profesoru Božidaru Jelčiću pod *međunarodnim finansijskim pravom* podrazumijeva se ukupnost normi koje regulišu međunarodne finansijske odnose, odnosno finansijsko-pravne odnose između međunarodnih organizacija i određenih država. Poznati stručnjak za međunarodno finansijsko pravo G. Lippert smatra da bi se pod međunarodnim finansijskim pravom trebao obuhvatiti skup onih odgovarajućih pravnih normi koje regulišu finansijsko-pravne odnose sa inostranstvom. Tako on u svom udžbeniku o međunarodnom finansijskom pravu izlaže: međunarodno poresko pravo, međunarodno dvostrukoo oporezivanje i njegovo izbjegavanje, međunarodno monetarno pravo, međunarodni platni promet i međunarodne dugove.⁷

Izvori međunarodnog finansijskog prava po većini autora su: međunarodni ugovori, međunarodni običaji, presude međunarodnih sudova i arbitraža (kao i domaćih), zatim unutrašnji zakoni koji regulišu pitanja iz

⁶ Jelčić, B, Nauka o financijama i finansijsko pravo, Informator, Zagreb, 1983. godine, str. 6.

⁷ Rovan, J, Međunarodne finance in međunarodno pravo (skripta), Ljubljana, 1988. godine, str. 1.

međunarodne saradnje, kao i određeni propisi međunarodnih organizacija koji nisu u suprotnosti sa principima međunarodnog prava.

7. ISTORIJSKI RAZVOJ FINANSIJA I FINANSIJSKOG PRAVA

Utvrđiti tačno i precizno nastanak finansija je teško, s obzirom da o tome nisu sačuvani vjerodostojni dokazi, ali se može sa sigurnošću tvrditi da su se one počele javljati prije više hiljada godina, uporedo sa nastankom i razvojem robe, novca, kredita, države i prava uopšte. Tako se već u radovima grčkih filozofa **Ksenofona i Aristotela** sporedno zapažaju izvjesna razmišljanja o ekonomskim i finansijskim pitanjima tog vremena. Ksenofon je razmatrao problematiku državnih prihoda, a Aristotel pitanja za neplaćena potraživanja, koja su insolventne dužnike pretvarala u robe, smatrajući da je davanje zajmova uz kamatu nedoličan i nečastan posao, zalažući se istovremeno za ravnomjernije raspoređivanje poreza, zavisno od poreske snage građana.

Kod nekih *rimskih pisaca* takođe možemo naći izvjesna razmišljanja o finansijsko-pravnim fenomenima, na primjer kod **Tacita i Cicerona**. Oni najčešće opisuju pojedine poreze, navode mјere koje preduzimaju pojedini vladari, ističu uputstva i savjete viših organa i slično.

Među prvim podacima koji su ostali o finansijama ranog srednjeg vijeka su razmišljanja arabljanskih velikodostojnika. Najinteresantniji arabljanski pisac tog doba **Ibn Haldun**, u svom djelu „Prolegomena za svjetsku istoriju“ isticao je da moć države počiva na dva stuba: „*dobroj vojsci i dobrim finansijama; popusti li jedan od njih, snaga države mora nazadovati*“.⁸

U Evropi toga doba treba spomenuti **Tomu Akvinskog**, piscu vjerskih filozofskih djela, u kojima su uzgred dotaknuti i neki finansijsko-pravni problemi. On je davao za pravo vladaru da u vanrednim prilikama (kada redovni domenski prihodi od vladareve imovine ne bi bili dovoljni) može ubirati porez i od svojih podanika. Naime, u to vrijeme porezi su smatrani samo kao pomoćni, vanredni izvori prihoda, koji su se samo izuzetno mogli primjenjivati.

Za razvoj finansijskog prava poseban značaj ima donošenje **Velike povelje o slobodama - Magna Carta Libertatum iz 1215**. Od tada u Engleskoj počinje demokratizacija finansija. Velikom poveljom se ograničava kraljeva vlast putem staleške skupštine i Vijeća dvadesetpetorice. Velika povelja o slobodama je de facto zbirka finansijsko-političkih i pravnih pravila koja su bila usmjereni na ograničavanje finansijskog apsolutizma engleskih monarha, te prenošenje finansijske vlasti na visoko plemstvo i sveštenstvo. Od

⁸ Lovčević, J., navedeno djelo, str. 29.

tada se nijedna dažbina u Engleskoj nije mogla uvesti bez raspravljanja i odlučivanja u staleškim skupštinama, a kontrolu nad tim je imalo Vijeće dvadesetpetorice. Znatno češće i sa većom pažnjom počinje se pisati o finansijskim problemima u XV i XVI vijeku, posebno u italijanskim srednjevjekovnim državama. To je vrijeme kada u italijanskim gradovima cvjeta trgovina, novac, kredit i uopšte sve kategorije robno-novčane privrede, doba renesanse, kada su umjetnost i nauka dostigli određen nivo razvoja.

Razvoj robno-novčane privrede zahvata i ostale dijelove Evrope, tako da se proučavanje finansijskih problema proširuje i na ostale zemlje. Istaknuto mjesto u tom smislu pripada francuskom naučniku **Jeanu Bodinu** koji u svom djelu „Lex six livres de la republique” (Šest knjiga o republici) analizira finansijsku privrodu Francuske i drugih evropskih država, kritikuje rasipništvo, kvarenje novca, kupovinu službenih mjesta, zalaže se za zakonitost i pravičnost u oporezivanju i da poreze plaćaju svi, kako seljaci i trgovci, tako i plemiči i sveštenici. Izlaže tri osnovna načela u finansijama: (1) pokriće državnih potreba mora biti smišljeno i planski provedeno; (2) prihodi se moraju trošiti srazmjerno priticanju sredstava i od jednog dijela prihoda se moraju formirati budžetske rezerve, (3) za pokriće vanrednih rashoda predviđao je i mogućnost korištenja državnih dobrovoljnih zajmova.⁹

Za razvoj finansijsko-pravne misli značajna je i fiziokratska ekonomска doktrina (Jacques Turgot, Francois Quesnay) koja je u okviru svojih teorijskih razmatranja razvila **teoriju poreskog „monizma”**, odnosno teoriju o jednom jedinom porezu i to porezu na prihod od poljoprivrede. Svaki drugi porez, osim poreza na čisti višak od poljoprivrede, bio bi neizbjegno prevaljiv na nju, jer se višak vrijednosti jedino stvara u poljoprivredi.¹⁰ U tom smislu su fiziokrati sve poreze izvan poljoprivrede definisali posrednim porezima, a poreze koji opterećuju prihode od poljoprivrede neposrednim porezima.

Određeni finansijski problemi bili su predmet razmatranja i izvjesnog broja njemačkih pisaca XVII i XVIII vijeka u okviru tzv. **Kameralističke škole ekonomске misli**. Kameralistika je bila sinteza pravnog, političkog, finansijskog i opštег ekonomskog znanja sa zadatkom da spremi određeni broj službenika za državnu upravu.

Finansije i finansijski problemi nisu bili zapostavljeni ni kod engleskih pisaca šesnaestog do dvadesetog vijeka. Oni su slično evropskim kolegama unutar svojih filozofskih, pravnih, političkih i opštetekonomskih razmatranja iznosili i mnoga razmišljanja o aktuelnim finansijskim problemima. **Adam Smith**, velikan klasične ekonomije, je imao negativan stav o državnom

⁹ Filipović, H, Nauka o finansijama, Veselin Masleša, Sarajevo, 1959. godine, str. 15.

¹⁰ Aleksić, D, navedeno djelo, str. 18.

javnom kreditu. U svom poznatom djelu „Bogatstvo naroda” izlaže svoja poznata poreska načela, koja su dugo vremena bila opšteusvojena, a to su (1) ***načelo opštosti***, po kojem su svi građani jedne države dužni plaćati poreze, (2) ***načelo određenosti***, po kojem poreski oblik, vrijeme obračuna i poreski iznos trebaju biti unaprijed pravnim aktom određeni, (3) ***načelo ugodnosti***, po kojem svaki poreski obveznik treba platiti porez u vrijeme i na način koji njemu najbolje odgovara i (4) ***načelo ekonomičnosti***, po kojem naplata poreza treba biti što je moguće jeftinija, a i ukupan iznos poreza ne bi trebao da je prevelik.¹¹

Finansije se izučavaju i na ruskim ekonomskim i pravnim fakultetima, ali je finansijska nauka Rusije velikim dijelom bila usmjerena na pravne probleme. Najznačajniji predstavnici ruskih finansija su E. A. Rovinski, M. I. Piskotin, B. Lisovski, A. M. Aleksandrov i K. N. Plotnikov, R. D. Vinkoru, V. P. Dačenko, J. G. Liberman i dr.¹²

Međutim, treba imati u vidu da je svaka zemlja imala svoj vlastiti finansijski razvoj, zavisno od odgovarajućih društveno-istorijskih uslova, ali se taj razvoj ipak može posmatrati i načelno u svjetskim razmjerama, što praktično znači i sa aspekta razvijenih evropskih i drugih zemalja, tako da može biti riječi ili o finansijama, odnosno njihovom razvoju uopšte, ili o finansijama u jednoj određenoj zemlji ili grupi zemalja (na primjer, u evropskim zemljama, balkanskim zemljama).

¹¹ Rosenberg, LJ, Pravo međunarodnih plaćanja, Informator, Zagreb, 1972. godine, str. 3.

¹² Konjhodžić, H, Fiskalna znanost, LOGOS, Split, 2000. godine, str. 24.

GLAVA II

DEZINTEGRACIJA FINANSIJSKOG PRAVA

1. DEZINTEGRACIJA FINANSIJSKOG PRAVA

Razvoj pravne nauke u oblasti finansijskog prava doveo je u posljednjih osamdesetak godina do značajnih promjena u izučavanju ove grane javnog prava. Kako se ova oblast razvijala, tako je u doktrini počeo da preovlađuje stav da se finansijsko pravo sastoji iz različitih pravnih normi, koje mogu predstavljati dvije različite discipline: *dažbinsko (fiskalno) pravo* i *budžetsko pravo*, odnosno državno računovodstvo. Prema preciznom naučnom kriterijumu u dažbinsko (fiskalno) pravo svrstane su pravne norme koje izučavaju uvođenje, utvrđivanje i naplatu javnih dažbina, odnosno norme koje na jedinstven način uređuju dažbinsko-pravni odnos, od momenta njegovog nastanka, do momenta prestanka. Preostali dijelovi finansijskog prava svrstani su u zasebnu disciplinu (budžetsko pravo) koju čini sistem pravnih normi koje uređuju upravljanje državnom imovinom, zaključivanje administrativnih ugovora, odobravanje i izvršenje budžeta, poslovanje državnog trezora, izvršenje računa i odgovornosti javnih službenika za štetu nanesenu fiskusu.¹³ Pri tome je istaknuto da se ne može osporiti da jedan dio pravnih normi koje su izdvojene u budžetsko pravo sadrži i određene elemente tehničke prirode (norme koje regulišu računovodstveno - tehnička pitanja), ali da su i pored određenih tehničkih elemenata norme budžetskog prava prvenstveno pravnog karaktera iz razloga što se budžet izvodi iz ustava kao institucije posredstvom koje se određuje koliko se finansijskih sredstava dodjeljuje pojedinim državnim organima za ostvarivanje ustavom određene funkcije. U francuskoj literaturi dezintegracija finansijskog prava išla je sličnim, mada ne istovjetnim putem. Uz fiskalno pravo prvo se izdvojilo budžetsko pravo, koje predstavlja dio objektivnog prava koji uređuje izradu, izglasavanje, izvršenje i kontrolu budžeta.¹⁴ Kasnije se pojavilo shvatanje po kojem se iz budžetskog prava može izdvojiti posebna grana prava - pravo javnog računovodstva, koje za svoj predmet ima uređivanje prava i obaveza izvršilaca budžeta (naredbodavaca i računopolagača).¹⁵

Iz finansijskog prava, dakle, izdvojili su se dažbinsko (fiskalno) pravo, budžetsko pravo i državno računovodstvo. Pitanja upravljanja državnom

¹³ Popović, D, Poresko pravo, CEKOS IN, Beograd, 2006. godine, str. 14.

¹⁴ Louis, Trotabas - J. M. Cotteret, Finances publiques, Dalloz, Paris, 1970. godine, str. 81.

¹⁵ Maurice - Christian Bergeres - Jean-Pierre Maublanc, Finances publiques, Librairie Montaigne, Bordeaux, 1995. godine, str. 145.

imovinom, uključujući upravljanje javnim preduzećima u državnoj svojini, javnog duga i garancija, mogu biti predmet izučavanja i disciplina koje se u njemačkoj literaturi nazivaju javno imovinsko pravo, odnosno javno obligaciono pravo.

Danas se više gotovo ne pojavljuju djela posvećena cjelini finansijskog prava, a na univerzitetima u svijetu se kao posebni predmeti već nekoliko decenija izučavaju: (1) Fiskalno, odnosno Poresko pravo i (2) Budžetsko pravo, odnosno Državno računovodstvo.

2. PORESKO PRAVO

Poresko pravo je onaj dio objektivnog prava koji uređuje fiskalne (dažbinske) javne prihode (tj. poreze u najširem značenju riječi) i fiskalno pravni-odnos nastao putem dezintegracije finansijskog prava. Poresko pravo spada u javno pravo, jer zakonom uređuje pravne odnose između države i drugih javno-pravnih tijela s jedne i fizičkih i pravnih lica s druge strane, odnose u kojima su prava i obaveze utvrđeni imperativnim normama. Poreskopravni odnos se uspostavlja da bi se obezbijedilo da fizička i pravna lica plate porez, pa posmatrano u tom kontekstu poresko pravo obuhvata opšte i posebno poresko pravo („poresko obligaciono pravo”).

Opšte poresko pravo obuhvata norme koje uređuju zakonski opis poreskog činjeničnog stanja na način koji se odnosi na sve poreze (npr. opšta definicija poreskog obveznika, poreske osnovice, poreske stope, poreskog kredita i dr.), a *posebno poresko pravo* obuhvata procesne norme kojima se uređuje postupak utvrđivanja, naplate i kontrole poreza.¹⁶

U poreskopravnoj literaturi sreće se mišljenje da poresko kazneno pravo ne predstavlja dio poreskog prava, iako je poreskim prekršajima i poreskim krivičnim djelima najčešće posvećen poseban dio u opštim poreskim zakonima. Ovi delicti su predmet izučavanja prekršajnog, odnosno krivičnog prava, a sa stanovišta sistematike poreskog prava ovakvo mišljenje je opravdano. Međutim, uočljiv je značaj poreskih prekršaja i poreskih krivičnih djela za one koji se bave poreskim pravom, kao i značaj poznavanja poreskog prava za one koji se bave krivičnim pravom, zbog blanketnog karaktera poreskih krivičnih djela.

¹⁶ Opširnije: Klaus T, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993. godine, str. 80.

3. ODNOS PORESKOG PRAVA PREMA DRUGIM GRANAMA PRAVA

Definisanjem poreskog prava, kao posebne grane javnog prava, otvara se pitanje njegovog odnosa prema drugim granama javnog prava, u prvom redu ustavnom i upravnom pravu, ali i međunarodnom javnom pravu, pravu Evropske unije, krivičnom pravu, građanskom pravu i građanskem procesnom pravu.

3.1. Odnos poreskog prava i ustavnog prava

Kada je u pitanju odnos poreskog prava prema ustavnom pravu, bitno je naglasiti da poresko pravo ima svoje korijene u ustavnom pravu. Na opštem planu poresko pravo prepostavlja pravnu organizaciju koja je konstruisana na bazi političke strukture države i radi čijeg funkcionisanja ono i uređuje odnose u kojima se prikupljaju i troše finansijska sredstva. Na posebnom planu norme poreskog prava se izvode iz vršenja finansijskog suvereniteta države koji se određuje u ustavu. Ustav reguliše subjektivno poresko pravo države da uvodi, utvrđuje i naplaćuje dažbinske javne prihode i propisuje poresku dužnost za građane koji su jednaki pred zakonom, što znači i pred poreskim zakonom. Pri tom je u savremenim ustavima postavljen princip zakonitosti poreza, što znači da se porezi mogu uvoditi samo zakonom. U ustavu su sadržani i osnovi za raspodjelu poreskog tereta, u skladu sa načelom pravičnog oporezivanja koji određuje da svako treba da plaća porez srazmjerno svojoj ekonomskoj snazi.

3.2. Odnos poreskog prava i upravnog prava

U pogledu odnosa prema upravnom pravu, u literaturi se sreću dva različita pristupa. Po jednom poresko pravo predstavlja dio upravnog prava, koji u odnosu na njega nema nikakvu autonomiju. Po drugom poresko pravo je autonomno u odnosu na upravno pravo.¹⁷

Definišući poresko pravo kao dio upravnog prava, negirajući mu autonomiju, prvi pristup nalazi svoje argumente u tvrdnji da je poreskopravni odnos po svojoj prirodi upravni, jer upravno pravo uređuje izvršavanje funkcija državnih organa u ostvarivanju nekog specifičnog praktičnog cilja, a taj specifični praktični cilj za poresko pravo je da se državi obezbijedi dovoljno finansijskih sredstava neophodnih za ostvarivanje njenih ustavnih funkcija. Po ovom shvatanju poresko pravo bi, analogno socijalnom pravu, komunalnom pravu, građevinskom pravu, putnom pravu, policijskom pravu i sl, predstavljalo jedno posebno upravno pravo. Ovakvom pristupu može se

¹⁷ Lovčević, J., navedeno djelo, str. 21.

prigovoriti da opšti dio upravnog prava uopšte ne odražava onaj svoj „posebni dio” koji bi predstavljalo poresko pravo.

Drugi pristup polazi od stanovišta da je poresko pravo „autonomno”, jer poresko pravo karakteriše posebna tehnika uređivanja materije i povezivanje fiskalnih normi sa zakonom o budžetu, autonomno je u didaktičkom smislu, jer se u univerzitetskoj nastavi izučava kao disciplina koja je odvojena od upravnog prava i autonomno u naučnom smislu, jer sadrži opšte principe koji su novi, svojstveni i posebni za materiju kojom se bavi.

Ako se prihvati stanovište da je poresko pravo posebna grana javnog prava, autonomna u odnosu na upravno pravo, onda se otvara pitanje prirode njihovih međusobnih odnosa. Na prvom mjestu poreski organi su upravni organi i u postupku utvrđivanja, naplate i kontrole poreza oni vrše upravnu vlast. Iz okolnosti da je poreska administracija dio javne uprave, kojoj je povjerena funkcija oporezivanja, proizilazi da je čitava njena organizacija uređena normama upravnog prava. Pored toga aktivnost poreskih upravnih organa predstavlja upravni rad koji se odvija kroz izdavanje upravnih akata i preduzimanje upravnih radnji. Iz navedenog se može zaključiti da poresko pravo prihvata principe upravnog prava, iz kojeg se i razvilo kao posebna grana prava. Odnos među njima je odnos posebnog i opštег, tako da se u odsustvu specifičnog uređivanja određenog pitanja poreskog prava trebaju primjenjivati norme upravnog prava.¹⁸

3.3. Odnos poreskog prava i krivičnog prava

I krivično pravo je u vezi sa poreskim pravom. Krivično pravo sa svoje strane koristi propise poreskog prava kod tzv. blanketnih krivičnih djela. Na primjer, da bi se utvrdilo da li je počinjeno krivično djelo poreske utaje, neophodno je između ostalog utvrditi da li obaveza čije se plaćanje izbjegava ima karakter „poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina”, što zahtijeva poznavanje normi poreskog prava kojima se definišu obaveze koje predstavljaju poreze, doprinose ili druge dažbine.

3.4. Odnos poreskog prava i građanskog prava

U pogledu odnosa prema građanskom pravu, osnovna razlika je da poresko pravo pripada javnom, a građansko pravo privatnom pravu. Međutim, između ove dvije grane prava postoji određena veza. Prvo, poreskopravni odnos je sličan zakonskoj obligaciji. Drugim riječima, njegovi elementi (poreski dužnik, momenat nastanka i prestanka, način izvršenja i dr.) određeni

¹⁸ Popović, D, navedeno djelo, str. 28.

su zakonom, ali se unutrašnja struktura toga odnosa u osnovi ne razlikuje od drugih obligacija, jer je zasnovana na pojmovnoj aparaturi građanskog prava. Iz navedenog proizilazi da su norme građanskog prava u načelu primjenjive na poreskopravni odnos, ako nisu derogirane specifičnim principima poreskog prava.¹⁹ S druge strane, poreski objekat, onaj životni događaj koji dovodi do nastanka poreskopravnog odnosa, ako se može podvesti pod zakonski opis poreskog činjeničnog stanja, vezan je za građansko pravo (posjedovanje nekog prava, njegov promet i sl.). Zatim, ponekad se propisuje posebna forma za pojedine ugovore, koja je uslov pravne važnosti posla, čije je uvođenje motivisano prevashodno fiskalnim razlozima (npr. pismena forma uz notarsku obradu kod ugovora o prometu nepokretnosti).

Od formalnih ugovora treba razlikovati fiskalne formalnosti, kao što je obilježavanje akciznih proizvoda, čije nepoštovanje nema posljedicu na terenu građanskog prava (npr. po punovažnosti ugovora), ali može povući sankcije na terenu poreskog prava.

3.5. Odnos poreskog prava i građanskog procesnog prava

Veza poreskog prava sa građanskim procesnim pravom je dvosmjerna. S jedne strane opšti principi sudskega izvršnog postupka primjenjuju se u odnosu na izvršenje poreske obaveze, ukoliko nisu derogirani posebnim propisima poreskog prava. S druge strane pojedine radnje u građanskom postupku sud će izvršiti samo ako stranke plate određene javne dažbine (npr. sudske takse).

3.6. Odnos poreskog prava i međunarodnog javnog prava

Veza poreskog prava sa međunarodnim javnim pravom prepoznaje se u činjenici da zainteresovane države ograničavaju svoj finansijski suverenitet zaključujući međunarodne ugovore, poput bilateralnih sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili multilateralnih konvencija o poreskim olakšicama diplomatskog i konzularnog osoblja. U načelu odredbe ovakvih ugovora činom ratifikacije postaju sastavni dio pravnog poretka neke države.

3.7. Odnos poreskog prava i prava Evropske unije

Osnivački ugovor Evropske unije predviđa u članu 93. harmonizaciju posrednih poreza, jer bi razlike između država članica u ovom pogledu stvarale prepreke slobodnom kretanju dobara i usluga. Dok su s osloncem na

¹⁹ Gianini Achile, Donato, I concetti fondamentali del diritto tributario, Unione tipografico, Torino, 1956. godine, str. 21.

ovaj član do sada postignuti veoma značajni rezultati na terenu ujedničavanja PDV-a i akciza, u domenu neposrednih poreza učinjeno je mnogo manje. U pravcu harmonizacije kod kompanijskog oporezivanja pravni osnov je pronađen u članu 94. Osnivačkog ugovora koji načelno nalaže harmonizaciju gdje god je ona neophodna da bi unutrašnje tržište nesmetano funkcionalo. Pojedine odredbe evropskog prava direktno se primjenjuju u zemljama članicama u formi uredbi. Međutim, u poreskoj materiji mnogo su češće direktive kojima se harmonizuju nacionalni poreski propisi, ali se ostavlja zemljama članicama sloboda u pogledu izbora načina na koji će sprovesti njihovu sadržinu. Međutim, ako zemlja članica u postavljenom roku ne ugradi direktivu u svoje nacionalno zakonodavstvo, moguća je njena neposredna primjena.

Supremacija evropskog prava nad nacionalnim i njegova direktna provodivost manifestuje se posebno kod presude Evropskog suda pravde u sporovima koji se tiču evropskog poreskog prava i njihovoj obaveznoj primjeni za sve države članice, što pokazuje sasvim novu dimenziju odnosa između nacionalnog poreskog prava i međunarodnog javnog prava.

POGLAVLJE DRUGO

OSNOVNE OBLASTI JAVNIH FINANSIJA

GLAVA I

JAVNI (DRŽAVNI) RASHODI

1. POJAM JAVNIH RASHODA

Zbog sve veće uloge moderne države u cijelokupnom društvenom, a posebno privrednom životu, javni, odnosno državni rashodi, postali su jedan od osnovnih problema nauke o finansijama. U prethodnom tekstu smo naveli da nauka o finansijama treba sa čisto finansijskog stanovišta da odgovori na tri pitanja: 1) kolike su državne potrebe; 2) kako se one mogu najbolje i najpouzdano zadovoljiti; 3) do koje se granice u rashodima može ići a da se to ne odrazi nepovoljno na nacionalnu privредu i njen razvoj.²⁰

Javne, odnosno državne rashode, mogli bismo definisati: *da su to novčani izdaci koje javno-pravni kolektiviteti čine za podmirenje kolektivnih potreba u javnom interesu, bez favorizovanja bilo kojeg dijela zajednice (grupe, pojedinca i tome sl.), a u korist najvećeg broja građana određene zemlje.*

Javne rashode izučavamo prije javnih prihoda zbog toga što država prvo pravi specifikaciju potreba i sredstava za njihovo zadovoljavanje, pa kad to utvrди utvrđuje strukturu, obim i dinamiku priticanja sredstava neophodnih za njene rashode.

2. KLASIČNA I SAVREMENA KONCEPCIJA JAVNIH RASHODA

U klasičnoj teoriji finansija polazilo se od prioriteta javnih rashoda u odnosu na prihode. Rashodi su većinom tretirani sa administrativno-pravnog i političkog stanovišta. Smatralo se da o njihovom izboru i visini odlučuju u prvom redu politički razlozi, dok je kvalitativni aspekt javnih rashoda, odnosno njihovo ekonomsko-socijalno tretiranje, u potpunosti zanemareno.

Klasična koncepcija javnih rashoda polazi od štednje, koja nalazi veoma adekvatan izraz u staroj izreci: „Dobar ministar finansija je pas-čuvan postavljen ispred kase javnog trezora da bi je branio od napada.”²¹

Osnovu klasičnog shvatanja javnih rashoda predstavljalo je mišljenje da su rashodi države nužno zlo, te da ih treba držati u što tješnjim okvirima. Aktivnost države ocjenjivala se kao potpuno neproduktivna, država samo oduzima i troši, a ekonomski ne doprinosi i ne vraća vlasnicima oduzete vrijednosti.²²

²⁰ Filipović, H, navedeno djelo, str. 401.

²¹ Duveger, M, Finances Publiques, PUF, Pariz, 1975. godine, str. 33.

²² Bogoev, K, Fiskalna politika, Ekonomski fakultet, Skoplje, 1964. godine, str. 12.

Za razliku od klasične, **savremena koncepcija javnih rashoda** obrađuje prije svega njihovu ekonomsko-socijalnu sadržinu i posmatra rashode kao sredstvo finansijske akcije države, usmjerene na postizanje ekonomskih i socijalnih efekata. U proračunavanju javnih rashoda težište je na njihovom karakteru, sadržini i efektima koje postižu, a ne na kvantitativnim iznosima i odnosima.

Klasično shvatanje da država samo troši i uništava dio nacionalnog dohotka koji je oduzela od privatnog sektora i raniji finansijski ideal o štednji javnih rashoda u savremenoj teoriji ustupa mjesto realističnjem pristupu pitanjima javnih rashoda. U savremenoj teoriji vlada opšteprihvaćeno stanovište da ogromna sredstva koja država oduzima i troši ne propadaju bez traga i ne iščezavaju kao neproduktivna potrošnja, jer veliki dio javnih sredstava država ne uništava, već ih ponovo vraća privredi.

3. NAČELA JAVNIH RASHODA

Među načela javnih rashoda najčešće se ubrajaju: (1) štednja, (2) pravilno vremensko raspoređivanje rashoda, (3) pravilna podjela rashoda za podmirenje potreba po principu prioriteta i proporcionalnosti, (4) produktivnost rashoda i (5) pravni osnov za činjenje pravnih rashoda.²³

(1) *Štednja* je jedan od osnovnih zahtjeva u razumnom trošenju javnih rashoda. U prvom redu treba štedjeti na neproduktivnim rashodima, dok se kod produktivnosti rashoda treba pridržavati pravila da se sa što manje sredstava postigne što veći efekat-princip „najveće koristi”.

(2) *Vremensko raspoređivanje rashoda* je od velike važnosti i po pravilu rashodi treba da se raspoređuju prema prilivu prihoda u budžet, odnosno u fond. Vremensko nepodudaranje prihoda sa rashodima dovodi kolektivitet u povremene teškoće, a posljedice toga su nelikvidnost njegove blagajne i dugovi javno-pravnih kolektivita, sa naknadnim poteškoćama koje iz toga mogu da nastanu.

(3) *Podmirenje rashoda po prioritetima i proporcionalnosti* polazi od toga da potrebe u društvu treba podmirivati po prioritetima, ali tako da se izvršenje i drugih potreba ne dovodi u pitanje. Pri tome treba uspostaviti ravnotežu između koristi javnih potreba za zajednicu i prikupljenih sredstava u budžetu. Ukoliko sve potrebe ne mogu biti zadovoljene, treba primijeniti princip proporcionalnosti, što znači u odgovarajućoj srazmjeri smanjiti sredstva svih partija i pozicija u budžetu, odnosno fondu.

²³ Dautbašić, I, Finansije i finansijsko pravo, Pravni fakultet, Sarajevo, 2001. godine, str. 50.

(4) *Produktivnost rashoda* znači da bi trebalo nastojati da učinjeni rashodi u dužem ili kraćem periodu izazivaju povećanje na strani nacionalnog dohotka, bilo direktno ili indirektno. Direktne efekte daju ulaganja u proizvodne objekte, a indirektne efekte ulaganja u školstvo, nauku, kulturu, zdravstvo, itd.

(5) *Pravni osnov za učinjene rashode* znači da se ni jedan izdatak iz budžeta i fondova ne smije činiti proizvoljno i bez za to datog zakonskog ovlaštenja, kako na strani prihoda, tako i na strani rashoda. Pravni osnov za angažovanje sredstava može biti rješenje o zaposlenju, ugovor, presuda, računi za isporučenu robu i usluge itd.

4. PODJELA JAVNIH RASHODA

Podjela javnih rashoda zavisi od kriterijuma koji se ima u vidu prilikom njihove klasifikacije. Tako se rashodi mogu posmatrati: (1) sa vremenskog stanovišta, redovni i vanredni rashodi; (2) sa stanovišta produktivnosti, produktivni i neproduktivni rashodi; (3) po kriterijumu rentabilnosti, rentabilni i nerentabilni; (4) po objektu trošenja, lični i materijalni rashodi; (5) po subjektu trošenja, rashodi centralnih, entitetskih, kantonalnih i lokalnih organa.

U redovne rashode svrstavamo rashode kojima se pokrivaju redovne budžetske potrebe i koji se u budžetu javljaju redovno svake godine. Karakteristike redovnih rashoda su: a) mogu se unaprijed predvidjeti; b) njihova visina je relativno stalna i c) redovno se javljaju u svakom budžetskom periodu. U redovne rashode spadaju: troškovi administracije, troškovi narodne odbrane, otplata anuiteta, invalidnine, penzije i tome slično.

Vanredni rashodi su oni javni izdaci koji se ne javljaju svake budžetske godine, nego samo u vanrednim prilikama. Za pokriće vanrednih rashoda ustanovljavaju se i vanredni prihodi. Karakteristike vanrednih rashoda su: a) ne mogu se unaprijed predvidjeti; b) njima se ne pokrivaju redovne potrebe za funkcije javno-pravnih kolektiviteta i c) njihova korisnost se ne ispoljava sa istekom finansijskog perioda u kome su učinjeni nego kasnije, na primjer efekti od izgrađenih objekata služe i budućim generacijama.

Produktivni rashodi su usmjereni ka pomaganju i unapređivanju privrede, a neproduktivni rashodi su oni koji ne doprinose povećanju državnih prihoda, pa ni u perspektivi. U neproduktivne rashode spadali bi troškovi administracije, raznih vrsta pomoći i sl.

Rentabilni rashodi su rashodi koji u odgovarajućoj srazmjeri s uloženim iznosom donose prihod (dobit) u budžet društveno-političkih zajednica, odnosno fonda.

Nerentabilni rashodi su oni rashodi koji ne donose nikakav prihod. To bili čisto administrativni rashodi državnog aparata, naoružanja i slično.

Lični rashodi su izdaci koji se upotrebljavaju za plaćanje usluga učinjenih javno-pravnom tijelu ili za isplatu već stečenih prava. U lične rashode spadaju plate, nadnike, penzije, invalidnine, honorari, putni troškovi i slični izdaci.

Materijalni rashodi su izdaci iz budžeta i fondova koje javno-pravna tijela troše radi nabavljanja pokretnih i nepokretnih stvari nužnih za funkcioniranje države i njene administracije. Tu spadaju u prvom redu: izdaci za ogrev, opremu, kancelarijski inventar, kancelarijski materijal i sl.

Po subjektu trošenja podjela rashoda izvršena je prema kriterijumu koji organi vrše trošenje državnih sredstava. Po ovom kriterijumu rashodi mogu biti rashodi centralnih organa i drugih društveno-političkih jedinica.

Pored navedene vrste javnih rashoda, u finansijskoj teoriji postoji i niz drugih podjela javnih rashoda. Tako, na primjer, prof. Massoen²⁴ vrši podjelu javnih rashoda na realne, investicione i transferne. Realni bi bili rashodi na administraciju, vojsku, dotacije i sl, investicioni ili „kapitalni” su oni javni rashodi koji se ulažu u objekte koji će uvećati nacionalni dohodak, a „transferni” su oni koji ne stvaraju novi nacionalni dohodak, već vrše samo raspodjelu postojećeg dohotka.

5. STRUKTURA I EFEKTI JAVNIH RASHODA

Radi preglednosti, sistematičnosti i obima javne rashode možemo grupisati na: (1) vojne rashode; (2) rashode socijalnog osiguranja; (3) rashode obrazovanja; (4) rashode državne uprave i pravosuđa; (5) rashodne indirektne i direktnе intervencije države u privredi; (6) rashode za naučno-istraživački rad; (7) rashode namijenjene zaštiti čovjekove okoline; (8) ostale rashode (kulturni, sport, izgradnja stanova, javni saobraćaj, zaštita standarda stanovništva i dr.).

(1) *Vojni rashodi* zauzimaju veoma značajno mjesto u strukturi javnih rashoda. Cijena oružja, kao i angažovanje velikog broja viskoobrazovanih stručnih kadrova, koji s tim oružjem mogu uspješno rukovati, dovode do stalnog porasta vojnih rashoda.²⁵ Sve je veći broj lica i institucija koje su angažovane u proučavanju brojnih ekonomskih aspekata vojnih rashoda, tako da se sve više govori o jednoj posebnoj naučnoj disciplini - ekonomiji vojnih rashoda.

²⁴ Dautbašić, I., navedeno djelo, str. 54.

²⁵ Vojni rashodi iznose dviye milijarde dolara dnevno, a 80% otpada na NATO i Varšavski ugovor, a oko 60 miliona lica je zaposleno u tzv. vojnoindustrijskom kompleksu.

(2) *Rashodi socijalnog osiguranja* u industrijski razvijenim državama, odnosno izdaci za penzije i invalidnine, kao i za zdravstvenu zaštitu, zauzimaju prioritetno mjesto među javnim rashodima. Četvrtina do polovine javnih rashoda u tim zemljama služi za finansiranje socijalnog osiguranja. Broj uživalaca starosnih i porodičnih penzija povećava se iz godine u godinu kao posljedica povećanja broja osiguranika, kao i dužeg perioda isplate penzija (produženje godina života). Organizacija i finansiranje zdravstvene zaštite i stanovništva (djelimično ili u cijelosti) od strane države značajno je uticalo na povećanje rashoda socijalnog osiguranja. Na visinu ove vrste javnih rashoda značajan uticaj imaju i sredstva koje se izdvajaju u vidu: naknade za vrijeme porodiljskog bolovanja, pomoć za vrijeme privremene nesposobnosti, dječiji dodatak određenim kategorijama lica i drugi izdaci.

(3) *Rashodi za obrazovanje*. U većini zemalja obrazovanje i vaspitanje se shvata i prihvata kao prvorazredni uslov za društveno-ekonomski razvoj, tako da i izdaci za ove namjene spadaju u najproduktivnije investicije, jer se produktivnost rada povećava sa većom obrazovnom strukturu zaposlene radne snage. Osim ekonomskih efekata, ulaganje u obrazovanje doprinosi i drugim mnogo širim pozitivnim rezultatima u društveno-političkom sistemu zemlje.

Brz napredak nauke, tehnike i savremena tehnologija dovodi do „zastarijevanja znanja”, pa je potrebno nakon završenog redovnog školovanja raznim vidovima edukacije upoznati nova dostignuća struke.²⁶ Tu su još izdaci za stipendije, kredite, sniženje troškova prehrane, prevoza, stanovanja, zdravstvene zaštite, nabavke udžbenika i dr.

(4) *Rashodi državne uprave i pravosuđa*. Proširivanje obima poslova i zadataka iz nadležnosti države i drugih javno-pravnih kolektiviteta utiče i na veličinu rashoda državne uprave i pravosuđa. Tim sredstvima treba: platiti zaposlene u tim organima; podmiriti troškove održavanja postojećeg i izgradnje novog poslovnog prostora; osigurati adekvatnu opremu neophodnu za nesmetan proces rada tih organa; pokriti i druge rashode koji su neophodni za uspješno organizovanje i funkcionisanje državne uprave i pravosuđa.

(5) *Rashodi indirektne i direktne intervencije države u privredi* utiču na uslove privređivanja, povećanje izvoza, ograničavanje uvoza, usmjeravanje investicija, promjenu privredne strukture, visinu cijena i drugo u skladu sa ciljevima šire ekonomske politike.

Kad država raznim mjerama direktno djeluje na privrodu onda ona osniva vlastita preduzeća i njima upravlja kao njihov vlasnik ili pomaže razvoj

²⁶ Obrazovanje danas pojedine države košta između 5, 6 pa i više postotaka nacionalnog dohotka, Jelčić, B, navedeno djelo, str. 445.

nedovoljno razvijenih područja, osniva i održava ona preduzeća za koja nije zainteresovan privatni kapital ili je onemogućen privatni kapital (npr. željeznica, avio-kompanije, vojna industrija i sl.).

Među mjerama indirektne intervencije države u privrednom životu zemlje izdvajaju se: garantovanje cijena određenim proizvodima, davanje regresa i određenih premija, određivanje ekonomске cijene određenim proizvodima u cilju zaštite određene proizvodnje ili standarda stanovništva (npr. vještačko đubrivo, poljoprivredne mašine, brašno, ulje i dr.). Ovdje treba napomenuti da je jedan od najsloženijih problema, čije rješavanje zahtijeva značajna sredstva, i problem ubrzanih razvoja privredno nerazvijenih područja.

(6) *Rashodi za naučno - istraživački rad* koje je nužno obezbijediti s obzirom na ubrzanu tehnološku revoluciju, naročito u oblasti informatike, koja dovodi do značajnih promjena u strukturi i stopi zapošljavanja, u produktivnosti rada, međunarodnoj razmjeni i novim ekonomskim i društvenim odnosima, što prouzrokuju ovakve rashode. U cilju praćenja tehnološkog razvoja, država mora podsticati i finansijski pomagati naučno-istraživački rad, kako bi se spriječila veća zavisnost od drugih i kako bi se unaprijedio i ubrzao vlastiti razvoj.

(7) *Rashodi namijenjeni zaštiti čovjekove okoline* u novije vrijeme sve više zahtijevaju izdvajanja javnih rashoda za zaštitu prirodnih dobara zbog izloženosti naglog tehničko-tehnološkom razvoju i nebrige ljudskog faktora. Javni rashodi se najčešće usmjeravaju na to da se obezbijedi dovoljna količina pijaće vode, zaštita brojnih vrsta biljnog i životinjskog svijeta koje su ugrožene, da se osigura zdrava hrana za prehranu ljudi i životinja, te sprijeći narušavanje prirodne ravnoteže. Obim sredstava za ove namjene naročito u industrijskim razvijenim zemljama stalno raste, a razne organizacije i pokreti (zeleni, gorani i sl.) doprinose koliko-toliko ublažavanju negativnih posljedica po čovjekovu okolinu.²⁷

(8) *Ostali javni rashodi* su oni u koje spadaju sredstva namijenjena za kulturu, sport, stambenu izgradnju, otplatu javnih dugova, izgradnju, opremanje i održavanje muzeja, pozorišta, galerija, spomenika kulture, radio i televizijskih centara i mnogih drugih kulturnih ustanova, sportskih objekata i sl. Isto tako ova sredstva služe i za: podmirivanje određenih potreba socijalno ugroženih starih i bolesnih lica, zbrinjavanje napuštene djece i samohranih majki, saniranje nekih posljedica elementarnih nepogoda itd.

²⁷ Lončarić – Horvat, O, Mogućnosti finansiranja zaštite i unapređenja čovjekove okoline u sklopu poreznog sistema, Zbirka radova, Poreski sistem u funkciji ekonomskog stabilizatora i unapređenja službi društvenih prihoda, Finansijaka praksa, Zagreb, 1984. godine, str. 233.

6. EFIKASNOST JAVNIH RASHODA

Za određivanje efikasnosti javnih rashoda postoji više kriterijuma i metoda među kojima je najzastupljenija metoda analize troškova i koristi određenih javnih rashoda. Rezultati dobijeni na osnovu analize troškova mogu olakšati donošenje odluke o prioritetu i opravdanosti nekog ulaganja i doprinijeti racionalnijem iskorišćavanju javnih prihoda. Pri tome treba imati u vidu da na odluku o određenim ulaganjima utiču ili mogu uticati ne samo odnos troškova i koristi učinjenih javnih rashoda (ekonomski efektivnost ulaganja), nego i neki drugi razlozi, kao što su na primjer regionalni, geografski, geopolitički, vojnostrateški i dr. Osim analize troškova i koristi određenih javnih rashoda, za određivanje efikasnosti javnih rashoda koristi se i sistem planiranja, programiranja i budžetiranja, tzv. PPB-sistem.²⁸

²⁸ Jelčić, B, navedeno djelo, str. 458.

GLAVA II

JAVNI PRIHODI

1. POJAM I NASTANAK JAVNIH PRIHODA

Da bi se mogli vršiti javni rashodi, neophodna su finansijska sredstva, tj. prihodi kojima će se finansirati najrazličitije potrebe, poslovi i aktivnosti koje su stavljenе u zadatku javno-pravnim kolektivitetima. U javne prihode ubrajamo: novčana sredstva, materijalna dobra, usluge, prava i druga sredstva koja javno-pravni kolektiviteti koriste za finansiranje javnih (državnih) potreba.

Javni prihodi su nastajali, egzistirali i nestajali iz državnih finansija onako kako su se pojavljivali, mijenjali i iščezavali oblici države i njene uloge u društvu. U državama srednjeg i starog vijeka primarni značaj među prihodima su imali *regali i domenski prihodi*. *Regali* (lat. regalis - kraljevski, carski) su bili prihodi koje je država ubirala po osnovu ugovora o zakupu ili po osnovu preduzetništva, ako je država obavljala te poslove. To su bili prihodi po osnovu prava na lov, ribolov, pravo na korišćenje mostova, skela, puteva, prava eksploracije rudnog blaga, proizvodnje i prodaje soli, a naročito pravo kovanja novca. *Domenski prihodi* (lat. dominium - posjed, vlasništvo) su u to doba bili osnovni izvori državnih prihoda. Smatralo se da je vladar vrhovni vlasnik svih zemljišta i da su njegovi podanici (feudalci, seljaci i kmetovi) dužni plaćati svako korišćenje zemlje, šume, rijeke i drugih dobara. U ovu vrstu prihoda spadali su i prihodi po osnovu državnog vlasništva nad industrijskim, trgovačkim i nekim drugim preduzećima.

U savremenim državnim finasijama domene i regale su zamijenili tzv. tributski prihodi ili fiskalne dažbine. To su prihodi do kojih država dolazi na osnovu svog fiskalanog suvereniteta, prisvajajući dio dohotka, imovine i dr. od fizičkih i pravnih lica koja su pod njenom jurisdikcijom.

2. PRAVNI OSNOVI STICANJA JAVNIH PRIHODA

U savremenim državama pravni osnovi za sticanje javnih prihoda mogu biti različiti, a najčešći su:

- 1) na osnovu prava prinude (*ius imperium*) kojim država uvodi fiskalne dažbine jednostranom voljom,
- 2) na osnovu prava svojine, putem koga država stiče prihode po osnovu svojinskih prava, na primjer kao vlasnik neke imovine, kao akcionar nekog preduzeća, jer po tom osnovu stiče profit, dividendu, rentu itd.,

3) na osnovu prava iz ugovora, slično kao i druga fizička i pravna lica, jer država stupa u razne ugovorne odnose sa drugim licima i tako stiče prihode (na primjer daje u zakup zemljište i prostorije, prodaje zastarjelu opremu i inventar, stiče dobit na osnovu kupovine i prodaje hartija od vrijednosti, deviza, zlata i sl.),

4) na osnovu prava iz retorzija, gdje prihodi pritiču od kazni za povredu pravnih propisa, konfiskacije imovine, ratnih šteta i reparacija, ratne dobiti i sl.,

5) na osnovu prava nasljeđa po kojima se država pojavljuje kao sukcesor stvarnih i obligacionih prava u slučaju da iza ostavioca nema zakonom priznatih nasljednika, i

6) po drugim pravnim osnovama, kao što je slučaj sa poklonima, legatima, ničijim stvarima (res nullius), itd.

3. PODJELA JAVNIH PRIHODA

Uobičajena podjela javnih prihoda je: (1) originarni i derivativni; (2) redovni i vanredni prihodi; (3) prihodi od stanovništva i prihodi od pravnih lica; (4) namjenski i nenamjenski prihodi; (5) povratni i nepovratni prihodi; (6) prihodi užih i širih društveno-političkih zajednica; (7) prihodi u novcu i prihodi u naturi; (8) fiskalni i nefiskalni prihodi.

3.1. Originarni i derivativni javni prihodi

Originarni javni prihodi su prihodi do kojih država dolazi na osnovu svoje privredno-pravne aktivnosti (od državnih preduzeća i ustanova za pružanje materijalnih usluga) ili po osnovu svojine (renta, kamata, dividenda itd). Tu se država ponaša kao i privatno-pravna lica.

Derivativni javni prihodi su izvedeni iz imovine, dohotka i potrošnje drugih lica, jer ih država prisvaja na osnovu ius imperium (sile), a tu spadaju porezi, obavezni doprinosi, takse, carine i druge dažbine.

U finansijsko-pravnoj literaturi i praksi originarni javni prihodi se nazivaju i privatno-pravni prihodi, a derivativni javno-pravnim prihodima.²⁹ Derivativni, javno-pravni prihodi ubiru se po osnovu vlasti, prinude koja je inkorporirana u fiskalni suverenitet države. Fiskalni suverenitet se odnosi na pravo javno-pravnog tijela da utvrđuje fiskalne tj. prinudne prihode, dok se finansijski suverenitet kao širi pojam odnosi kako na fiskalni tako i na monetarni suverenitet, pravo države da emituje, poništava, raspodjeljuje i preraspodjeljuje novčanu kupovnu snagu i utvrđuje vrijednost svoje valute, te

²⁹ Konjhodžić, H, navedeno djelo, str. 295.

njenu unutrašnju i vanjsku stabilnost. O fiskalnom suverenitetu više u dijelu teksta koji se odnosi na poreski sistem.

3.2. Redovni i vanredni javni prihodi

Zavisno od vremena priticanja prihoda u državni budžet ili fond, prihode dijelimo na redovne i vanredne.

Redovni prihodi služe za redovne rashode, a u njih ubrajamo poreze, takse, carine, prihode od državnih preduzeća i imovine i dr.

Vanredni prihodi se ubiru povremeno, za jednu ili više godina, pa iščezavaju. Služe za pokrivanje vanrednih rashoda. U njih ubrajamo javni zajam, odnosno državni kredit, poklone, ratne odštete, reparacije i sl.

3.3. Prihodi od stanovništva i javni prihodi od pravnih lica

U zavisnosti od koga se ubiru prihodi, sve državne prihode možemo podijeliti na one koji potiču od stanovništva i one koji potiču od pravnih lica. *U prihode od stanovništva* ubrajamo porez na dohodak i imovinu fizičkih lica (građana), a u *prihode od pravnih lica* prihode koje plaćaju privredna preduzeća, banke, zadruge, zavodi i druga pravna lica iz svog dohotka, odnosno dobiti.

3.4. Namjenski i nenamjenski javni prihodi

U pravilu državni prihodi su nedestinirani, što znači da se radi o *nenamjenskim prihodima*, odnosno nije unaprijed utvrđena njihova namjena, već idu u jednu zajedničku kasu, pa se onda raspoređuju na određene namjene, u zavisnosti kako je to određeno od strane političke vlasti.

Međutim, s procesima decentralizacije i defiskalizacije sve se više srećemo sa prihodima čija namjena je unaprijed fiksirana, na primjer *destinirani* su prihodi od doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje.

3.5. Povratni i nepovratni javni prihodi

Redovni prihodi države imaju *nepovratan* karakter (porez, taksa, carine i sl.), a vanredni prihodi *povratni* karakter. Tu u prvom redu mislimo na javni zajam, odnosno državni kredit koji se mora vratiti uz određenu kamatu.

3.6. Javni prihodi užih i širih društveno-političkih zajednica

Ova podjela javnih prihoda zavisi od karaktera državnog uređenja (unitarno, federalivno ili konfederalivno uređenje), kao i od toga kakve su sve

nadležnosti rezervisane za pojedine nivoe vlasti i upravljanje. Ako lokalni organi imaju svoja ovlašćenja i sredstva za njihovo ostvarivanje, onda se radi o određenoj autonomiji lokalnih organa i *javnim prihodima užih društveno-političkih zajednica*, a ako su ovlašćenja i sredstva skoncentrisana na centralnom nivou vlasti onda je riječ o *javnim prihodima širih društveno-političkih zajednica*.

3.7. Javni prihodi u novcu i prihodi u naturi

Za razliku od država starog i srednjeg vijeka, najveći i najznačajniji javni prihodi se ubiru u savremenim državama *u novcu*. Samo izuzetno, u nekim vanrednim situacijama, oni mogu biti i *u naturi*, kao i u slučajevima poklona, nasljedivanja, reparacija ratnih šteta, dobrovoljnih javnih radova, mjesnog samodoprinosa i tome slično.

3.8. Fiskalni i nefiskalni javni prihodi

Najznačajnija je podjela javnih prihoda na fiskalne i nefiskalne prihode. *Fiskalni* se ubiru na osnovu prinude, a u ove prihode spadaju: porezi, carine, takse, doprinosi, dok u *nefiskalne prihode* spadaju ostali prihodi. O fiskalnim prihodima više u poglavljju koje će obraditi poreski sistem i strukturu poreskog sistema.

GLAVA III

BUDŽET

1. POJAM BUDŽETA

Budžet je „nervni centar” jednog javnog sektora, kao što je to tržište u privatnom sektoru. Budžet je danas najvažnija institucija države i uže teritorijalne zajednice. Dok budžet ne bude usvojen od nadležnog organa, odnosno parlamenta, ne može se pristupiti ni prikupljanju javnih prihoda ni podmirivanju rashoda. Budžet se nalazi na samom početku svih aktivnosti države i drugih javno-pravnih kolektiviteta. Budžetom se određuje iz kojih će se izvora ubirati budžetski prihodi i na šta će se ti prihodi trošiti. Neke od definicija budžeta su: „budžet je sistemski pregled državnih prihoda i rashoda;” „budžet je pregled prihoda i rashoda izražen u ciframa;” „budžet je pregled prihoda i rashoda za jedan budući period;” „budžet ima da posluži kao obavezan plan za državne finansije;” ili „budžet je plan prihoda i rashoda jednog javno-pravnog kolektiviteta za jednu godinu dana.”

2. BUDŽETSKO PRAVO

Budžetsko pravo je posebna grana finansijskog prava koja ispituje kompleksna pitanja u vezi sa pravnom stranom budžeta, odnosno koja ispituje kakva je pravna priroda budžeta, da li je to zakon ili nije.

Najveći broj finansijskih teoretičara na budžet ne gleda kao na zakon, već kao na akt uprave. Zbog svoje forme budžet se može smatrati zakonom, ali zakonom u formalnom smislu, a ne u materijalnom, iz razloga što ne sadrži jedno opštevažeće pravno pravilo koje bi važilo za sve i trajalo neodređeno vrijeme. U budžetu se sve unaprijed zna, i vrste i obim i struktura prihoda i rashoda, kao i subjekti koji ih daju i koji ih primaju i troše.³⁰

Bez obzira na sva teorijska mišljenja, preovladava mišljenje da budžet treba donositi u obliku zakona, a ne u obliku nekog drugog pravnog akta, jer se time izvršioci budžeta stavljuju pod kontrolu parlamenta i tako suzbija opasnost od otuđenja izvršne vlasti u nezavisan položaj u odnosu na parlament, tako da se u većini zemalja u svijetu budžet donosi u formi zakona (finansijski zakon ili zakon o izvršenju budžeta).

³⁰ U mnogim zemljama budžet nema formu zakona. U Švedskoj i Švajcarskoj on se donosi u formi skupštinskog zaključka.

Pod pojmom budžetsko pravo podrazumijeva se skup pravnih propisa koji regulišu materiju budžetiranja. Budžetsko pravo se može raščlaniti na budžetsko pravo u objektivnom i subjektivnom smislu.

Budžetsko pravo u *objektivnom smislu* odnosi se na pravne norme kojima je regulisana materija tehničke prirode vezana za sastavljanje, izglasavanje i izvršavanje budžeta.

U *subjektivnom smislu* budžetsko pravo obuhvata skup pravnih normi kojima se reguliše materija o pravima predstavničkog tijela da donosi i kontroliše izvršenje budžeta od strane izvršne vlasti (budžetsko pravo parlamenta).

3. FUNKCIJE BUDŽETA

Kao složen finansijski organizam budžet je predmet naučnog ispitivanja i interesovanja iz raznih aspekata: (1) finansijskog, (2) pravnog, (3) političkog, (4) ekonomskog, (5) socijalnog.

(1) *Finansijski aspekt budžeta* ogleda se u tome što je budžet računski izraz finansijskih akata vezanih za ostvarivanje prihoda, njihove raspodjele, izvršenja i kontrole nad tim činjenicama. Budžetom se utvrđuju izvori, obim i dinamika finansijskih sredstava koja se mobilišu radi postizanja odgovarajućih ciljeva, kao što se s druge strane precizira planski raspored i namjene na koje nadležni organi mogu trošiti sredstva za određeno vremensko razdoblje. Finansijska funkcija budžeta se ostvaruje u usklađivanju obima rashoda s obimom prihoda koje treba ostvariti. Vezano za finansijski aspekt budžeta je i pitanje budžetske ravnoteže, koja može biti formalna i materijalna. Formalna ravnoteža budžeta postoji onda kada su prihodi i rashodi uravnoteženi bez obzira kako je do toga došlo, odnosno nije bitno iz kojih izvora i primjenom kojih instrumenata su prikupljeni budžetski prihodi i da li je vršen rebalans tokom budžetiranja. Materijalna ravnoteža budžeta postoji kada se redovni budžetski rashodi podmiruju iz redovnih budžetskih prihoda. Ako su redovni prihodi nedovoljni, pa se poseže za novim porezima, zajmovima ili primarnom emisijom, onda se radi o deficitarnom finansiranju.

(2) *Pravni aspekt budžeta* ogleda se u tome što budžet predstavlja čitav splet pravnih odnosa i radnji koje nastaju među organima, učesnicima u budžetskoj proceduri i pojedincima i ustanovama kao „klijentima” budžeta.³¹ Bez pravnog regulisanja tih odnosa u savremenoj državi nije moguće zamisliti prikupljanje i trošenje budžetskih sredstava. Tako na primjer sa stanovišta

³¹ Horvat - Lončarević, O, Finansiranje upravne djelatnosti, Narodne novine, Zagreb, 1988. godine, str. 35.

Ustavnog prava u budžetu je sadržan najviši izraz suvereniteta naroda koji jedini ima pravo i može da odlučuje o državnim prihodima i njihovoj upotrebi. Kad je riječ o finansijskom pravu, treba naglasiti da finansijsko pravo u budžetu gleda na nužnu dopunu već postojećih zakona o državnim prihodima i rashodima iz razloga što je budžet onaj akt kojim se stavlja u život (u praksi) realizacija budućih finansijskih propisa.

(3) *Politički aspekt budžeta* ogleda se u tome što budžet donosi isključivo predstavničko tijelo, odnosno zakonodavni organ koji čine predstavnici političke vlasti u jednoj državi ili u određenom javno-pravnom kolektivitetu.

(4) *Ekonomski aspekt budžeta* ogleda se u tome što je „budžet finansijska sinteza čitave nacionalne privrede”, jer odražava ekonomsku snagu određene zemlje ili uže administrativno-teritorijalne jedinice, njeno kretanje, razvoj, zaposlenost, dohodak, standard, štednju, platni bilans itd. Tu se uspostavlja čvršća veza između državnog budžeta i privrede u zemlji. On se iz privrede puni raznim prihodima, ali i direktno ili indirektno, u komunikaciji sa drugim instrumentima i mjerama ekonomske politike date države, obezbjeđuje privrednim subjektima uslove za stabilan razvoj.

(5) *Socijalni karakter budžeta* ogleda se u njegovoj sve češćoj akciji u preraspodjeli finansijskih sredstava u društvenoj zajednici. Uzimanje finansijskih sredstava od jedne kategorije stanovnika i davanje drugim kategorijama koje oskudijevaju u materijalnim sredstvima svodi se na socijalni karakter budžeta. Tu se radi o transfernim javnim (budžetskim) rashodima, koje savremena država transformiše od imućnijih manje imućnim slojevima društva, koristeći pri tom najčešće budžet, ali i pojedine fondove.

4. BUDŽETSKA NAČELA

Osnovna budžetska načela na kojima finansijska teorija najčešće insistira su: (1) načelo potpunosti budžeta, (2) načelo jedinstva budžeta, (3) načelo realnosti budžeta, (4) načelo specijalizacije budžeta, (5) načelo ravnoteže budžeta, (6) načelo jednogodišnjosti budžeta, (7) načelo prethodnog odobrenja budžeta i (8) načelo javnosti budžeta.

Načelo potpunosti i načelo jedinstva budžeta svrstavaju se u grupu statističkih načela i odnose se na sadržaj i oblik budžeta, dok se ostalih šest načela svrstavaju u grupu dinamičkih načela i odnose se na sastavljanje, izvršenje i kontrolu budžeta.

(1) *Načelo potpunosti (univerzalnosti) budžeta* obezbjeđuje da budžet predstavlja realnu sliku cijelokupnog finansijskog stanja države, jer se primjenom ovog načela u budžetu prikazuju svi prihodi i svi rashodi koji

pripadaju budžetu. Prikazivanje prihoda i rashoda u budžetu može se izvršiti na dva načina: *metodom bruto budžeta i metodom neto budžeta*.

Primjenom metoda bruto budžeta prihodi i rashodi se međusobno ne kompenzuju, već se svi prihodi i svi rashodi, bez obzira na osnov nastanka, unose u punom iznosu.

Nasuprot ovom metodu, kod primjene *metoda neto budžeta* prethodno se vrši kompenzacija između određenih prihoda i određenih rashoda koji ulaze u budžet, pa se u budžet unose samo razlike.

U praksi su u primjeni i jedan i drugi metod iskazivanja prihoda i rashoda u budžetima. I jedan i drugi ima svojih prednosti i mana. Neto metod ima izvjesnu prednost nad bruto metodom, jer je pregledniji, iznosi su manji, ali su i manje realni, tj. nestvarni. Ovo iz razloga što bruto budžet, kao potpuniji i cifarski neuporedivo veći, omogućava potpunije i pravilnije zauzimanje predstave o veličini pojedinih budžetskih stavki, partija i pozicija i budžetskih prihoda i rashoda u cjelini. Ipak, u savremim uslovima, zbog potpunijeg iskazivanja sredstava u budžetu, u praksi je više zastupljen bruto metod.

(2) *Načelo jedinstva budžeta* insistira da se svi prihodi i rashodi u budžetu iskažu u jednom aktu koji treba da obuhvati cijelokupnu aktivnost javno-pravnog kolektiviteta. Na ovom načelu se insistira iz finansijskih i političkih razloga. Ako se ovo načelo poštuje, onda je budžet homogen, a tamo gdje se ovo načelo ne praktikuje postoji čitav sistem specijalnih, dvojnih budžeta, odnosno postoji budžetski pluralitet.

(3) *Načelo realnosti* predviđa da prihod i rashod treba da budu realni, jer se to smatra imperativom zdravih finansija. Ovo načelo zahtijeva da stavke u budžetu budu tako planirane da se na minimum svode razlike između ovih stavki i odgovarajućih pokazatelja o izvršenju budžeta u završnom računu. Postoje tri metoda kojima se planiraju prihodi i rashodi u budžetu. To su: a) automatski metod, kojim se budžetska sredstva planiraju na bazi visine ostvarenih sredstava u protekloj godini, b) metod majorizacije, odnosno procentualnog povećanja budžetskih sredstava u istom iznosu kao u protekloj budžetskoj godini, c) direktni metod procjene budžetskih prihoda i rashoda koji se vrši za svaku budžetsku godinu zasebno, uzimajući u obzir završne račune iz jedne ili dvije prethodne godine, kao i planove razvoja privrede, zaposlenosti, potrošnje, štednje, demografskih kretanja u zemlji i tome slično, i d) najpoznatija Cost - Benefit analiza (CBA), analiza troškova i dobiti.

(4) *Načelo specijalizacije - specifikacije ili klasifikacije* budžeta polazi od toga da se sva sredstva u budžetu klasifikuju u prvom redu na prihode i rashode. Prihodi opet na vrste, oblike i podoblike, a rashodi na osnovne i posebne namjene. Daljna klasifikacija je na primjer kod rashoda moguća:

prema korisnicima (ministarstva, sekretarijati, zavodi, uprave, direkcije i sl.) i prema vrstama rashoda tj. funkcionalni princip detaljisanja (za školstvo, za upravu, za zdravstvo, za nauku itd.).

Specijalizacija mora biti trovrsna: a) kvantitativna, koja traži vršenje prihoda i rashoda onako kako je cifarski planirano; b) kvalitativna, koja zahtijeva da se budžetiranje vrši na one namjene koje su predviđene i iz izvora koji su planirani; c) vremenska, koja insistira na tome da se budžetiranje vrši u okviru utvrđenih vremenskih termina.

U demokratski uređenim zemljama, u kojima je planska aktivnost jedna od karakteristika, ovaj princip budžetiranja dosljedno se zagovara i poštuje.³²

(5) *Načelo ravnoteže budžeta* postavlja zahtjev da rashodi u budžetu budu uravnoteženi sa prihodima. Ukoliko se u budžetu pokaže višak rashoda nad ukupnom masom prihoda, onda imamo pojavu deficit-a. U slučaju da prihodi premašuju rashode, pojavljuje se budžetski suficit.

(6) *Načelo jednogodišnjosti budžeta* znači da se budžet donosi za period od godinu dana. Samo u izuzetnim prilikama ovaj period može da bude kraći ili duži od godine dana.

Postoje dva razloga zbog kojih se budžeti donose za jednu godinu. Prvi je što se prihodi i rashodi u budžetu najlakše mogu predvidjeti u trajanju od godinu dana, a drugi što je u jednogodišnjem periodu najlakše obezbijediti kontrolu predstavničkog tijela nad radom organa uprave. Posmatrano sa tačke gledišta budžetske tehnike, takođe je najprihvatljivije da trajanje budžeta bude ograničeno na jednu godinu.

Pitanje kada treba da počne budžetska godina rješava se u praksi pojedinih zemalja na različite načine. U većini zemalja, budžetska godina počinje 1. januara i njen početak se poklapa sa kalendarskom godinom.³³

Metod budžetske godine polazi od momenta ostvarenja prihoda ili izvršenog rashoda iz budžeta, pri čemu je nebitno kada je nastala obaveza za dotični period ili rashod, što ukazuje da je bitno stvarno, a ne pravno stanje stvari.

(7) *Načelo prethodnog odobrenja budžeta* zahtijeva da budžet kao poseban akt planiranja prihoda i rashoda treba da prethodi određenim budžetskim radnjama. To znači da odobrenje budžeta od strane zakonodavnog

³² Opširnije: Trklja, M, Finansije i finansijsko pravo, Pravni fakultet u Novom Sadu, Novi Sad, 1990. godine, str. 371-373.

³³ U nekim zemljama, kao što su SAD i Velika Britanija, budžetska godina ne počinje 1. januara, već u prvom slučaju 1. aprila, a u drugom 1. jula. U predratnoj Kraljevini Jugoslaviji budžetska godina je počinjala 1. aprila, a završavala se 21. marta sljedeće godine.

tijela mora biti ispred izvršenja budžeta. Već smo naveli da bez odobrenog budžeta nije dozvoljeno finansiranje ni za jedan jedini dan, ni jedan jedini pfenig. Međutim, i pored ovog strogog pravila, u praksi ima mnogo slučajeva, i to u svim državama, da se ovaj zahtjev ne može uvijek primijeniti. Može se na primjer desiti da se prijedlog budžeta u određenom roku ne podnese predstavničkom tijelu na raspravu i izglasavanje ili se može desiti da je uzrok kašnjenja na strani skupštinske procedure (npr. skupštinski organi nisu na vrijeme zasjedali, zbog duge rasprave i teškoća u raspravi budžet nije donijet na vrijeme i sl.). U takvim situacijama vrši se privremeno finasiranje, o čemu će biti riječi kasnije.

(8) *Načelo javnosti* budžeta polazi od toga da je budžet po pravilu javan akt, što znači da najširi slojevi građana treba da budu obaviješteni o prihodima i rashodima države. Karakteristično je da javnost treba da bude poštovana, kako u fazi utvrđivanja budžeta, tako i u fazi njegovog izvršenja. Pored ovog načelo javnosti podrazumijeva i upoznavanje javnosti sa završnim računom o izvršenju budžeta.

Upoznavanje javnosti sa budžetom počinje obično u momentu njegovog predlaganja predstavničkom tijelu na usvajanje. Javnost se upoznaje sa samim tokom debate u skupštinskim budžetskim odborima, a posebno sa budžetom kada bude odobren, odnosno usvojen. Načelo javnosti se potvrđuje i u opštem pravilu da se bez objavljivanja budžeta i Zakona o izvršenju budžeta u Službenom glasniku ne može pristupiti njegovom izvršenju.

5. PRIVREMENO FINANSIRANJE (BUDŽETSKE DVANAESTINE)

U praksi budžetiranja može da se desi da budžet ne bude izglasан na vrijeme, a već smo naveli da razlozi za to mogu biti kako na strani izvršnih organa, tako i na strani zakonodavnih organa. U ovakvim okolnostima, pošto život i dalje teče, a prihode i rashode valja ostvarivati, praksa i teorija su prihvatile sistem dvanaestina ili privremenog finansiranja. Ovaj sistem finansiranja se sastoji u tome što organ koji donosi budžet odobrava vlasti, odnosno drugom izvršnom organu trošenje na bazi prošlogodišnjeg budžeta i to za jedan ili više mjeseci, a zatim otvara kredite za sve službe u jednom iznosu koji se dijeli na odgovarajuće rate po određenoj klasifikaciji, do konačnog donošenja budžeta.

Ovakav postupak može dovesti do nepoštovanja načela prethodnog odobrenja budžeta, što može imati za posljedicu neekonomičnost i povećanje rashoda, usporavanje naplate prihoda, narušavanje principa budžetske specijalizacije i utvrđivanje prave slike o budžetskim prihodima i rashodima.

6. STRUKTURA BUDŽETA

Svaki budžet se sastoji iz dva osnovna dijela, i to iz *opšteg i posebnog dijela*, s tim da se i jedan i drugi dio budžeta odobrava istovremeno.

Opšti dio budžeta sastavljen je tako da omogući što lakše u praksi ostvarivanje ciljeva budžetske i šire društveno-ekonomске politike države, odnosno uže društveno-političke zajednice. On najznačajnijim dijelom sadrži prihode i raspored sredstava u globalnim iznosima, s tim da detaljniju raspodjelu ovih sredstava vrše sami izvršioci budžeta, vodeći računa pri tome o zakonskim i statutarnim odredbama koje su na snazi kod izvršilaca budžeta.

Opšti dio budžeta se dijeli na dva dijela, i to na *normativni dio i na bilans budžeta*.

Normativni dio budžeta sadrži osnovne podatke koji se odnose na budžet, čiji je to budžet, za koju godinu se donosi, ukupan iznos prihoda i rashoda, iznos budžetske rezerve, odnosno rezervnog fonda, zatim propise o pravima i obavezama organa u postupku izvršenja i kontrole budžeta i dr.

U bilansnom dijelu budžeta iskazuju se svi prihodi i svi rashodi koji su klasifikovani po osnovnim namjenama. U ovom dijelu budžeta prihodi se izlažu prema vrstama, oblicima i podoblicima. Na primjer vrsta - porezi, oblik-porez na dohodak, podoblik - porez iz ličnog primanja, iz radnog odnosa, itd. Svaka vrsta, oblik i podoblik prihoda ima svoj utvrđeni klasifikacioni broj kojim se razlikuje od ostalih prihoda. Ti su brojevi obavezni i ne mogu se mijenjati, oni su isti za budžete svih društveno-političkih zajednica.

Posebni dio budžeta vrši detaljnije raščlanjivanje rashoda raspoređenih u bilansnom dijelu, odnosno vrši se detaljna konkretizacija samo rashoda, a ne i prihoda. Raspored se vrši po nosiocima, korisnicima i bližim namjenama. Nosioci su svrstani u razdjele. Sredstva koja su raspoređena na nosioce i korisnike iskazuju se po bližim namjenama u okviru posebnih pozicija koje se označavaju rednim brojevima.

7. BUDŽETSKI POSTUPAK

Da bi budžet blagovremeno i na što racionalniji način bio donesen u skladu sa politikom društveno-ekonomskog razvoja, nužno je da se obezbijedi adekvatan postupak njegove pripreme, izrade i izglasavanja u tačno utvrđenim fazama. Osnovne faze budžetskog postupka su: 1) izrada (sastavljanje) budžeta, 2) izvršenje i 3) kontrola budžeta.

7.1. Izrada (sastavljanje budžeta)

Izrada (sastavljanje) budžeta počinje više mjeseci prije početka godine za koju se budžet donosi. To je i razumljivo s obzirom da je budžet plan prihoda i rashoda javno pravnih kolektiviteta, pa bi bilo sasvim neopravdano i nesvrishodno donositi ga i izvršavati u istoj godini. Izrada budžeta prolazi kroz više budžetsko-procesnih faza, a najznačajnije su: (1) budžetska inicijativa, (2) izrada nacrta budžeta, (3) prijedlog budžeta, i (4) izglasavanje (donošenje) budžeta.

Budžetska inicijativa se izvršava tako što nadležni državni organ za budžet (Ministarstvo finansija) ili ako se radi o lokalnim budžetima-nadležno odjeljenje za finansije, posebno izdatim uputstvom poziva sve državne, odnosno lokalne organe, koji se u potpunosti ili dijelom finansiraju iz budžeta, da u određenom roku dostave svoje obrazložene prijedloge o potrebnim finansijskim sredstvima za narednu godinu. U tim prijedlozima se navode i eventualni prihodi koje bi državni organ (organizacija) mogao ostvariti u narednoj fiskalnoj godini. Svi se ovi prijedlozi dostavljaju Ministarstvu finansija, odnosno odjeljenju za finansije jedinice lokalne samouprave. Nadležna resorna ministarstva, odnosno službe, prije nego što dostave prijedloge svojih nadležnih organa i organizacija prethodno ih dobro razmotre, analiziraju, korigiraju, pa tek potom dostavljaju Ministarstvu finansija, odnosno nadležnom odjeljenju u jedinicama lokalne samouprave.

Po prijemu prijedloga svih resornih ministarstava (službi), Ministarstvo finansija pristupa izradi *nacrt budžeta*. Pri izradi nacrta budžeta detaljno se analiziraju svi prijedlozi resornih službi i to, kako s materijalne (suštinske strane), tako i sa formalno-pravne strane. Provjerava se da li su svi korisnici budžetskih sredstava pravilno sastavili svoje prijedloge, onako kako ih je uputstvo obavezalo, i da li su pravilno primijenjeni odgovarajući propisi. S materijalnog aspekta se provjerava da li su navedeni svi podaci na čije su izvršenje obavezni korisnici budžetskih sredstava ili su pak oni svjesno izostavljeni, s ciljem da se poslije, u toku izvršenja budžeta i u toku eventualnog rebalansa, naknadno traže. Ministarstvo finansija, kao nadležni državni organ za budžet, ima pravo prikupljene prijedloge budžeta mijenjati, dopunjavati, tražiti dodatna objašnjenja i sl. Nakon toga se vrši sistematizacija prikupljenih prijedloga, odnosno sastavlja se nacrt budžeta, te se zajedno sa spornim pitanjima dostavlja Vladi na daljni postupak.

Kada primi nacrt budžeta, Vlada pristupa detaljnoj analizi svih značajnijih budžetskih zahtjeva. Posebno razmatra sporna pitanja koja su pri izradi nacrta budžeta nastala između Ministarstva finansija i drugih resora i nastoji usaglasiti suprotne prijedloge, te zauzima svoj stav o svim spornim pitanjima.

Nakon toga izrađuje se *prijedlog budžeta*, te zajedno sa neophodnom dokumentacijom dostavlja predstavničkom tijelu na usvajanje.

Prije nego što se budžet *usvoji (izglosa)*, detaljno se razmatra u nadležnim odborima, komisijama i drugim radnim tijelima parlamenta. Nakon toga se u parlamentu, u plenumu, vodi tzv. budžetska rasprava i izglasavanje, odnosno usvajanje ili odbijanje budžeta. Usvojeni budžet se donosi u formi zakona, te objavljaju u Službenom glasniku, u kojem se inače redovno objavljaju doneseni zakoni.

7.2. Izvršenje budžeta

Izvršenje budžeta sastoji se iz naplate prihoda i iz raspodjele prihoda na korisnike budžetskih sredstava.

Raspodjela prikupljenih javnih prihoda, tj. njihovo trošenje na odgovarajuće budžetske rashode regulisano je samim budžetom. Postupak trošenja budžetskih sredstava je relativno složen i sastoji se iz slijedećih faza: (1) otvaranje kredita, (2) angažovanje kredita,(3) utvrđivanje (konstatovanje) postojanja duga, (4) izdavanje naredbe za isplatu i izmirenje duga, (5) izdavanje naloga za isplatu.

(1) *Otvaranje kredita* se vrši na osnovu jednomjesečnih ili tromjesečnih planova. Ovi se planovi sastavljaju po dosta sličnoj metodologiji po kojoj se sastavlja i budžet, a sadrže prihode koje treba naplatiti tokom mjeseca, odnosno tromesječja, kao i rashode koje u istom razdoblju treba izvršavati.

Nadležni državni organ za budžet (Ministarstvo finansija) prethodno utvrđuje da li u projektovanim tromesječnim, odnosno mjesečnim planovima ima dovoljno sredstava za predviđene rashode, pa nakon toga otvara kredit, odnosno stavlja na raspolaganje određena sredstva njihovim nosiocima - korisnicima, državnim organima uprave, zavodima, institutima i drugim javnopravnim tijelima.

(2) *Faza angažovanja kredita* nastaje nakon što je kredit otvoren, a to podrazumijeva preduzimanje svakog čina kojim se stvara obaveza za isplatu (trošenje) odobrenih sredstava, na primjer kupovina kancelarijskog materijala, izdavanje putnih naloga, izdavanje rješenja o prijemu novih radnika u radni odnos i sl. Angažovanje sredstava može biti samo do visine odobrenog kredita i u skladu sa finansijskim planom nadležnog državnog organa.

(3) *Faza konstatovanja duga* nastaje kada nadležni rukovodilac organa uprave konstataje, nakon što primi izvještaj od rukovodioca računovodstva ili izvještaj od pojedinca ili od odgovarajućih komisija, da su zadaci u vezi sa

dugom ispunjeni, npr. poslovi radnika su uredno obavljeni, izvršena je isporuka kancelarijskog materijala, opreme, materijala i sl.

(4) *Izdavanje naredbe za isplatu* uslijediće nakon što je nadležni rukovodilac organa uprave konstatovo dug i u svojstvu budžetskog naredbodavca izdao naredbu za isplatu. Naredba za isplatu se izdaje u pismenoj formi i upućuje se finansijskoj službi organa uprave (računopolagaču). Pri tom treba naglasiti da često pri isplati redovnih budžetskih rashoda organa državne uprave nije potrebno konstatovati postojanje duga, na primjer prije isplate plata u organu uprave dovoljno je samo potpisati platnu listu.

Računopolagač, prije nego što izda nalog za gotovinsku ili bezgotovinsku isplatu (virmanski nalog), dužan je provjeriti da li su za te isplate (troškove) predviđeni prihodi u budžetu, da li su stvarno izvršeni radovi, da li je stvarno nabavljen materijal, da nisu možda u pitanju neki fiktivni pravni poslovi i sl.

7.3. Završni račun

Na kraju fiskalne godine, odnosno početkom naredne budžetske godine, vrši se sastavljanje završnog računa. To je završna faza budžetskog ciklusa, a ujedno i posljednja prilika predstavničkom tijelu da još jednom obavi uvid u prošlogodišnji rad organa državne uprave. Pravni oblik i postupak donošenja završnog računa je identičan budžetu, s tim da za razliku od budžeta on ne predstavlja projekciju prihoda i rashoda javno-pravnih kolektiviteta, već sliku ostvarenih, naplaćenih prihoda i izvršenih rashoda javno-pravnih kolektiviteta za proteklo razdoblje.

Završni račun pokazuje kako su planirani prihodi i rashodi u budžetu i kako su ostvarena ta predviđanja. U njemu se, saglasno već primijenjenoj budžetskoj klasifikaciji, iskazuju prihodi i rashodi koji su ostvareni, odnosno izvršeni tokom budžetske godine. Odnos završnog računa prema budžetu je u suštini odnos stvarnosti izvršenje prema planu. Završnim se računom u pravilu ukazuje na izvjesno odstupanje od onih kretanja koja su u budžetu trebala biti ostvarena. Ta odstupanja se mogu ispoljiti kako u odnosu na predviđanje prihoda budžeta, tako i u odnosu na korištenje (ostvarenje) raspoređenih sredstava. Tako završni račun može pokazati višak ostvarenih prihoda nad utrošenim sredstvima, tj. suficit ostvarenog budžeta ili višak utrošenih sredstava nad ostvarenim prihodima, tj. deficit budžeta.³⁴

³⁴ Aleksić, D., navedeno djelo, str. 226.

7.4. Kontrola budžeta

Zadaci budžetske kontrole su sprečavanje raznih vidova nepravilnosti i zloupotreba pri ubiranju (naplati) javnih prihoda, a posebno pri trošenju (raspolaganju) budžetskih sredstava. Kontrola ima i politički značaj, jer njome treba verifikovati primjenu odluka parlamenta u budžetskoj materiji, spriječiti izvršnu vlast da ne prekorači kredite koji su joj odobreni ili da ne prikuplja prihode mimo odobrenih.³⁵ Kontrola ima i finansijski zadatak, a to je sprečavanje rasipništva.

Razlikujemo više vrsta budžetske kontrole. Prema vremenu obavljanja ona može biti *prethodna* (preventivna) i *naknadna* (represivna) kontrola.

Zadatak preventivne kontrole je da se prije nego što se izvrši isplata, odnosno javni rashod, prekontroliše da li je raspolaganje budžetskim sredstvima u skladu sa postojećim finansijsko-pravnim propisima.

Naknadna (represivna) kontrola se primjenjuje pošto su javni prihodi već prikupljeni, odnosno javni rashodi već izvršeni. Naknadna kontrola ne sprečava nezakonito raspolaganje, već ga samo konstatuje i odobrava naknadu štete oštećenom licu, odnosno omogućava se kažnjavanje počinioца nezakonitih raspolaganja javnim prihodima.

Zavisno od predmeta, materije koja se kontroliše, budžetska kontrola može biti *kontrola zakonitosti i kontrola svrsishodnosti ubiranja*, odnosno trošenja javnih prihoda.

Kod *kontrole zakonitosti* nadležni organ, najčešće upravni i računsko-sudski, kontroliše da li su naplaćeni javni prihodi, odnosno izvršeni javni rashodi zasnovani na zakonu, dok se kod *kontrole svrsishodnosti*, koju najčešće provodi parlament, utvrđuje opravdanost određenih javnih rashoda, odnosno javnih prihoda sa aspekta svrsishodnosti, što obuhvata kontrolu ekonomičnosti i stedljivosti javnih rashoda, što znači da ova kontrola utvrđuje da li su javni rashodi upotrebljeni u racionalne i produktivne svrhe.

Polazeći od toga koji je organ vršio kontrolu, odnosno koji je organ nadležan za budžetsku kontrolu, imamo *upravnu, institucionalnu, finansijsku i parlamentarnu kontrolu*.

Upravnu kontrolu vrše nadležni organi uprave i to hijerarhijski, odozgo prema dolje. To je ujedno i interna kontrola koju redovno vrše viši organi nad odnosnim nižim.

Institucionalna računsko-finansijska kontrola je po predmetu svog rada vrlo slična upravno-budžetskoj kontroli, ali za razliku od budžetske kontrole

³⁵ Duverger, M, "Finances publiques", PUF, Paris, 1963. godine, str. 323.

ona je uspostavljena izvan izvršne vlasti i nezavisna je od njenih organa (kao na primjer posebna služba za reviziju javnog sektora).

Parlamentarna kontrola je kontrola koju vrši parlament. To je vid političke kontrole naknadnog karaktera, koja se najčešće vrši pri usvajanju završnog računa. Parlament ne kontroliše računsko-finansijsku ispravnost dokumenata s obzirom da je to materija upravne i računsko-sudske kontrole, već samo kontrolu opravdanosti javnih prihoda i javnih rashoda. Parlamentarnom kontrolom se kontroliše Vlada i naredbodavci, odnosno ministri i drugi rukovodioci organa uprave i javnih službi koje su budžetski korisnici.

POGLAVLJE TREĆE

**POJAM I OSNOVA UREĐIVANJA PORESKOG
SISTEMA**

GLAVA I

UOPŠTENO O PORESKOM SISTEMU

1. POJAM PORESKOG SISTEMA

Poreski sistem jedne zemlje u širem smislu čini skup poreza, taksa, doprinosu, naknada i drugih javnih prihoda (dažbina) uvedenih u jednoj državi i povezanih u jednu cjelinu. Ti javni prihodi služe za podmirivanje svih troškova koji imaju opšti karakter, odnosno svih javnih potreba jedne države, entiteta, jedinica lokalne samouprave.

Bez obzira što se radi o sistemu i što bi odnos između elemenata poreskog sistema trebalo da bude skladan, u praksi uglavnom nije tako. Upoređujući poreske sisteme pojedinih zemalja može se uočiti da nema dviju država u kojima bi se oporezivanje odvijalo primjenom istih poreskih oblika, u kojima bi se na isti način regulisala materija o elementima oporezivanja, u kojima bi pojedini porezi imali isto mjesto i ulogu i sl., što je razumljivo, jer je poreski sistem rezultat djelovanja različitih faktora i opredjeljenja aktuelne političke vlasti da u okviru ustavnog okvira odredi izvor prikupljanja javnih prihoda. Poreski sistemi savremenih država međusobno se razlikuju ne samo u odnosu na sastavne elemente, nego i u pogledu učešća pojedinih poreskih oblika u strukturi javnih prihoda fiskalnog karaktera. Navedene razlike nastaju zbog različitih faktora, a najvažnije faktore obrazložićemo posebno.

2. FAKTORI KOJI UTIČU NA ORGANIZOVANJE PORESKOG SISTEMA

Na organizovanje poreskog sistema neke države utiču brojni faktori, a među najvažnijim koji uslovjavaju različitost organizovanja poreskih sistema su: (1) razvijenost privrede; (2) društveno-ekonomsko uređenje; (3) obrazovni nivo stanovništva i mogućnost korištenja savremenih tehnologija; (4) struktura radne snage; (5) pripadnost određenoj međunarodnoj organizaciji.

(1) *Razvijenost privrede* u znatnoj mjeri utiče na kreiranje poreskog sistema. U razvijenim zemljama veće učešće u strukturi javnih prihoda imaju porez na dohodak i porez na imovinu, s obzirom na visok dohodak po glavi stanovnika. Države u kojima je dohodak stanovništva nizak (kao što je slučaj u Bosni i Hercegovini) moraju se relativno više oslanjati na poreze čiji je izvor potrošnja i zato je kod ovih država udio carina, akciza i poreza na promet u ukupnim poreskim prihodima značajniji nego u industrijalizovanim zemljama.

(2) *Društveno-ekonomsko uređenje* (da li je u pitanju tržišno orijentisana ili centralno-planska privreda). U zemljama sa tržišno orijentisanim privreda-

ma poreska politika se vodi na način da se obezbijedi optimalnost u ostvarivanju alokativnih i redistributivnih ciljeva. Poreski podsticaji su relativno rasprostranjeni, ali se po pravilu pružaju na osnovu čvrsto postavljenih kriterijuma (najčešće ekonomske, ekološke ili socijalno-političke prirode). U netržišnim privredama porezi i druge dažbine koriste se prvenstveno za transfer sredstava iz državnih preduzeća u budžet. Kod oporezivanja prometa, plata zaposlenih ili dobiti preduzeća propisuje se veliki broj različitih poreskih stopa, uključujući i brojna poreska oslobođanja. Udio poreza koje plaća stanovništvo po pravilu je beznačajan.

(3) *Obrazovni nivo stanovništva i mogućnosti korišćenja novih tehnologija*, po pravilu, utiču na izbor načina utvrđivanja poreske obaveze, odnosno na izbor načina komunikacije između poreskih organa i obveznika poreza u pravcu utvrđivanja poreske obaveze. Ako je stanovništvo neke države u projektu dobro obrazovano, poreske vlasti imaju mogućnost da se opredijele za princip samooporezivanja i mogućnost opredjeljenja na poreze kod kojih se osnovica utvrđuje primjenom direktne metode (utvrđivanjem poreske obaveze na osnovu podataka koje poreski obveznik dostavlja u poreskoj prijavi). To daje mogućnost ustanavljanja složenijih oblika poreza na promet (poput poreza na dodatu vrijednost), kod kojih se zahtijeva aktivno učešće obveznika u poreskom postupku. Razvoj informacione tehnologije, koja podrazumijeva određenu „kompjutersku pismenost”, pruža poreskim organima nove mogućnosti za unapređivanje mesta i uloge pojedinih poreskih oblika (poreze na dohodak od samostalne djelatnosti, poreze na dodatu vrijednost i dr.) i osnovna je prepostavka za uspostavljanje efikasne poreske administracije i uopšte efikasnog poreskog sistema.

(4) *Struktura radne snage* utiče prije svega na kreiranje poreza koji plaćaju fizička lica. Najefikasniji mehanizam za naplatu poreza na dohodak fizičkih lica je naplata ovog poreza u momentu isplate, odnosno po odbitku. Međutim, to je nesprovodivo kod oporezivanja prihoda od samostalne djelatnosti, jer se porez plaća na osnovu rješenja nadležnog poreskog organa. U zemljama gdje je veći udio lica koja samostalno obavljaju djelatnost udio poreza na dohodak fizičkih lica je relativno manji.

(5) *Pripadnost određenoj međunarodnoj organizaciji*, kao što je članstvo u Evropskoj uniji, podrazumijeva visok stepen harmonizacije nacionalnih sistema u oporezivanju prometa. Na primjer, sve zemlje članice Evropske unije primjenjuju porez na dodatu vrijednost, čija je osnovica jedinstveno uređena, dok kod poreskih stopa i dalje postoje određene razlike. Zatim, tu je usklađivanje poreza na dobit kojim se obezbjeđuje harmonizacija nekih rješenja koja se tiču poreskog tretmana međukompanijskih isplata dividendi i statusnih

promjena (u formi spajanja, pripajanja i podjele korporacija). U poreskim sistemima savremenih država postoje veće ili manje sličnosti, koje su uslovljene procesima liberalizacije i globalizacije međunarodnih ekonomskih faktora, s ciljem stvaranja zajedničkog tržišta.

3. FISKALNA ULOGA I ZNAČAJ PORESKOG SISTEMA

Poreski sistem čini dio fiskalnog sistema jedne države, odnosno onaj dio aktivnosti države koje se odnose na prikupljanje javnih prihoda neophodnih za finansijsku djelatnost države i drugih javno-pravnih tijela kojima su ustavom, zakonom i drugim propisima povjerene određene funkcije u ostvarivanju opštakorisnih ciljeva.

Kada govorimo o poreskom sistemu sa stanovišta fiskalne uloge, moramo imati u vidu njegovu cjelovitost. S jedne strane sistem obuhvata sve vrste instrumenata fiskalne politike (porezi, carine, doprinosi, takse i drugo), koje država koristi za finansiranje javnih potreba i druge javne prihode, a sa druge strane sistem javnih rashoda koji predstavlja usmjeravanje javnih prihoda putem budžeta ili drugih instrumenata (fondova) za finansiranje javnih potreba.³⁶ Znači da su javni prihodi i rashodi kao institucije javnih finansija međusobno zavisni i oni čine suštinske komponente finansijske djelatnosti države i drugih javno-pravnih koliktiviteta.³⁷

Javne potrebe, čije zadovoljenje i čini ustanavljanje poreskog sistema jedne države, možemo definisati kao oblik potreba građana, privrednih i drugih organizacija i svih subjekata društveno-ekonomskog i društvenopolitičkog organizovanja putem kojih se obezbeđuje ostvarivanje opštih društvenih i kolektivnih interesa i unapređuju ekonomski, politički, kulturni i socijalni život uopšte. Bez obzira na društveno-ekonomsko i političko uređenje, javne potrebe se grupišu prema predmetu i svrsi zadovoljavanja i prema širini interesa koji se ostvaruju javnim prihodima.

3.1. Vrste javnih potreba prema predmetu i svrsi zadovoljavanja

Javne potrebe prema predmetu i svrsi zadovoljavanja, bez obzira na društveno-ekonomsko i političko uređenje, svrstavaju se u osam kategorija:

- 1) potrebe funkcionisanja društveno-ekonomskog i političkog sistema,
- 2) potrebe spoljne bezbjednosti,

³⁶ Popović, M, Ekonomска politika, Opšti dio, Pravni fakultet, Banja Luka, 2000. godine, str. 302.

³⁷ Milojević A, i Trklja, M, Javne finansije, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000. godine, str. 41.

- 3) potrebe unutrašnje bezbjednosti,
- 4) potrebe ostvarivanja ekonomske politike,
- 5) potrebe iz oblasti socijalne politike,
- 6) potrebe u društvenim djelatnostima,
- 7) potrebe u sferi socijalnog osiguranja, i
- 8) vanredne potrebe.

3.2. Vrste javnih potreba prema širini interesa

Prema širini interesa koji se ostvaruju javnim prihodima, javne potrebe se grupišu u tri vrste i to:

- 1) potrebe koje se zadovoljavaju preko centralne vlasti, kao što su: unija, savez, federacija - u složenim državama;
- 2) potrebe koje se zadovoljavaju u okviru nivoa subcentralne vlasti, koji se javljaju u različitim oblicima: u pojedinim zemljama, ili pojedinim grupama zemalja, na primjer, države (SAD i Njemačka), republike, entiteti, pokrajine, provincije, regioni, kantoni, departmani i dr.;
- 3) potrebe koje se zadovoljavaju u okvirima jedinica lokalne samouprave (opštine i gradovi).

3.3. Faktori koji utiču na organizovanje zadovoljavanja javnih potreba

Na kom nivou društveno-političkog organizovanja će se vršiti zadovoljavanje pojedinih oblika javnih potreba zavisi od konkretnog uređenja društveno-političkog sistema, zasnovanog na određenim društveno-ekonomskim odnosima. U komponovanju stepena i sadržine nadležnosti pojedinih nivoa vlasti u zadovoljavanju javnih potreba presudnu ulogu ima politički konsenzus o zajedničkim interesima i zajedničkoj korisnosti i obezbjeđivanju uslova za kvalitetniji život svih građana. U kojoj mjeri će se zadovoljavati javne potrebe na subcentralnom i lokalnom nivou, odnosno u kom stepenu će biti prisutna decentralizacija u ovom domenu, zavisi ne samo od istorijskih momenata, već i od veličine zemlje, nivoa privredne razvijenosti, etničke strukture, regionalnih područja i niza drugih specifičnosti date državne zajednice.

U teoriji i praksi preovlađuje stav da se na nivou saveza zadovoljavaju javne potrebe iz domena odbrane i spoljnih poslova, funkcionisanja jedinstvenog društveno-ekonomskog i političkog sistema, makroekonomske politike i zaštite sloboda i prava građana; na nivou subcentralne vlasti potrebe

unutrašnje bezbjednosti, a na lokalnom nivou zadovoljavanje većine komunalnih potreba. Razvojne tendencije idu u pravcu afirmacije mješovite nadležnosti ili kooperativnog federalizma. U sve većoj mjeri se odbacuje nekadašnji zahtjev o potrebi preciznog razgraničenja nadležnosti između pojedinih nivoa vlasti, odnosno o preciznom razgraničenju funkcija po vertikali državnog uredjenja, koji je počivao na shvatanju da mješovita nadležnost uzrokuje konflikte između nivoa vlasti u vršenju javnih funkcija, sa posljedicom neefikasnosti u zadovoljavanju javnih potreba.

Veći stepen nadležnosti centralnog nivoa vlasti u zadovoljavanju javnih potreba očituje se kao tendencija u privredno razvijenim federalnim zemljama. Centralizacija je motivisana efikasnijim vođenjem makroekonomске politike, smanjenjem regionalnih razlika u obezbjeđivanju javnih usluga i racionalnijim korišćenjem javnih sredstava.

Stepen i sadržina zadovoljavanja javnih potreba na subcentralnom nivou (decentralizacija) je uslovljena time što federalna vlast ima manje sluha i informacija o specifičnostima potreba pojedinih sredina. Tim prije je ovo izraženo ako je heterogena etnička struktura i ako su prisutne jezičke, kulturne, rasne i religijske razlike. Različiti krajevi imaju nejednake preferencije u zadovoljavanju javnih potreba. S druge strane različit je stepen opštosti po vrstama javnih potreba. Po svojoj prirodi su potrebe spoljne bezbjednosti od najopštijeg značaja za državnu zajednicu, a komunalne potrebe za lokalne zajednice. Međutim, niz drugih javnih potreba imaju regionalne karakteristike i kao takve iziskuju zadovoljavanje na subcentralnom nivou (obrazovne i kulturne potrebe i potrebe unutrašnje bezbjednosti, npr.). Time se obezbjeđuje veća efikasnost obavljanja javnih funkcija. U prilog decentralizacije u zadovoljavanju javnih potreba ide činjenica što se time obezbjeđuju uslovi za jačanje demokratije.

4. FINANSIJSKA DJELATNOST DRŽAVE

Pribavljanje finansijskih sredstava (javnih prihoda) i njihova upotreba (izvršenje javnih rashoda) predstavlja finansijsku djelatnost države, bez čijeg nesmetanog odvijanja teško da bi funkcionalala državna organizacija i društveni život uopšte. U suštini finansijska funkcija države je osnova vršenja svih drugih funkcija. *U čemu je razlika između finansijske djelatnosti države i privatne djelatnosti?* Generalno način obavljanja finansijske djelatnosti države i motiv obavljanja te djelatnosti u odnosu na privatnu djelatnost se razlikuje u mnogim aspektima, a prije svega:

(1) Država i druga javno-pravna tijela u obavljanju finansijske djelatnosti nisu motivisani željom da ostvaruju dobit, što je inače primarni cilj preduzeća i individualnih preduzetnika u privatnoj djelatnosti.

(2) U privatnoj djelatnosti, po pravilu, poslovanje se odvija u skladu sa principom *do ut des*, dok država i druga javno-pravna tijela se ne rukovode tim načelom u okvirima finansijske djelatnosti. Za veliki dio javnih rashoda neposredna protivčinidba uopšte ne postoji, kod nekih relativno sporednih funkcija, kada se korist može individualizovati, država može naplatiti od korisnika izvjesnu dažbinu koja u sebi sadrži elemente cijene za traženu i izvršenu uslugu (npr. taksa za određene usluge organa uprave).

(3) Kada su u pitanju čista javna dobra, njihovo obezbjeđivanje se uopšte ne može prepustiti privatnom sektoru, s obzirom na svojstva nekonkurentnosti da se od strane javnog sektora vrše usluge koje predstavljaju nezamjenjiv uslov ostvarivanja zagarantovanih prava građana, neophodnu pretpostavku odvijanja društvenog života na određenom području ili pak nužan uslov za redovan rad državnih organa. Privatnom sektoru se mogu, zakonom ili na osnovu zakona, povjeriti određena ovlaštenja koja će koristiti u javnom interesu (npr. da osnuje i vodi privatni fakultet), ali je primarni motiv radi kojeg se takva djelatnost obavlja ipak ostvarivanje dobiti.

(4) Finansijsku djelatnost države karakteriše okolnost da se najveći dio sredstava neophodnih za zadovoljenje javnih potreba obezbjeđuje prinudnim putem, za razliku od prihoda koji se obezbjeđuju u privatnom sektoru. Koristeći se svojim *imperiumom*, država od lica koja su pod njenim suverenitetom, naplaćuje određene dažbine (takse, poreze, doprinose za obavezno socijalno osiguranje), prinuđuje ih na određena činjenja (npr. da podnose poresku prijavu ili vode poslovne knjige) ili zahtijeva obavezu nečinjenja (npr. da dopuste inspekcijski pregled poslovnih prostorija).

(5) Odluke o javnim prihodima i javnim rashodima (finansijskoj djelatnosti države) donose se političkim putem. Javni prihodi se uvode zakonom, kao i budžet u kojem su specifikovani planirani javni rashodi i javni prihodi iz kojih će se rashodi finansirati. Nasuprot tome u privatnom sektoru poslovne odluke donosi sam preduzetnik, snoseći za njih rizik do visine cjelokupne svoje imovine.

5. POJAM I CILJEVI PORESKE POLITIKE

Poresku politiku određuju subjekti poreske politike, odnosno država i njeni organi od centralnih do lokalnih. Upravo ti subjekti raspolažu ovlaštenjem uvođenja poreza i drugih javnih prihoda i određivanjem njihovih parametara.

Koliko će biti nivoa subjekata s poreskim suverenitetom i u kojem obimu u jednoj državi, to prije svega zavisi od društveno-političkog uređenja. Posmatrano u Bosni i Hercegovini subjekti poreske politike javljaju se od centralnog nivoa vlasti, ako se posmatra politika indireknog oporezivanja, nivoa entiteta, kantona u Federaciji Bosne i Hercegovine do jedinica lokalne samouprave.

Posmatrajući značaj poreske politike u odnosu na ekonomsku i socijalnu politike jedne države, jasno je da postoji širok spektar uticaja instrumenata poreske politike koji doprinose da se njihovom primjenom realizuju tri bitne funkcije poreske politike i to: (1) stabilizaciona, (2) alokativna, i (3) redistributivna.

(1) Stabilizaciona funkcija poreske politike ima za cilj postizanje i očuvanje pune zaposlenosti, odnosno smanjenje nezaposlenosti, zatim održavanje stabilnog nivoa cijena i uravnoteženje platnog bilansa zemlje. Stabilizaciona poreska politika je sa dvostrukim značenjem, što zavisi od privredne ravnoteže. Ako je privreda u stanju deflatorne neravnoteže, tada je uloga stabilizacione poreske politike da podstiče tražnju u privredi, što će se ostvarivati kroz brojna smanjenja u poreskoj preraspodjeli lične, a naročito investicione tražnje i potrošnje. Ako je na djelu inflatorna neravnoteža, što znači da su likvidna novčana sredstva veća od realne ponude dobara i usluga, stabilizaciona poreska politika sastojiće se u naporima da se preko odgovarajućih poreza i elemenata poreza zahvati jedan dio viška tražnje. Da bi poreska politika ostvarila svoju punu funkciju, prethodno treba da se utvrdi karakter inflacije i da se u skladu s tim planiraju određene mјere, kao što je određivanje poreske stope, određeni poreski podsticaji i slično.

(2) Alokativna funkcija ili cilj poreske politike ogleda se u alokaciji i korištenju proizvodnih faktora. Stimulisanje investicionih aktivnosti država može postići smanjenjem poreskih stopa na dobit preduzeća određenih grana, ostavljajući tako njegov veći dio za ulaganje u proširenu reprodukciju. U cilju stimulisanja privrednog razvoja, mjerama poreske politike treba podsticati akumulaciju kao primarnu ekonomsku kategoriju, podsticati investicije po privrednim granama, oblastima i regionima. Za ostvarivanje ovih ciljeva i zadataka poreske politike uvode se razna poreska oslobođanja i poreske olakšice, pri čemu te mјere treba koordinirati sa ostalim mjerama ekonomske politike.

(3) Redistributivna funkcija, odnosno cilj poreske politike često se ističe kao njena izvorna funkcija zato što je sadržana u karakteru njenih instrumenata. Ova funkcija se ostvaruje dejstvom instrumenata poreske politike kojim se postiže korekcija odnosa iz primarne raspodjele. Uz redistributivnu funkciju ostvaruje se i socijalna funkcija, koja u savremenim privredama ima značajno mjesto. U stvari, ovom funkcijom se vrši preraspodjela nacionalnog

dohotka između različitih društvenih slojeva. Ako je poreska politika zasnovana na socijalnim principima, onda će se njene akcije usmjeravati u dva pravca.

Jedan pravac biće usmjeren da se oštrim progresivnim stopama zahvati dohodak bogatijih građana, dok će drugi pravac biti usmjeren na određene poreske olakšice, kako bi se pomoglo siromašnim društvenim slojevima. Upravo realizacija navedenih funkcija poreske politike putem određenih instrumenata, odnosno određenih poreskih oblika i osnovnih elemenata određenog oblika poreza, ukazuje da je polje njenog dejstva široko i da se prostire od sfere opštih potreba, preko raspodjele dohotka i imovine, do efekata stabilizacije i strukture prilagođavanja privrednog sektora.

6. ZAHTJEVI U ORGANIZOVANJU PORESKOG SISTEMA

Bez obzira što ne postoji univerzalna formula za organizovanje poreskog sistema, generalno važi pravilo da je najbolji poreski sistem onaj sistem koji pojednostavljuje oporezivanje i smanjuje poresko opterećenje.³⁸

Pojednostavljenje u oporezivanju ostvaruje se: 1) smanjenjem broja poreskih oblika (ukidanje tzv. bagatelnih poreza); 2) smanjenjem raznih poreskih oslobođanja i olakšica (ograničenjem primjene određenih mjera iz arsenala poreskog intervencionizma); 3) donošenjem kvalitetnih poreskih zakona, kako bi se izbjegla potreba za njihovim čestim izmjenama i dopunama, manji broj provedbenih propisa i nastojanja da se izbjegne nedorečenost određenih zakonskih odredbi (pojave praznina u propisima); 4) nespornim i razumljivo utvrđenim pravima i obavezama poreskih obveznika; 5) pojednostavljenim postupkom oporezivanja „malih“ poreskih obveznika (pausalno oporezivanje, pojednostavljeno računovodstvo i slično) i 6) jednostavnim i brzim postupkom zaštite prava poreskih obveznika pred drugostepenim poreskim oranima, efikasnja zaštita u upravnom sporu i drugo.³⁹

Jednostavnost sistema oporezivanja u velikoj mjeri utiče na kvalitet i donošenje pozitivne ocjene o određenom sistemu. Mjere koje dovode do pojednostavljenja u oporezivanju utiču na: smanjenje troškova razreza i naplate poreza i kontrolu njihovog ubiranja, smanjenje poreskog opterećenja kao posljedice povećanja neto učinka oporezivanja, povećanje preglednosti sistema oporezivanja, smanjenje poreskih stopa, jednostavnije snalaženje poreskih obveznika u poreskoj materiji.

³⁸ Jelčić, B., Finansijsko pravo i finansijska znanost, Informator, Zagreb, 1998. godine.

³⁹ Bozell, R. - Schemmel, L.: Steuervereinfachung - Notwendigkeit, Grundlagen, Vorschläge, K. Bräure Institut, Wiesbaden 1989. godine, str. 11-13.

U neposrednoj vezi sa zahtjevom (načelom) za pojednostavljenjem u oporezivanju je i zahtjev za što većom preglednošću sistema oporezivanja. Od transparentnosti poreza zavisi i odnos poreskih obveznika prema plaćanju poreza. Poreski obveznik koji ima tačan uvid u poreski sistem i mјere poreske politike, odnosno koji može bez većih teškoća steći jasnu i cjelovitu predodžbu o svojoj poreskoj obavezi, psihološki će lakše podnosići poresko opterećenje, jer neće smatrati da je (eventualno) prevaren, zakinut, manipulisan. Obaviještenost poreskog obveznika o poreskoj obavezi (kao i o pravima) doprinosi da se lakše podnosi poresko opterećenje, da se smanji poreski otpor. Preglednost poreskog sistema i lako snalaženje poreskog obveznika u poreskim propisima u skladu je s naglašenom potrebom savremenog čovjeka da bude upoznat sa svojom poreskom obavezom, da sudjeluje, odnosno da ima uticaja na odluku o visini poreskog opterećenja, o raspodjeli poreskog tereta kao i o svrsi trošenja sredstava ubranih oporezivanjem.

Pored toga treba istaći da uspješnost sistema oporezivanja zavisi i od toga kako funkcioniše poreski sistem u praksi, odnosno ostvaruju li se ciljevi oporezivanja uspješno. I na kraju, za uspješno funkcionisanje sistema oporezivanja potrebno je postojanje dobro organizovane, stručno osposobljene i savremeno opremljene poreske službe, u kojoj rade adekvatno motivisani, savjesni i pošteni poreski službenici, koji će odgovorno obavljati složene i osjetljive poslove.

GLAVA II

OSNOVA UREĐIVANJA PORESKOG SISTEMA

1. OSNOVA UREĐIVANJA PORESKOG SISTEMA

Uspostavljajući društveno-ekonomsko i političko uređenje jedne države, bazično je pitanje kako i na koji način prikupiti prihode za podmirenje javnih potreba, ostvarivanje opštekorisnih ciljeva i uopšte organizovanje društvenog života. U vršenju finansijske djelatnosti, zasnovane na ustavu i zakonu, najveći dio javnih prihoda država ili drugi javno-pravni kolektiviteti (zavisno od ustavnih ovlaštenja u okviru organizacione strukture države) ubiru iz izvora koji pripadaju fizičkim i pravnim licima. Prihodi se ubiru na temelju vlasti, prinude koja je inkorporirana u fiskalni suverenitet određenog javno-pravnog kolektiviteta, što se manifestuje u ustanavljanju određenih dažbina⁴⁰ koje čine strukturu poreskog sistema.

Ako se javni prihodi ubiru na temelju vlasti prinude na način da se umanjuje ekonomска snaga fizičkih i pravnih lica bez neposredne protivnaknade, postavlja se pitanje:

- *Šta je fiskalni suverenitet države, otkuda državi ili drugom javno-pravnom kolektivitetu pravo da ubire javne prihode iz izvora (dohodak, dobit, prihodi), koji primarno pripadaju fizičkim i pravnim licima?*

- *Kakva je namjena prikupljenih javnih prihoda i u čemu se ogleda fiskalna uloga poreskog sistema?*

- *Da li fiskalni suverenitet države i drugih javno-pravnih kolektiviteta čini samo ustanavljanje dažbina ili to obuhvata i upotrebu, odnosno strogo utvrđeni način trošenja sredstava prikupljenih od javnih prihoda?*

Odgovori na postavljena pitanja svoj izvor nalaze u ustavu, a cijeneći da su to osnovni elementi uređivanja poreskog sistema jedne države posvetićemo posebnu pažnju fiskalnom suverenitetu koji čini ustavno pravo i ovlaštenje države ili drugog javno-pravnog kolektiviteta da ustanavljava određene dažbine, fiskalnom suverenitetu u Bosni i Hercegovini, zahtjevima Evropske unije prema Bosni i Hercegovini u oblasti poreza, instrumentima regulisanja dažbina, djelatnosti države i drugih javno-pravnih kolektiviteta u prikupljanju javnih prihoda.

⁴⁰ Izraz dažbina u ovoj knjizi koristi se kao genusni pojam za sve obavezne javne fiskalne prihode (poreze, carine, doprinosi i takse), sve do razrade pojedinih vrsta dažbina.

2. FISKALNI SUVERENITET

Fiskalni suverenitet možemo definisati kao pravo države ili drugog javno-pravnog kolektiviteta da na osnovu ustavnog ovlaštenja ustanovljava (utvrđuje) fiskalne prinudne prihode, određujući vrstu i oblik prinudnih prihoda koji čine strukturu poreskog sistema. Na osnovu fiskalnog suvereniteta, što u suštini predstavlja finansijsku vlast, dažbine se jednostrano uvode od strane države ili drugog javno-pravnog kolektiviteta sa pozicije vlasti, odnosno uspostavlja se pravni odnos u kojem nema ravnopravnosti i dobrovoljnosti.⁴¹

U dažbinskom odnosu državi ili drugom javno-pravnom kolektivitetu, zavisno od ustavnog ovlaštenja za ustanavljanje dažbina, pripada dominantan i nadređen položaj, a fizičkim i pravnim licima koji su na osnovu zakona obveznici određene dažbine, pod prijetnjom prinude, ostaje da se povinju odlukama države ili drugog javno-pravnog kolektiviteta (podređen odnos). Upravo zbog same prirode dažbinskog odnosa, posebno značajno pitanje je ko u jednoj državi ima ovlaštenje i kakve nadležnosti iz domena fiskalnog suvereniteta. Sa aspekta društveno-političkog organizovanja neophodna je apsolutno jasna koordinacija u određivanju nadležnosti za utvrđivanje vrsta dažbina i ubiranju javnih prihoda po tom osnovu. Ukoliko ne bi postojala jasna koordinacija u određivanju nadležnosti pojedinih javno-pravnih kolektiviteta, moglo bi se desiti da dažbinski obveznik i njegova ekonomska snaga potпадaju pod sve krugove nosilaca fiskalnog suvereniteta, što bi imalo za posljedicu niz negativnih ekonomskih, socijalnih, političkih, pa i samih fiskalnih reperkusija.

2.1. Fiskalni suverenitet sa aspekta organizacione strukture države

Ko ima fiskalni suverenitet u složenim državama? Da li je to federacija, federalne jedinice, jedinice teritorijalne autonomije ili jedinice lokalne samouprave (opštine i gradovi)? Da li je on nedjeljiv ili neka ovlašćenja iz domena fiskalnog suvereniteta pripadaju jednim, a neka drugim nivoima državnog organizovanja (što je najčešće zastupljeno), pitanja su koja se uređuju isključivo ustavom jedne države. Posmatrajući fiskalni suverenitet u odnosu na organizacionu strukturu države, u praksi nije zabilježen slučaj da se radi o nedjeljivom fiskalnom suverenitetu; uglavnom, svaki javno-pravni kolektivitet ima manji ili veći fiskalni suverenitet koji je nepotpun i ograničen. Praktičan primer je da federacija ima ovlaštenje na ustanavljanje dažbina, a federalne jedinice i jedinice lokalne samouprave ovlaštenje na uvođenje i utvrđivanje visine prihoda. Kada prava i ovlaštenja za regulisanje materije dažbina od

⁴¹ „Fiskalna vlast i politička vlast idu ruku pod ruku. S jedne strane porez je oduvijek bio suštinski aspekt suvereniteta države”, (G. Tixier, G. Gest, Droit Fiscal, L.G.D.J, Paris, 1981. godine, str. 5).

strane određenih javno-pravnih kolektiviteta proističu iz ustava ili zakona, radi se o originarnom fiskalnom suverenitetu.

Međutim, zbog raznih političkih kompromisa, u cilju nesmetanog funkcionisanja i zadovoljenja javnih potreba i ostvarivanja opštekorisnih ciljeva pojedinih javnopravnih kolektiviteta, po posebnoj proceduri vrši se prenos nekih ovlašćenja sa šire na užu ili sa uže na širu društveno-politčku zajednicu, odnosno dolazi do izvedenog fiskalnog suvereniteta. Ako, na primjer, subcentralna vlast prenese pravo korišćenja na uvođenje neke dažbine na lokalni nivo vlasti, onda lokalni nivo vlasti ima izvedeni fiskalni suverenitet. Pored originarnog i izvedenog (derivativnog) fiskalnog suvereniteta postoji i fiskalni suverenitet određen fiskalnim sporazumom, koji je nužan naročito u pogledu razgraničavanja kompetencija u utvrđivanju i pripadnosti izvora dažbina između pojedinih javno-pravnih kolektiviteta. Fiskalni sporazum podrazumiјeva splet pravnih odnosa u pogledu regulisanja nadležnosti i ovlašćenja iz domena fiskalnog suvereniteta i pravni režim raspodjele izvora dažbina po stepenima nosilaca finansiranja.

2.2. Komponente fiskalnog suvereniteta

Sa aspekta fiskalnog suvereniteta⁴² sadržaj prava i ovlašćenja države ili drugog javno-pravnog kolektiviteta u oblasti dažbina čine četiri bitne komponente:

(1) *Ustanovljavanje dažbina* obuhvata utvrđivanje vrsta i oblika dažbina i definisanje njihovih bitnih elemenata (izvor, predmet, osnovica, obveznik, vrste stopa i vrste oslobođanja i olakšica). Umjesto izraza ustanovljavanje dažbina u upotrebi je i termin uređivanje osnova fiskalnog sistema ili osnova poreskog sistema, što ima značenje određivanja osnovnih vrsta i oblika dažbina. U suštini ustanovljavanje dažbina znači donošenje posebnog poreskog zakona koji tačno utvrđuje koje će se dažbine uvoditi i od kojih javno-pravnih kolektiviteta u jednoj državi.⁴³ Na primjer, indirektni porezi u Bosni i Hercegovini ustanov-

⁴² Često se fiskalni suverenitet identificuje s finansijskim suverenitetom, što su sasvim dva različita pojma. Fiskalni suverenitet se odnosi isključivo na pravo javno-pravnog kolektiviteta da ustanovljava (utvrđuje) fiskalne prinudne prihode, dok se finansijski suverenitet odnosi i na fiskalni suverenitet, monetarni suverenitet (emisija novca), vođenje monetarne politike i sl, tako da je fiskalni suverenitet samo jedna komponenta finansijskog suvereniteta. Opširnije: Konjhodžić, H., navedeno djelo, str. 49.

⁴³ Kao primjer takvog zakona može se navesti Zakon o osnovama poreskog sistema Savezne Republike Jugoslavije, objavljen u Službenom listu SRJ broj 30/96, 29/97, 12/98, 59/98, 53/99, a glavni razlog za donošenje Zakona bio je usklađivanje poreza Republike Srbije i Crne Gore.

njeni su Zakonom o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini. Ovaj zakon određuje vrstu i oblik indirektnih poreza koji čine strukturu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini.

(2) *Uvođenje dažbine* označava pravo javno-pravnog kolektiviteta da uvođi dažbine koje mu po zakonu o uređenju osnova poreskog sistema pripadaju i da posebnim propisom o uvođenju vrši razradu i konkretizaciju elemenata određene dažbine. Shodno načelu zakonitosti naplata dažbine se ne može vršiti bez njenog uvođenja zakonom, odnosno odlukom lokalnih zajednica za dažbine koje su određene kao prihod lokalnih zajednica, bez obzira što su posebnim zakonom ustanovljene kao vrsta dažbine.

(3) *Određivanje visine dažbine* obuhvata definisanje visine osnovice dažbine ili na drugi način utvrđivanje njene visine (kvantitativno), što se mora činiti zakonom ili na osnovu zakona delegiranog ovlaštenja, odlukom skupštine opštine ili grada.

(4) *Vršenje razreza (utvrđivanje konkretnih dažbinskih obaveza)* i naplata i kontrola izvršavanja dažbinskih obaveza u nadležnosti je poreskih organa, a ova komponenta ima poseban značaj s aspekta izvršavanja poreskih zakona i ažurnog priliva planiranih javnih prihoda.

3. FISKALNI SUVERENITET U BOSNI I HERCEGOVINI

Ako se ima u vidu da se ustavom određuje ovlaštenje za uređivanje osnova poreskog sistema, odnosno pitanje fiskalnog suvereniteta, jasno je da poreski sistem svoj osnovni izvor nalazi u ustavu. Ustav, kao najviši pravni akt, reguliše subjektno poresko pravo države da uvodi i naplaćuje fiskalne javne prihode, ali i poreske dužnosti građana. U ustavu jedne države se na generalan način postavljaju opšta pravila i načela za uređivanje poresko-pravnih odnosa, koja se razrađuju u poreskim zakonima i prilagođavaju poreskoj stvarnosti. U tom kontekstu poreski sistem Bosne i Hercegovine treba posmatrati kao poreski sistem jedne složene državne zajednice nastale međunarodnim ugovorom, Opštim okvirnim sporazumom za mir u Bosni i Hercegovini.⁴⁴ Da li se radi o

⁴⁴ Opšti okvirni sporazum za mir (Dejtonski sporazum) je usaglašan 21. novembra 1995. godine u vazduhoplovnoj bazi Rajt Paterson u gradiću Dejton (SAD), a potписан 14. decembra 1995. godine u Parizu. Karakter međunarodnog sporazuma daje mu snažno učešće i medijacija međunarodnih pregovarača, predstavnika SAD, Velike Britanije, Francuske, Njemačke, Rusije i Evropske Unije, pored delegacija Bosne i Hercegovine, Jugoslavije i Hrvatske. Sam sporazum se sastoji od 11 dijelova, a Aneks 4 predstavlja Ustav Bosne i Hercegovine. Zanimljivo je istaći da ovaj sporazum još uvek nije zvanično preveden u Bosni i Hercegovini sa engleskog jezika na službene jezike u Bosni i Hercegovini, niti je objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“, „Službenom glasniku Republike Srpske“ i „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine“.

podijeljnom fiskalnom suverenitetu Bosne i Hercegovine i entiteta, izvornom fiskalnom suverenitetu entiteta, da li fiskalni suverenitet u nekom obimu pri-pada kantonima u Federaciji Bosne i Hercegovine i rješenje fiskalnog suvere-niteta Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine, pitanja su za koje odgovor nala-zimo u Ustavu Bosne i Hercegovine, Ustavu Republike Srpske, Ustavu Fede-racije Bosne i Hercegovine, ustavima kantona u Federaciji Bosne i Hercego-vine i Statutu Brčko Distrikta.

3.1. Fiskalni suverenitet Bosne i Hercegovine

Ustav Bosne i Hercegovine, odnosno Aneks 4 dejtonskog Opštег okvir-nog sporazuma za mir u Bosni i Hercegovini, ne sadrži odredbe o fiskalnom suverenitetu i osnovnim principima koji se odnose na uređivanje osnova pore-skog sistema i utvrđivanje poresko-pravnih odnosa između države i njenih građana. U članu III tačka 1 Ustava određene su nadležnosti institucija Bosne i Hercegovine u oblastima:

- 1) spoljna politika,
- 2) spoljnotrgovinska politika,
- 3) carinska politika,
- 4) monetarna politika, kako je određeno članom VII Ustava,
- 5) finansiranje ustanova i međunarodnih obaveza Bosne i Hercegovine,
- 6) politika i propisi za useljenje, izbjeglice i azil,
- 7) sprovođenje krivičnih zakona na međunarodnom planu i između entite-ta, uključujući tu odnose sa Interpolom,
- 8) uvođenje i rad sredstava za međusobne i međunarodne komunikacije
- 9) regulisanje saobraćaja između entiteta, i
- 10) kontrola vazdušnog saobraćaja.

Imajući u vidu ustavom određene nadležnosti institucija Bosne i Hercego-vine, slijedi zaključak da je fiskalni suverenitet i uređenje poreskog sistema u nadležnosti entiteta, odnosno Republike Srpske i Federacije Bosne i Hercego-vine.⁴⁵

Pored toga što je sastav Bosne i Hercegovine određen Ustavom Bosne i Hercegovine, mora se uobičajiti činjenica da Brčko Distrikt Bosne i Hercegovine predstavlja specifičnu teritorijalnu jedinicu lokalne samouprave, koja pored samostalnosti u zakonodavnoj, izvršnoj i sudskoj vlasti, na području Distrikta

⁴⁵ Sastav Bosne i Hercegovine, kao složene državne zajednice koja se sastoji od dva entiteta - Republike Srpske i Federacije Bosne i Hercegovine, određen je odredbom člana I tačka 3 Ustava Bosne i Hercegovine.

ima i određen fiskalni suverenitet, na što upućuje odredba člana 9 Statuta Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine.⁴⁶

3.2. Fiskalni suverenitet Republike Srpske

U Ustavu Republike Srpske, u okviru ekonomskog i socijalnog uređenja, određena su osnovna načela za uređivanje poreskog sistema. Odredbom člana 61 Ustava određeno je: „*Finansiranje javnih službi vrši se preko fondova i budžeta, u skladu sa zakonom*”, a odredbom člana 62: „*Sredstva budžeta su porezi, takse i drugi zakonom utvrđeni prihodi*”, odnosno samim Ustavom je određeno da su porezi i takse javni prihodi, te naglašen princip zakonitosti kod utvrđivanja fiskalnih prihoda. Pored principa zakonitosti, odredbom člana 63 Ustava Republike Srpske određen je princip opštosti i pravičnosti oporezivanja: „*Obaveza plaćanja poreza i drugih dažbina je opšta i utvrđuje se prema ekonomskoj snazi obveznika*”.

U okviru prava i dužnosti Republike Srpske, odredbom člana 68 tačka 7 Ustava određena je nadležnost Republike Srpske da uređuje i obezbjeđuje između ostalog i poreski sistem. Navedene ustavne odredbe daju pravo i ovlaštenje Republici Srpskoj da ima originarni fiskalni suverenitet utvrđen Ustavom, odnosno pravo i ovlaštenje da samostalno uređuje svoj poreski sistem. Ustavom Republike Srpske su definisani i osnovni principi oporezivanja zasnovani na načelu zakonitosti, opštosti i pravičnosti.

3.3. Fiskalni suverenitet Federacije Bosne i Hercegovine

Za razliku od Republike Srpske, zbog samog ustavnog uređenja Federacija Bosne i Hercegovine ima sasvim druga rješenja za uređenje poreskog sistema. Ustav Federacije Bosne i Hercegovine po samoj strukturi i uređenju ustavnih pitanja drukčije je koncipiran od Ustava Republike Srpske, tako da ne sadrži odredbe koje se odnose na princip pravičnosti i opštosti poreza.

U odredbama Ustava Federacije Bosne i Hercegovine koje regulišu isključivu nadležnost Federacije, odnosno u članu 1 tačka f, utvrđena je nadležnost Federacije za utvrđivanje fiskalne politike, što u širem smislu podrazumijeva i uređenje poreskog sistema. Međutim, u svim kantonalnim ustavima, u okviru

⁴⁶ Odluka Arbitražnog tribunala za oblast Brčko donesena je 5. marta 1999. godine u Beču, a sa dopunom Aneksa, objavljena kao konačna verzija 18. 08. 1999. godine, čime su stvoren uslovi za donošenje Statuta Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine, koji je objavljen 6. aprila 2000. godine u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 9/02. U članu 9 Statuta Distrikta, koji utvrđuje funkcije i ovlašćenja Distrikta, utvrđeno je da su u okviru funkcija i ovlašćenja Distrikta i finansijske Distrikta, a u članu 23 da je Skupština Distrikta nadležna da utvrđuje opštu politiku Distrikta, uključujući i politiku finansija Distrikta.

isključive nadležnosti kantona/županije, određeno je da je kanton/županija nadležan za finansiranje djelatnosti kantonalne/županijske vlasti oporezivanjem, zaduživanjem ili drugim sredstvima. Odredbu o finansiranju kantonalne/županijske vlasti oporezivanjem sadrže svi kantonalni/županijski ustavi.⁴⁷ Navedene ustavne odredbe upućuju da je originarni fiskalni suverenitet u Federaciji Bosne i Hercegovine podijeljen između Federacije i kantona/županija, s obzirom da je Ustavom određeno da je fiskalna politika u isključivoj nadležnosti Federacije, ali i da kantoni/županije imaju ustavno ovlaštenje da uvode određene oblike poreza za vršenje finansijske djelatnosti tog javnopravnog kolektiviteta. Pored toga kantonalni ustavi, u okviru određivanja nadležnosti opštinskog vijeća, sadrže odredbu da opštinsko vijeće donosi propise o oporezivanju i na drugi način osigurava potrebne finansije koje nisu osigurali kantonalna ili federalna vlast, što daje ovlaštenje da se opštinskom odlukom uvodi određeni oblik poreza.

4. ZAHTJEVI EVROPSKE UNIJE PREMA BOSNI I HERCEGOVINI

Pored ustavnog uređenja, koji predstavlja izvor i okvir uspostavljanja poreskog sistema, mora se imati u vidu činjenica da je Bosna i Hercegovina zemlja u tranziciji i da je strateški cilj Bosne i Hercegovine ulazak u Evropsku uniju.⁴⁸ Ulazak u Evropsku uniju zahtijeva ispunjavanje određenih uslova koji

⁴⁷ Federacija Bosne i Hercegovine se sastoji od 10 teritorijalnih jedinica-kantona, čiji su nazivi određeni prema gradovima koji su sjedišta odgovarajućih kantonalnih vlasti ili prema regionalnim geografskim karakteristikama. Nazivi kantona/županija su: Unskosanski, Tuzlanskopodrinjski, Županija Posavska, Zeničkodobojski, Bosanskopodrinjski, Srednjobosanski, Hercegovačkoneretvanski, Županija Zapadnohercegovačka, Kanton Sarajevo, Hercegbosanska Županija. Opširnije: Ustavi Bosne i Hercegovine, Federalno Ministarsvo pravde, Sarajevo, 1997. godine.

⁴⁸ Odluka Savjeta ministara o pokretanju inicijative za pristupanje Evropskoj uniji objavljena u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 3/99, a Rezolucija Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine o evropskim integracijama i Paktu o stabilnosti za Jugoistočnu Evropu u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 12/98. Ovom rezolucijom Bosna i Hercegovina izražava punu podršku Paktu o stabilnosti za Jugoistočnu Evropu, koji je stupio na snagu 30.06.1999. godine na samitu održanom u Sarajevu. Pakt predstavlja politički dokument sa jasnim strateškim ciljem - stabilizacija u Jugoistočnoj Evropi, približavanje zemalja regiona (Bosne i Hercegovine, Srbije i Crne Gore, Makedonije, Hrvatske, Bugarske, Rumunije, Moldavije i Albanije) Evropskoj uniji i jačanje regionalne saradnje. Značaj ovog političkog dokumenta ogleda se u uspostavljanju odnosa koji su omogućili slobodnu trgovinu i unapređenje konkurentnosti zemalja regiona, šta je potvrđeno potpisivanjem sporazuma o slobodnoj trgovini između ovih zemalja.

su određeni pravilima Evropske unije za zemlje kandidate.⁴⁹ Precizirani uslovi pristupa Evropskoj uniji, za zemlje istočne i srednje Evrope koje žele da postanu članice Evropske unije, određeni su u Kopenhagenu 1993. godine. Ključni uslovi sa jasno definisanim kriterijumima podijeljeni su u tri grupe: politički, pravni i ekonomski.

Politički i pravni kriterijumi odnose se na stabilnost institucija koje garantuju demokratiju, pravnu državu, poštivanje ljudskih prava i prava manjina, sposobnost preuzimanja obaveza članstva, uključujući i implementaciju ciljeva političke, ekonomske i monetarne Unije.

U okviru ispunjavanja postavljenih uslova, *ekonomski kriterijumi* se odnose na postojanje tržišne ekonomije i sposobnost privrednih subjekata da izdrže pritisak na tržištu Evropske unije. Kriterijumi iz Kopenhagena dopunjeni su na Madridskom samitu 1995. godine, sa akcentom za razvoj tržišne ekonomije i stvaranje stabilnog ekonomskog i monetarnog okruženja. U kontekstu ispunjavanja osnovnih uslova Evropska unija je 2000. godine objavila Mapu puta (Road map), dokument koji uspostavlja 18 ključnih uslova koje Bosna i Hercegovina treba da ispuni kako bi pristupila izradi Studije izvodljivosti, kao uslova za otpočinjanje pregovora o potpisivanju Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju. Zbog specifične situacije koja je vladala na području zapadnog Balkana, Evropska unija se odlučila za drugačiji koncept pridruživanja zemalja ovog regiona. Bosna i Hercegovina, Hrvatska, Srbija i Crna Gora, Makedonija i Albanija su obuhvaćene Procesom stabilizacije i pridruživanja, a ne Procesom pridruživanja koji su prolazile zemlje kandidati za punopravno članstvo do 1999. godine. U ovaj sporazum je uvedena jaka komponenta stabilnosti, a umjesto Sporazuma o pridruživanju potpisuje se Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju, kada zemlja potpisnik stiče status potencijalnog kandidata, a ne kandidata.⁵⁰

U okviru smjernica Mape puta, Studije izvodljivosti i Izvještaja Evropske komisije o prihvatanju Studije izvodljivosti za Bosnu i Hercegovinu,⁵¹ poseban akcenat u poglavљu ekonomska i fiskalna pitanja dat je porezima i carinama, kao instrumentima poreske i carinske politike koji presudno utiču na ostvarenje principa na kojima se temelji jedinstveno unutrašnje tržište Evrop-

⁴⁹ Opširnije: Misita, N, Osnovi prava Evropske unije, Magistrat, Sarajevo, 2002. godine.

⁵⁰ Opširnije: Document Commission Communicaton to the Council and European Parliament (COM) 235 od 26. maja 1999. godine.

⁵¹ Savjet ministara Evropske unije 2003. godine potvrdio je Studiju izvodljivosti za Bosnu i Hercegovinu, označavajući prioritetna područja sa pojedinačnim aktivnostima koje treba ispuniti kao uslov za potpisivanje Sporazuma o Stabilizaciji i pridruživanju. Jedno od tih područja je reforma carinskog i poreskog sistema, Opširnije: Prokopijević, M, Evropska unija, Službeni glasnik, Beograd, 2005. godine, str. 385.

ske unije.⁵² Unutrašnje tržište, naziv koji se koristi od potpisivanja Ugovora o Evropskoj uniji,⁵³ predstavlja srž bitisanja današnje Evropske unije, a osnovno njegovo obilježje je ukidanje prepreka slobodnog kretanja ljudi, roba, usluga i kapitala, s tim da treba imati u vidu da su temelji unutrašnjeg tržišta Evropske unije postavljeni Ugovorom o Evropskoj ekonomskoj zajednici.⁵⁴ U članu 2 Ugovora propisano je između ostalog „*Zajednica ima za cilj da uspostavljanjem zajedničkog tržišta, kao i ekonomске i monetarne unije, sprovodenjem zajedničkih politika i aktivnosti predviđenih u članovima 3 i 4 unapređuje skladan, uravnotežen i trajan privredni razvoj u cijeloj Zajednici, visok stepen zaposlenosti i socijalne zaštite, jednakost između muškaraca i žena, trajan i neinflatoran rast, visok nivo konkurentnosti i usklađenosti ekonomskih rezultata, visok nivo zaštite, kao i poboljšanje kvaliteta životne sredine, podizanje nivoa i kvaliteta života, privrednu i društvenu povezanost i solidarnost između članica*“.⁵⁵ Stvaranje unutrašnjeg tržišta podrazumijeva ne samo liberalizaciju trgovine među državama članicama, već i liberalizaciju kretanja proizvodnih faktora: roba, kapitala i usluga, što povlači slobodno poslovno nastanjivanje

⁵² Jedinstveno tržište je pojmovni okvir za ujedinjavanje ekonomskog područja Evropske unije putem ostvarenja četiri slobode. Danas se više koristi pojам unutrašnje tržište, kako je i definisano Ugovorom o Evropskoj uniji. Za uspostavljanje jedinstvenog tržišta posebnu ulogu ima Jedinstveni evropski Pakt potpisani u Luksemburgu 1986. godine, sa kojim su izvršene izmjene i dopune Rimskih ugovora, s ciljem stvaranja Evropske unije kao nadnacionalne, političke i ekonomске integracije, kao jednog područja bez unutrašnjih granica, čije potpisivanje i ostvarivanje je bilo predviđeno za 1992. godinu. Opširnije: Privredna komora Beograd, web sajt: www.kobeg.org.YU.

⁵³ Ugovor o Evropskoj uniji potpisani je u Maastrichtu (Holandija) 1992. godine. Ugovorom se uspostavlja Evropska unija, što označava novu eru u procesu evropske integracije. Postavljeni su jasni ciljevi u pravcu stvaranja ekonomске i monetarne unije, uvođenja jedinstvene valute (evra), zajedničke spoljne i bezbjednosne politike, zajedničke odbrambene politike, uvođenje državljanstava Evropske unije, saradnja u oblasti pravosuđa i unutrašnjih poslova. Opširnije: Strategija integrisanja Bosne i Hercegovine, Savjet ministara, Direkcija za evropske integracije, Sarajevo, 2006. godine.

⁵⁴ Ugovor o osnivanju Evropske ekonomске zajednice potpisani je u Rimu 1957. godine, kada i Ugovor o osnivanju Evropske zajednice za atomsku energiju (Rimski ugovori). Zemlje potpisnice su zemlje koje su potpisale 1951. godine Pariski sporazum o osnivanju Ekonomskе zajednice za ugalj i čelik (Zapadna Njemačka, Francuska, Italija, Belgija, Holandija i Luksemburg). Ugovorom je uspostavljena Carinska unija između država članica Evropske ekonomskе zajednice i postavljen cilj stvaranja zajedničkog evropskog tržišta, unutar kojeg bi se obezbjedilo slobodno kretanje ljudi, roba, usluga i kapitala. Sve kasnije izmjene osnivačkih ugovora imali su za cilj postizanje onog šta je utvrđeno osnivačkim ugovorima. Opširnije: Bodiroža, M., Evropska unija, Drugo dopunjeno izdanje, Glas Srpske, Grafika, Banja Luka, 2006. godine, str. 330.

⁵⁵ Lopandić, D., Osnivački ugovori Evropske unije, Kancelarija za pridruživanje Srbije i Crne Gore Evropskoj uniji, Evropski pokret u Srbiji, Beograd, 2003. godine, str. 47.

lica i privrednih subjekata na cijeloj teritoriji država članica, tako da su osnove politike i ključni elementi unutrašnjeg tržišta slobodno kretanje robe, lica, kapitala i slobodno pružanje usluga.

4.1. Ključni elementi unutrašnjeg tržišta

Generalno se može reći da „četiri slobode” predstavljaju pokretačku snagu cjelokupnog procesa integracija na prostoru Evropske unije, što se vidi iz objašnjenja svakog od ovih elemenata, koji su ključni stubovi za stvaranje unutrašnjeg tržišta.

4.1.1. Sloboda kretanja robe

Sloboda kretanja robe, kao komponenta unutrašnjeg tržišta Evropske unije, prije svega podrazumijeva stvaranje jedinstvenog carinskog prostora koji osigurava slobodan promet roba bez unutrašnjih granica, što znači da države članice ne smiju postavljati prepreke trgovini robama koje su na zakonit način proizvedene i stavljene na tržište u drugoj državi članici.⁵⁶ Ograničenja su moguća samo iz razloga javnog morala, javnog reda, javne sigurnosti, zaštite zdravlja ljudi, životinja i biljaka, zaštite nacionalnog blaga, umjetničke, istorijske ili arheološke vrijednosti, te zaštite industrijskog i trgovinskog vlasništva. Sloboda kretanja roba nastavlja se na ukidanje carina i taksi s ekvivalentnim učinkom uspostavljanjem Carinske unije 1968. godine, te ukidanje količinskih ograničenja trgovine (kvote) i mjera s ekvivalentom učinka 1969. i 1974. godine za poljoprivredne proizvode.

Nakon što su ukinute carine i kvote, stvaranje uslova za potpuno slobodno kretanje roba predstavljalo je pravi izazov. Naime, različiti nacionalni standardi i pravila, te poreske politike, sprečavale su slobodno kretanje robe, jer su u nekim slučajevima imali učinak jednak carinama, kvotama i sličnim uvoznim ograničenjima kakva su postojala prije stvaranja Carinske unije.

Iz tih razloga je bilo neophodno donijeti zajednička pravila kvaliteta proizvoda, imajući u vidu i potrebu zaštite potrošača. Generalno, glavni instrumenti za osiguranje slobodnog kretanja robe unutar tržišta Evropske unije su tehnička harmonizacija zakonskih propisa i mehanizama za sprečavanje stvaranja novih trgovinskih barijera (regulatorna oblast) i principi mehanizama za međusobno priznavanje proizvoda (neregulatorna oblast), što podrazumijeva uspostavljanje funkcionalnog sistema akreditovanja prema međunarodnim standardima sistema kvaliteta ISO 9000, sistema zaštite životne sredine prema

⁵⁶ Slobodan promet robe, kao glavna komponenta jedinstvenog tržišta Evropske ekonomske zajednice, sada unutrašnjeg tržišta Evropske unije, definisan je u članovima 23-31 Ugovora o osnivanju Evropske zajednice, u okviru poglavlja Politika zajednice.

seriji standarda ISO 14000, te potpisivanje multilateralnih sporazuma o međusobnom priznavanju proizvoda sa principima Multilateralnih dogovora o međusobnom priznanju (MLA). U tom pravcu, radi ispunjavanja uslova za članstvo u Svjetskoj trgovinskoj organizaciji (WTO),⁵⁷ što podrazumijeva obavezu provođenja i poštivanja Sporazuma o tehničkim barijerama i trgovini (TBT), Sporazuma o sanitarnim i fitosanitarnim mjerama (SPS) i Sporazuma o trgovinskim aspektima intelektualne svojine (TRIPS), u Bosni i Hercegovini usvojen je set zakona za slobodno kretanje robe, koji je usaglašen sa zahtjevima Evropske unije.

Usvojeni su: Zakon o tehničkim zahtjevima za proizvode i ocjenjivanje usklađenosti, Zakon o nadzoru nad tržistem u Bosni i Hercegovini, Zakon o opštoj sigurnosti proizvoda i Zakon o hrani.⁵⁸ Prihvatanje principa, u okviru navedenih zakona, sastavni je dio spoljnotrgovinske politike režima Evropske unije, što je preduslov za potpunu konkurentnost robe iz Bosne i Hercegovine i izvoz na unutrašnje tržište Evropske unije.⁵⁹

4.1.2. Sloboda kretanja lica

Sloboda kretanja lica pokriva četiri različita segmenta: 1) slobodu kretanja radnika, 2) uzajamno priznavanje stručnih kvalifikacija, 3) građanska prava i 4) koordinaciju sistema socijalne zaštite.⁶⁰

U najširem smislu sloboda kretanja lica u načelu daje pravo na kretanje i slobodno nastanjivanje na području bilo koje države članice, mogućnost zapošljavanja na području država članica, priznavanje diploma i kvalifikacija na području država članica, osiguranje prava na starosnu i invalidsku penziju, olakšice za porodilje, pomoć za nezaposlene ukoliko se lice odluči preseliti iz jedne u drugu državu članicu Evropske unije. Ograničenja su moguća samo iz razloga zapošljavanja u državnim službama, javnog reda, javne bezbjednosti i zaštite zdravlja.

⁵⁷ Aplikaciju za prijem u članstvo u Svjetsku trgovinsku organizaciju Bosna i Hercegovina je podnijela 1999. godine.

⁵⁸ Zakoni objavljeni u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 45/04 i 50/04.

⁵⁹ Opširnije: Priručnik za obuku o integraciji u Evropsku uniju, UNDP, Sarajevo, 2006. godine, str. 80.

⁶⁰ Sloboda kretanja lica zasniva se na odredbi člana 39 Ugovora o osnivanju Evropske ekonomske zajednice.

4.1.3. Slobodan protok usluga

Slobodan protok usluga daje mogućnost poslovnim subjektima (fizičkim ili pravnim licima) koji u nekoj od država članica pružaju usluge da na privremenoj osnovi ponude svoje usluge drugim državama članicama Evropske unije, a da se u njima poslovno ne nastanjuju. Slobodno poslovno nastanjivanje daje mogućnost poslovnim subjektima da obavljaju privredne aktivnosti na stabilan i kontinuiran način u jednoj ili više država članica Evropske unije. To se odnosi i na slobodno otvaranje zastupništva, predstavništva ili poslovica na području drugih država članica, što je u uskoj vezi sa problematikom registracije preduzeća. U tom pravcu, u skladu sa standardima Evropske unije, u Bosni i Hercegovini je usvojen Okvirni Zakon o registraciji poslovnih subjekata na državnom nivou, nakon čega je uslijedilo usaglašavanje entitetskih zakona u ovoj oblasti. Glavni cilj je da procedure registracije preduzeća u Bosni i Hercegovini budu ubrzane, jednoobrazne i pojednostavljene, što je rezultat uspostavljanja Jedinstvenog registra preduzeća na nivou Bosne i Hercegovine. Generalno, slobodno pružanje usluga s jedne strane krajnjim potrošačima daje mogućnost izbora najpovoljnijih usluga iz spektra koji se nudi na unutrašnjem tržištu Unije, a s druge strane mogućnost poslovnim subjektima da usluge nude na području cijele Evropske unije.

4.1.4. Slobodan protok kapitala

Slobodan protok kapitala podrazumijeva ukidanje barijera koje ograničavaju kretanje kapitala (investicija) i plaćanja (za robu i usluge) u okviru unutrašnjeg tržišta, što daje mogućnost da građani Evropske unije i poslovni subjekti imaju slobodan pristup finansijskim uslugama u cijeloj Uniji. Ipak, slobodan protok kapitala može biti ograničen uvođenjem zaštitnih mjera u slučaju kada kapitalni tokovi u ili iz trećih država mogu uzrokovati ozbiljne poteškoće za ekonomsku i monetarnu Uniju.

4.1.5. Ostali elementi unutrašnjeg tržišta i tržišta Bosne i Hercegovine

Pored četiri slobode na kojima se temelji unutrašnje tržište Evropske unije, osnovni principi su i politika konkurenциje,⁶¹ zajednička carinska tarifa

⁶¹ Politika konkurenциje je jedan od osnovnih elemenata unutrašnjeg tržišta i rezultat je shvatanja da ekonomski tokovi moraju biti zasnovani na principima tržišne privrede i fer konkurenциje. Pravni okvir u oblasti konkurenциje počeo se stvarati u najramnijoj fazi procesa evropskih integracija, a utemeljen je u članovima 81-90 Ugovora o osnivanju Evropske zajednice. U tom pravcu jedan od zahtjeva Mape puta za Bosnu i Hercegovinu i Studije izvodljivosti bio je usvajanje Zakona o konkurenциji u Bosni i Hercegovini i potpuno uskladivanje ovog zakona sa standardima Evropske unije, što je i rezultat uspostavljanja

prema trećim zemljama, te zakonodavstvo sastavljenod cijelog niza direktiva i uredbi.⁶²

Proces evropskih integracija, u smislu kreiranja unutrašnjeg tržišta u Bosni i Hercegovini, može se posmatrati sa dva aspekta. Opredjeljenjem da je strateški cilj uključenje u Proces stabilizacije i pridruživanja, s jedne strane Bosna i Hercegovina je preuzeila obavezu uspostavljanja vlastitog unutrašnjeg tržišta i to po uzoru na unutrašnje tržište Evropske unije. S druge strane stupanjem u ugovorene odnose s Evropskom unijom, tj. potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju, ekonomski prostor Bosne i Hercegovine treba da se postepeno integriše u unutrašnje tržište Evropske unije. Što se tiče stanja u Bosni i Hercegovini, sloboda kretanja robe, usluga, kapitala i lica zagarantovana je Ustavom Bosne i Hercegovine, na šta upućuje član I tačka 4, koja glasi: „*Na cijeloj teritoriji Bosne i Hercegovine postoji sloboda kretanja. Bosna i Hercegovina i entiteti neće ometati punu slobodu kretanja lica, robe, usluga i kapitala po cijeloj teritoriji Bosne i Hercegovine. Nijedan entitet neće uspostavljati bilo kakvu kontrolu na granici između entiteta*“.

4.2. Principi Evropske unije u oblasti poreza

Opšti principi Evropske unije u oblasti poreza definisani su odredbama Ugovora o osnivanju Evropske ekonomiske zajednice.⁶³ Politika oporezivanja značajna je za očuvanje osnovnih vrijednosti evropskih integracija, s obzirom da:

- 1) porezi presudno utiču na ostvarivanje principa četiri ključne slobode, i
- 2) poreska politika zemalja članica može ugroziti princip slobodne konkurenциje.

Opšti pristup Evropske zajednice, što proizilazi i iz osnivačkih ugovora, je da su porezi tradicionalno povezani s pitanjem nacionalnog suvereniteta jedne države, da Evropska zajednica nema pravo da uvodi poreze i druge javne

Konkurencijskog vijeća zaduženog za primjenu i praćenje politike konkurenkcije. Opširnije: Priručnik za obuku o integraciji u Evropsku uniju, str. 86.

⁶² Acquis communautaire (pravna stečevina Evropske unije) obuhvata cjelokupno do sada nastalo zakonodavstvo u Uniji od osnivanja do danas, počev od Rimskih ugovora, svih revizionih ugovora, sekundarnih izvora prava (direktiva i odluka), uključujući i odluke Suda pravde.

Čitav Acquis je prema oblastima podijeljen na 31 poglavlje i sadrži preko 100 000 strana. Opširnije: Prokopijević, M, opet citirano, str. 74.

⁶³ Član 58, član 90, član 91, član 92, član 93, član 132 Ugovora o osnivanju Evropske ekonomiske zajednice.

dažbine, ali da je u cilju očuvanja i razvijanja vrijednosti unutrašnjeg tržišta potrebno obezbijediti određenu harmonizaciju poreza. Harmonizacija podrazumijeva usklađivanje različitih poreskih propisa država članica samo u mjeri koja je potrebna za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta.⁶⁴ Što se tiče zakonodavne aktivnosti organa Evropske unije u pogledu harmonizacije poreza, ona je bila najintenzivnija u domenu posrednih (indirektnih) poreza i to poreza na dodatu vrijednost i akciza, kao preduslova za uspostavljanje i nesmetano funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije.

U pravcu harmonizacije posrednih - indirektnih poreza usvojeno je nekoliko direktiva.⁶⁵ Prva i Druga direktiva iz 1967. godine odnosile su se na usklađivanje opšteg poreza na promet, s tim da je Prva direktiva tražila od država članica da u svoje poreske sisteme ugrade porez na dodatu vrijednost, dok je Druga direktiva odredila državama članicama osnovna načela o oporezivanju prometa i to prihvatanjem načela odredišta, u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Šesta direktiva iz 1977. godine je najvažnija, a sa ovom direktivom regulisani su svi bitni elementi oporezivanja dodate vrijednosti i određen tzv. evropski (potrošni) model poreza na dodatu vrijednost.

Pored direktiva koje regulišu opšti porez na promet, izvršena je i harmonizacija akciza kao pojedinačnog poreza na promet. Akcize su u Evropskoj uniji harmonizovane od kraja 1992. godine, prema tzv. Sistematskoj direktivi (akcize na alkohol i alkoholna pića, duvan i na naftne derivate), s tim da je ostavljena mogućnost da brojne druge akcize svaka država članica može po svom izboru ubirati na različitu robu.

Jedno od centralnih pitanja u poreskoj politici Evropske unije je pitanje harmonizacije direktnih (neposrednih) poreza. U oblasti direktnih poreza Ugovor o osnivanju Evropske zajednice ne sadrži specifične odredbe o usklađivanju stope direktnih poreza, ali iz prakse Vijeća Evropske unije i Evropske komisije slijedi obaveza državama članicama da direktne poreze od-

⁶⁴ Član 93 (bivši član 99) Ugovora o osnivanju Evropske zajednice glasi: „Savjet jednoglasnom odlukom na prijedlog Komisije i nakon što je konsultovao Evropski parlament i Ekonomski socijalni komitet usvaja mjere za usklađivanje pravnih propisa koje se odnose na porez na promet, akcize i druge oblike posebnih poreza, u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje potrebno za uspostavljanje unutrašnjeg tržišta“.

⁶⁵ Direktiva je pravnoobavezujući akt komunitarnog prava, upućen državama članicama, pri čemu su one obavezne ciljem i sadržajem direktive, ali su slobodne u izboru načina implementacije direktive, tako da direktiva podrazumijeva sadejstvo nacionalnog i komunitarnog zakonodavstva. Primjena direktive ne pretpostavlja ratifikaciju. Međutim, ako država članica pokuša da odloži primjenu direktive ili je primijeni na neodgovarajući način, moguća je neposredna primjena direktive a sredstvo primjene su najčešće presude Suda pravde. Opširnije: Kasagić, R, Pravo Evropske unije, Ekonomski fakultet, Banja Luka, 2005. godine, str. 150.

ržavaju u granicama koje garantuju očuvanje principa četiri slobode. U tom pravcu donesene su direktive koje se odnose na eliminisanje dvostrukog poreskog oporezivanja i direktive o poreskoj saradnji zemalja članica.⁶⁶

Na osnovu postavljenih zahtjeva Evropske unije prema Bosni i Hercegovini, koji su bili uslov za otpočinjanje pregovora o potpisivanju Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju, bilo je neophodno, pored mnogih drugih reformi koje su označene prema prioritetnim područjima iz Izvještaja o Studiji izvodljivosti,⁶⁷ provesti i reformu poreskog i carinskog sistema. Suština reforme značila je uvođenje poreza na dodatu vrijednost u Bosni i Hercegovini i spajanje carinskih službi entiteta u jedinstvenu carinsku službu Bosne i Hercegovine.

4.3. Sporazum Republike Srpske i Federacije Bosne i Hercegovine o nadležnostima u oblasti indirektnog oporezivanja

Imajući u vidu nadležnosti institucija Bosne i Hercegovine određene Ustavom Bosne i Hercegovine, originarni fiskalni suverenitet Republike Srpske i Federacije Bosne i Hercegovine određen Ustavom Republike Srpske i Ustavom Federacije Bosne i Hercegovine, te zahtjeve Evropske unije za ispunjavanje jednog od uslova za otpočinjanje pregovora o potpisivanju Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju, odnosno zahtjeva za uvođenje poreza na dodatu vrijednost i spajanje carinskih uprava entiteta u jedinstvenu carinsku službu Bosne i Hercegovine, bilo je neophodno stvoriti pravni osnov za prenošenje nadležnosti iz oblasti indirektnih poreza sa entiteta na institucije Bosne i Hercegovine. Ove aktivnosti su se odvijale pod snažnim učešćem međunarodnog faktora u sljedećim fazama.

Zajedničkom izjavom ministri spoljnih poslova Evropske unije sa sastanka Savjeta Evropske unije za opšte poslove i spoljne odnose, održanog 27. januara 2003. godine, uputili su apel organima vlasti u Bosni i Hercegovini da u okviru implementacije reformi potrebnih za napredak u procesu stabi-

⁶⁶ Opširnije: Ilić - Popov, G, Poresko pravo Evropske unije, Službeni glasnik, Beograd, 2006. godine, str. 162 i 176.

⁶⁷ Lista 16 prioritetnih područja sa pojedinačnim aktivnostima iz izvještaja Studije izvodljivosti obuhvata: 1) ispunjavanje postojećih uslova i međunarodnih obaveza, 2) efikasnija uprava, 3) efikasnija javna uprava, 4) evropske integracije, 5) efikasne zakonske odredbe kojim se garantuje zaštita ljudskih prava, 6) efikasnije sudstvo, 7) rješavanje kriminala, 8) upravljanje pitanjima azila i migracija, 9) reforma poreskog i carinskog sistema, 10) zakon o budžetu, 11) budžetska praksa, 12) pouzdani statistički podaci, 13) konzistentna trgovinska politika, 14) integrisano energetsko tržište, 15) uvođenje BH jedinstvenog prostora, 16) javni RTV sistem.

lizacije i pridruživanja Bosne i Hercegovine posebno mjesto zauzima uspostavljanje jedinstvene carinske službe i uvođenje sistema poreza na dodatu vrijednost na državnom nivou. Kao prvi korak za ostvarenje tog cilja Visoki predstavnik za Bosnu i Hercegovinu 20. februara 2003. godine donio je Odluku o uspostavi Komisije za indirektnu poresku politiku.⁶⁸ Komisija uspostavljena navedenom Odlukom dobila je zadatku da izradi zakone Bosne i Hercegovine koji će biti osnov za: 1) spajanje odvojenih carinskih uprava u Bosni i Hercegovini u jedinstvenu Carinsku upravu Bosne i Hercegovine, 2) uvođenje jedinstvenog poreza na dodatu vrijednost i 3) uspostavljanje Uprave za indirektno oporezivanje koja će djelovati na državnom nivou i biti odgovorna za prikupljanje i upravljanje prihodima od indirektnih poreza.

Jedinstvena carinska uprava i jedinstveni sistem poreza na dodatu vrijednost na državnom nivou temelje se na sljedećim principima:

- 1) efikasnost i profesionalnost,
- 2) makroekonomski stabilnost,
- 3) transparentnost i mјere za izgradnju povjerenja.

Parlament Bosne i Hercegovine 30. juna 2003. godine usvojio je Prelazni zakon o spajanju carinskih uprava i osnivanju Uprave za indirektno oporezivanje.⁶⁹ Navedenim Zakonom se osniva Uprava za indirektno oporezivanje kao jedinstvena carinska uprava Bosne i Hercegovine, koja se sastoji iz svih carinskih uprava koje su funkcionalne na teritoriji Bosne i Hercegovine, uključujući i carinsku službu Brčko Distrikta. Kao daljni korak u pravcu uspostavljanja sistema indirektnog oporezivanja Narodna skupština Republike Srpske na sjednici održanoj 30. oktobra 2003. godine usvojila je Zaključke⁷⁰ kojima daje saglasnost da se nadležnost iz oblasti indirektnog oporezivanja u okviru sistema poreske politike Republike Srpske prenese na Parlamentarnu skupštinu Bosne i Hercegovine, kako bi se omogućilo razmatranje i usvajanje Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini i dala mogućnost Vladi Republike Srpske da potpiše sa Vladom Federacije Bosne i Hercegovine odgovarajući sporazum, radi realizacije odredbi Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini.

⁶⁸ Odluka Visokog predstavnika za Bosnu i Hercegovinu broj 103/03 objavljena u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 4/03.

⁶⁹ Zakon objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 18/03. U nazivu Zakona naglašeno je da se radi o prelaznom zakonu iz razloga što nije bilo riješeno pitanje nadležnosti institucija Bosne i Hercegovine u oblasti indirektnih poreza, uključujući i carinski sistem.

⁷⁰ Zaključci Narodne skupštine Republike Srpske objavljeni u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 95/03.

Parlament Federacije Bosne i Hercegovine, na sjednici Predstavničkog doma održanoj 2. decembra 2003. godine i sjednici Doma naroda održanoj 3. decembra 2003. godine, usvojio je Odluku o davanju saglasnosti na Sporazum o nadležnostima u oblasti indirektnog oporezivanja između Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske, kojim se oblast indirektnog oporezivanja u okviru sistema poreske politike Federacije prenosi na državu Bosnu i Hercegovinu. Na istoj sjednici Parlament je ovlastio premijera Vlade Federacije Bosne i Hercegovine da potpiše navedeni sporazum.⁷¹ Dana 5. decembra 2003. godine premijeri entitetskih vlada, u prisustvu Ureda Visokog predstavnika, potpisali su Sporazum o nadležnostima u oblasti indirektnog oporezivanja, kojim, kako je navedeno u Sporazumu, entiteti daju saglasnost da se odgovornost za indirektne poreze, uključujući i pitanja koja se odnose na administraciju, prenose na institucije države Bosne i Hercegovine.⁷²

Slijedom naprijed navedenog, Parlamentarna skupština Bosne i Hercegovine na sjednici Predstavničkog doma održanoj 29. decembra 2003. godine i sjednici Doma naroda održanoj istog dana, usvojila je Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini,⁷³ kojim se uređuju osnove poreskog sistema u oblasti indirektnih poreza na nivou Bosne i Hercegovine. Potpisivanjem Sporazuma o nadležnostima u oblasti indirektnog oporezivanja, koji u pravnoj naravi predstavlja fiskalni sporazum, fiskalni suverenitet entiteta je sužen na onaj dio poreskog sistema koji obuhvata direktnе poreze i ostale dažbine koje se uvode entitetskim zakonima.

5. INSTRUMENTI REGULISANJA DAŽBINA

Koje će dažbine postojati u strukturi poreskog sistema jedne države, šta će im biti izvor, predmet i osnovica, ko će biti obveznik i pod kojim uslovima, kakva će biti vrsta stope i koji će kriteriji biti mjerodavni za utvrđivanje visine dažbinskih obaveza, te drugi elementi u odnosu na određenu dažbinu, pitanja su koja se regulišu isključivo zakonom.

U savremenom svijetu važi nepriskosnoveno načelo da se dažbine određuju zakonom (lex ceta), na osnovu ovlaštenja i principa sadržanih u ustavu. Načelo

⁷¹ Odluka o davanju saglasnosti na Sporazum o nadležnostima u oblasti indirektnog oporezivanja objavljena u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine” broj 64/03.

⁷² Sporazum potpisali u Sarajevu premijer Federacije Bosne i Hercegovine, predsjednik Vlade Republike Srpske i predstavnik Ureda Visokog predstavnika.

⁷³ Zakon objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 44/03. Do sada su dva puta odlukom Visokog predstavnika za Bosnu i Hercegovinu vršene izmjene navedenog Zakona. Izmjene i dopune objavljene u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 52/04, 34/07, 32/07, 4/08, 49/09 i 32/13.

zakonitosti poreza i drugih dažbina staro je vijekovima, a nastalo je kao rezultat političke borbe za uspostavljanje i učvršćivanje parlamentarizma, u nastojanju da se funkcija uvođenja poreza prepusti isključivo zakonodavnoj vlasti. Na primjer, *Magna charta libertatum* iz 1215. godine obavezala je engleskog kralja da prilikom uvođenja poreza mora dobiti saglasnost plemstva.⁷⁴

5.1. Načelo zakonitosti dažbina

Načelo zakonitosti dažbina može se posmatrati sa političkog i pravnog aspekta. Političko značenje načela zakonitosti dažbina ogleda se u osiguranju pravne sigurnosti građana, njihovih prava i sloboda i kao vrhunsko načelo pravne države daje garanciju protiv samovolje vlasti, odnosno državnog aparata. U pravnom smislu načelo zakonitosti postavlja određene zahtjeve, kao što su:

(1) Određivanje i uvođenje dažbina na osnovu fiskalnog suvereniteta određenog ustavom, bez obzira da li se radi o dažbinama koje se uvode na federalnom nivou, nivou federalnih jedinica ili drugih javno-pravnih kolektiviteta, regulišu se isključivo zakonom. Podzakonski akti, kao što su uredbe, pravilnici, naredbe, uputstva i odluke, mogu imati samo dopunski karakter zakonske regulative u smislu razrade zakonskih odredbi. Međutim, treba imati u vidu mogućnost da jedinice lokalne samouprave, pod zakonom utvrđenim uslovima, mogu uvoditi dažbine za zadovoljavanje lokalnih potreba, ali samo uz konkretnizovanje i razradu zakonom ustanovljenih dažbina. Primjera radi, u Republici Srpskoj odlukom jedinice lokalne samouprave, u skladu sa Zakonom o građevinskom zemljištu, utvrđuje se visina naknada za korištenje građevinskog zemljišta ili u skladu sa Zakonom o boravišnoj taksi, odlukom opštine ili grada, određuje se visina boravišne takse. Međutim, samo ovlaštenje opštinskih, odnosno gradskih skupština da mogu svojim odlukama uvoditi navedene oblike javnih prihoda određeno je zakonom.

(2) Nisu dopušteni sporazumi između poreske administracije i poreskog obveznika u pogledu visine poreske obaveze. Na primjer, poreski organi na svim nivoima u Bosni i Hercegovini su striktno vezani poreskim zakonom, što zabranjuje bilo kakav sporazum o određivanju visine poreske obaveze. Naravno da ovo ne treba posmatrati u pravcu umanjenja međusobne saradnje poreskih obveznika i poreskih administracija, nego u pravcu unapređenja i garancije pravne sigurnosti. Sama pogodnost poreskog dužnika da nakon pada u dužničku docnju, po osnovu dospjele i neizmirene obaveze plaćanja poreza,

⁷⁴ Opširnije: Ferdinand H. M. Grapperhaus, *Tax Tales from the Second Millennium*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1998. godine, str. 31.

u zakonom predviđenom roku može pod zakonom određenim uslovima tražiti odgođeno plaćanje duga ne znači narušavanje zakonitosti, jer se odgađanje plaćanja može odobriti samo u zakonom propisanim uslovima, koji su dosta restriktivni i koji su postavljeni samo u cilju izvršavanja poreskih zakona.⁷⁵

5.2. Razlozi za načelo zakonitosti

Postoje brojni razlozi da se struktura poreskog sistema i dažbine koje čine strukturu poreskog sistema regulišu isključivo zakonom, a najznačajniji su:

(1) Obezbeđuje se zaštita i štiti dažbinski obveznik od subjektivizma i samovolje državnog aparata. Ustavom se određuje fiskalni suverenitet i daje ovlaštenje da određeni javno-pravni kolektiviteti uvode, utvrđuju i naplaćuju poreze ili druge dažbine, odnosno ustav im daje subjektivno poresko pravo, ali isto tako određenim ustavnim odredbama to pravo se ograničava. Primjera radi, svi Ustavi u Bosni i Hercegovini jamče nepovredivost ljudskog dostojanstva. Na osnovu tog principa oporezivanja je oslobođen egzistencijalni minimum, bez obzira na načelo opštosti oporezivanja, što se utvrđuje zakonskim opisom poreskog činjeničnog stanja u odnosu na konkretnu dažbinu. Zakon o porezu na dohodak građana u Republici Srpskoj, kao i zakoni u Federaciji Bosne i Hercegovine i Brčko Distrikta, koji regulišu porez na dohodak u vidu poreske olakšice, predviđaju da su oslobođeni plaćanja poreza na dohodak pojedinci čija visina dohotka ne prelazi određen iznos na osnovu podataka Zavoda za statistiku ili propisuju umanjenje poreske osnovice, zavisno o broju izdržavanih članova domaćinstva. U prilog zaštite ljudskog dostojanstva, ali i kriterijuma koji definišu socijalne ciljeve oporezivanja, kod prinudne naplate poreskog duga kao predmet izvršenja izuzeti su namještaj fizičkih lica i ostalo pokućstvo i odjeća koji nisu velike vrijednosti, a koji predstavljaju skromno domaćinstvo. Iz istih razloga, kad su predmet izvršenja plate, naknade, nadnice i penzija, zakonom se garantuje iznos koji ne može biti predmet pljenidbe.⁷⁶

⁷⁵ Pitanje odgođenog plaćanja poreskog duga po osnovu indirektnih poreza regulisano je članom 34 Zakona o postupku indirektnog oporezivanja „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 89/05 i 100/13. U Republici Srpskoj, Federaciji Bosne i Hercegovine i Brčko Distriktu zakonima o poreskoj upravi.

⁷⁶ Zakonom o postupku prinudne naplate indirektnih poreza objavljenim u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 89/05, utvrđeno je da u slučaju kada su predmet pljenidbe plate, naknade, nadnice i penzije, predmet pljenidbe može biti samo 20% od neto iznosa navedenih primanja, s tim da primalac ima pravo da zadrži 250,00 KM mjesecno.

(2) Zakon može odrediti anuitetno izmirenje poreske obaveze prema državnoj zajednici, što omogućuje planiranje i obavljanje ekonomskih aktivnosti obveznika na duži rok.

(3) Zakone donosi predstavničko tijelo (parlament, odnosno skupština), što znači da je prilikom utvrđivanja dažbina ostvarena maksimalna demokratičnost odlučivanja.

(4) Uređivanje dažbina zakonom omogućuje optimalnu sigurnost i stabilnost u obezbjeđivanja sredstava za zadovoljavanje javnih potreba.

5.3. Kodifikacija dažbinskih (fiskalnih) zakona

Dažbinski (poreski i drugi fiskalni zakoni) manje ili više su brojni, s obzirom na heterogenost samih dažbina, podložni su čestim promjenama koje nameće ekonomski, socijalni, pa i fiskalni razlozi. Uz to još brojniji su podzakonski opšti akti kojima se razrađuje i konkretizuje materija pojedinih dažbina. To nameće potrebu da se s vremena na vrijeme (prilikom vršenja važnijih promjena) vrši kodifikacija fiskalnih propisa u jednom ili što manjem broju pravnih akata. Kodifikaciju vrše u nekim zemljama skupštine, a u drugim Vlada na osnovu posebnog ovlaštenja. To se čini i donošenjem prečišćenih tekstova poreskih i drugih dažbinskih zakona, po pravilu onda kada nastanu veće teškoće u praćenju izvršenih izmjena i dopuna zakona, bilo uslijed njihove brojnosti, bilo zbog proteka dužeg perioda vremena u kome su izmjene i dopune vršene. Kodifikacija fiskalnih zakona u Bosni i Hercegovini nije izvršena ni u Republici Srpskoj, ni u Federaciji Bosne i Hercegovine, niti kodifikacija fiskalnih zakona iz oblasti indirektnih poreza. Radi se o mnogobrojnim pojedinačnim zakonima (npr. oblast indirektnih poreza reguliše 12 sistemskih zakona i preko 80 podzakonskih propisa), objavljenih u različitim brojevima službenih glasnika, što otežava primjenu zakonske regulative i zaposlenim u poreskim službama i upoznavanje poreskih obveznika sa zakonskom regulativom.

GLAVA III

STRUKTURA PORESKOG SISTEMA

1. STRUKTURA PORESKOG SISTEMA

Strukturu poreskog sistema čine raznovrsni oblici dažbina (fiskaliteta) putem kojih država po osnovu svoje poreske vlasti ostvaruje javne prihode. Uopšteno posmatrajući, osnovne karakteristike dažbina, koje čine strukturu poreskog sistema, sastoje se u sljedećem:

(1) *To su obavezna (prinudna) davanja.* Jednostrano ih utvrđuje država ili federalna jedinica na osnovu fiskalnog suvereniteta kojim raspolaže (utvrđenog ustavom). Zakonom se ustanovljavaju, a uvode i naplaćuju na način i pod uslovima utvrđenim zakonom i drugim podzakonskim aktima. To su materijalne obaveze u novčanom obliku koje se moraju izvršavati pod prijetnjom prinude i sankcija. Kod dažbina se ne zasniva građansko-pravni, već javno-pravni odnos, odnos utvrđen zakonom.

(2) *Besporvatna su davanja.* To nije kreditni oblik izdavanja novca. Putem dažbina se vrše akti finansiranja, vrši se plaćanje-izdavanje novca bez akata razmjene. I kada se vezuje za protivčinidbe državnih organa (kao što je to slučaj sa taksama), visina dažbine je po pravilu neekvivalentna vrijednost činidbe i ne definije se na osnovu te vrijednosti (ili ne samo na osnovu nje).

(3) *Prihodi od dažbina po pravilu se koncentrišu u budžetu,* odnosno čine opštu masu sredstava za zadovoljavanje javnih potreba. Ne vezuju se za pojedinu uslugu, zadatak ili funkciju društveno-političkih zajednica ili za koristi koje se postižu zadovoljavanjem potreba.

(4) *Služe za zadovoljavanje opštih društvenih,* odnosno javnih ili državnih potreba, a ne za ostvarivanje pojedinačnih ili ličnih mjerljivih interesa i potreba.

Bez obzira na pojedinosti svakog poreskog sistema, kada su u pitanju vrste dažbina (fiskaliteta), koje čine strukturu određenog poreskog sistema, u najširem smislu dažbine koje su karakteristične za sve sisteme su:⁷⁷ (1) porezi, (2) carine, (3) doprinosi, (4) takse i (5) naknade.

⁷⁷ Popović, D, navedeno djelo, str. 11.

2. POREZI

2.1. Pojam i osnovne karakteristike poreza

Porez predstavlja osnovni i najznačajniji oblik dažbine u okviru poreskog sistema jedne države. Definiciju poreza najpričasnije daje prof. dr Jovan Lovčević: „*Porez je instrument javnih prihoda kojim država ili drugi javno-pravni kolektiviteti od subjekata koji se nalaze pod njenom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva bez neposredne protivnaknade, radi pokrivanja svojih finansijskih potreba i ostvarivanja drugih javnih ciljeva (ekonomskih, socijalnih, kulturnih, zdravstvenih, ekoloških i slično).*” Iz navedene definicije poreza proizlaze određena pravna obilježja, koja istovremeno predstavljaju osnovne kriterijume razgraničenja poreza od drugih oblika dažbina.⁷⁸ Ta osnovna obilježja su: (1) prinudni karakter poreza, (2) derivativnost poreza, (3) odsustvo direktnih protivnaknada, (4) novčani karakter poreza i (5) podmirivanje javnih rashoda.

(1) *Prinudni karakter poreza* ogleda se u tome što država porezima umanjuje raspoloživi dohodak, odnosno imovinu fizičkih i pravnih lica. Plaćanje poreza je za poreske obveznike žrtva koju su dužni da podnesu. Iako se u demokratskim društvima vodi računa o tome da namjene radi kojih se uvode porezi, kao i samo uvođenje poreza, imaju legitimitet (izglasavanje odgovarajućeg zakona u parlamentu ili pak izjašnjavanje na referendumu), to ne znači da svaki građanin podržava uvođenje određenog poreza, niti rashode koji se njime finansiraju. Porezi su apsolutno obavezna davanja, država određuje koji su osnovi za oporezivanje (dohodak, imovina, bavljenje određenim djelatnostima) i sva lica kod kojih se steknu ovi uslovi po zakonu su poreski obveznici, oni ne mogu izbjegći poresku obavezu i dužni su da plate porez. Druge vrste dažbina, npr. takse i carina, su relativna obavezna davanja, jer obveznici imaju mogućnost izbora da li će koristiti uslugu države ili ne. Samo u nekim situacijama plaćanje takse je nametnuto zakonom (npr. taksa za registraciju vozila), znači da je prinudni karakter takse blaži od poreza, jer u većini slučajeva uspostavljanje odnosa između taksenog obveznika i države zavisi od dobre volje taksenog obveznika da li će koristiti određene usluge države.

Međutim, treba imati u vidu da prinudni karakter poreza ne dolazi do izražaja prilikom uvođenja, odnosno uspostavljanja javno-pravnog odnosa. Prinudni karakter poreza dolazi do izražaja tek u slučaju neizmirivanja

⁷⁸ Raičević, B, Javne finansije, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005. godine, str. 100 i Andđelković, M, Poresko pravo, Centar za publikaciju Pravnog fakulteta u Nišu, 1999. godine, str. 25.

dospjele poreske obaveze, u postupku prinudne naplate poreskog duga, ali i tada uz poštivanje određenih načela, radi zaštite dostojanstva poreskog dužnika.⁷⁹ Opravданje za prinudni karakter poreza nalazi se u osnovnoj namjeni poreza, uvodi se u opštem interesu, služi za zadovoljenje javnih potreba, tako da je elemenat prinude legalan i dopušten, iako je to za poreske obveznike žrtva koju su dužni da podnesu.

(2) *Derivativnost poreza* ogleda se u tome što država od fizičkih i pravnih lica nad kojima ima fiskalni suverenitet oduzima bilo dio novoostvarene vrijednosti u godini u kojoj se obavlja oporezivanje, bilo dio akumulisane novoostvarene vrijednosti iz prethodnih godina (imovina), radi prikupljanja sredstava za finansiranje javnih potreba. Drugim riječima, država kroz oporezivanje na osnovu zasnovanog jednostranog upravnog odnosa izvodi svoju ekonomsku snagu, obezbjeđuje svoje prihode iz ekonomske snage onih subjekata nad kojim ima fiskalni suverenitet.⁸⁰ Upravo zbog ovakvog načina obezbjeđivanja javnih prihoda, porezi nisu rezultat ekonomske aktivnosti države, oni su derivativni, „izvedeni“ prihodi, za razliku od onih sredstava koje država sama ostvaruje bilo na osnovu svoje privredne aktivnosti ili recimo prava vlasništva (originarnih, izvornih javnih prihoda).

(3) *Kod poreza*, za razliku od takse, gdje takseni obveznik dobija tačno određenu protivnaknadu - uslugu, nematerijalne prirode, ne postoji nikakva neposredna veza između plaćenog poreza i koristi koju poreski obveznik ima prilikom korišćenja javnih dobara, odnosno između plaćenog poreza i rashoda koji se podmiruju oporezivanjem nema korelacije, niti je korist koja rezultira iz porezom finansiranih rashoda vezana za iznos plaćenog poreza. Kod poreza je prisutna opšta korist, koja nije uslovljena visinom plaćenog poreza, niti se ona može neposredno uočiti i ako postoji. Sredstva prikupljena oporezivanjem, država koristi za podmirivanje svojih potreba u brojnim oblastima društvenog života (spoljna odbrana, državna uprava, oblast obrazovanja, zdravlja, socijalnog stanja i sl.). Plaćanjem poreza definiše se i konkretno realizuje princip solidarnosti i humanosti u najširem smislu.⁸¹

⁷⁹ U postupku prinudne naplate radi se o naplati poreskog duga, a ne ispunjenju poreske obaveze, jer istekom roka dospjelosti (takov termin se koristi u poreskom pravu) obveznik pada u dužničku docnju i upravo je to situacija kada je poreski obveznik i poreski dužnik, tako da se prije nastupanja roka dospjelosti radi o obvezniku poreza i poreskoj obavezi, a istekom roka dospjelosti o poreskom dužniku i poreskom dugu. Opširnije: Anđelković, M., navedeno djelo, strana 133 i pogledati: <http://www.Ins.bg.ac.yu/prof/Materijali/prezentacija/>; Ilić - Popov, G., Poresko pravo.

⁸⁰ Anđelković, M., navedeno djelo, str. 27.

⁸¹ Anđelković, M., navedeno djelo, str. 29.

(4) *Novčani karakter poreza* ogleda se u tome da je porez novčano davanje, utvrđuje se u novčanim jedinicama i ubire u novcu. Međutim, postojanje mogućnosti da se ovaj oblik dažbine u pojedinim slučajevima ispuni i u naturi, odnosno radom (npr. kod poreza na prihode od poljoprivrede i šumarstva, kod samodoprinosa i slično), samo je izuzetak koji potvrđuje pravilo da se savremeni porezi ubiru u novcu.

(5) *Jedna od ključnih karakteristika poreza je da se prikupljaju u „opštem interesu”* i da se prikupljenim sredstvima obezbeđuje finansiranje javnih rashoda, odnosno obezbeđuje se potrošnja koja je drugačija nego što bi bila da je izostala javna intervencija. Da nisu bili podvrgnuti oporezivanju, privreda i stanovništvo bi koristili raspoloživi dohodak za određene namjene i u određenim proporcijama, saglasno svojim prioritetima i odlukama. Oporezivanjem je izvršena realokacija ekonomskih resursa i obezbijeđeno finansiranje javnih rashoda koji su u konkretnoj državi uslovljeni političkim, kulturnim, istorijskim i mnogim drugim okolnostima. Koji će se javni rashodi i u kojoj mjeri finansirati u određenoj državi (npr. vojska, policija, sudstvo, zdravstvo, školstvo i drugo) zavisi od čitavog niza različitih činilaca, kao što su politički, ekonomski, istorijski, kulturni, socijalni i drugi faktori. U svakom slučaju, poreskim prihodima se finansiraju javna dobra čiji su korisnici opet lica koja su zapravo obezbijedila te prihode, tj. koja su platila porez. Osim navedenih karakteristika poreza, u literaturi se sreću još neke karakteristike poreza kao što su:⁸² nepovratnost poreza, princip teritorijalnosti poreza, nedestiniranost poreza i drugo. Na primjer, ne postoji pravo na povraćaj poreza. Obaveznost davanja znači da se obveznik odriče jednog dijela svoje ekonomске snage u korist države, bez mogućnosti da mu se novčana sredstva bilo kada vrate. Na osnovu fiskalnog suvereniteta država postaje vlasnik sredstava koja su prikupljena oporezivanjem, vrši se prenos sredstava iz režima privatne u oblik državne svojine, dok se poreski obveznik trajno i definitivno lišava tih sredstava. Za razliku od poreza kod javnog zajma, uplatilac javnog zajma se privremeno lišava sredstava koja se poslije određenog vremena vraćaju uz kamatu.

2.2. Opravdanje poreza

Pitanje opravdanosti poreza oduvijek je bilo predmet pažnje i teorije i prakse javnih finansija. Na davanje odgovora koji su to razlozi da se pod prijetnjom države zahvata dio ekonomске snage poreskih obveznika poslužilo je više teorija, a najprihvaćenija u teoriji javnih finansija je *teorija suvereniteta*. Ova teorija se zasniva na tezi da je uvođenje, utvrđivanje i

⁸² Raičević, B, navedeno djelo, str. 102.

naplata poreza atribut suverenosti države. Plaćanje poreza omogućava nesmetano odvijanje zajedničkog života ljudi u određenoj državi. Teorija suvereniteta insistira da je svaki građanin dužan da svojim sredstvima doprinosi izvršenju zadatka države srazmjerno svojim mogućnostima. Ta sposobnost se pokazuje u obveznikovom dohotku, u njegovoj imovini ili potrošnji.⁸³

Pored teorije suvereniteta, teorija javnih finansija poznaće i *teoriju ekvivalencije* - koja opravdanje poreza nalazi u tome da je to cijena koju državlјani pristaju da plate da bi u razmjenu dobili korist (usluge) od države.⁸⁴ Zatim se navode teorija sile, teorija žrtve, teorija obaveze.

2.3. Ciljevi oporezivanja

U finansijskoj teoriji, a i praksi, govori se o postojanju i realizaciji dva cilja oporezivanja.⁸⁵ Prvi je fiskalni cilj oporezivanja i sastoji se u potrebi i obavezi da se obezbijede dovoljna sredstva za finansiranje javnih rashoda. Osim realizacije fiskalnog cilja oporezivanjem se može realizovati čitav niz ciljeva, koji se mogu nazvati ekstrafiskalnim ciljevima oporezivanja (ekonomski i socijalni).⁸⁶

Porezima se može na različite načine uspješno uticati na ekonomsku snagu obveznika, kako građanina, tako i pravnog lica, i to primjenom pojedinog poreskog oblika ili primjenom cjeline sistema i politike poreza.⁸⁷ Uvođenjem pojedinih poreskih oblika, promjenama u visini poreskih stopa, politikom podsticajnih mjeru, proširivanjem kruga poreskih obveznika i slično mogu se uz fiskalne ciljeve ostvariti i ciljevi ekonomske, političke, socijalne, zdravstvene, populacione, stambene, naučne, kulturne ili neke druge politike države.

(1) *Ekonomski ciljevi* mogu da budu mikroekonomske i makroekonomske prirode. Mikroekonomski ciljevi oporezivanja u suštini se svode na podršku konkretnim subjektima (fizičkim i pravnim licima) u realizovanju njihovih aktivnosti (podsticaji pojedinim privrednim granama, stimulacija stranih ulaganja, podsticaji u nedovoljno razvijenim područjima i drugo).

⁸³ Lovčević, J, Institucije javnih finansija, Službeni list SFRJ, Beograd, 1997. godine, str. 96.

⁸⁴ Jelčić, B, navedeno djelo, str. 105.

⁸⁵ Raičević, B, navedeno djelo, str. 119.

⁸⁶ Raković, M, Javne finansije i finansijsko pravo, Pravni fakultet, Banja Luka 2003. godine, str. 38.

⁸⁷ Raičević, B, navedeno djelo, str. 120.

Makroekonomski ciljevi oporezivanja realizuju se djelovanjem na osnovne makroekonomiske agregate (stabilnost cijena, puna zaposlenost i uravnoteženje platnog bilansa).

(2) *Socijalno-politički ciljevi* oporezivanja, kao ekstrafiskalni ciljevi, ogledaju se u nastojanjima države da smanji razlike u materijalnom i socijalnom položaju poreskih obveznika, posebno preko redistributivnih funkcija poreza (diferencirano oporezivanje prometa proizvoda i usluga, standardni odbici, poreski krediti, poreska oslobođenja i drugo). Ova socijalno-politička dimenzija oporezivanja manifestuje se u činjenici da se mijenjaju apsolutni i relativni iznosi (veličine) ekonomске snage koja je predstavljala osnovicu za oporezivanje. U prvo vrijeme u okviru socijalno-političkih ciljeva oporezivanja spontano i *ad hoc* uključivane su i odgovarajuće dimenzije demografskih, odnosno populacionih ciljeva i zadataka.⁸⁸

Primjena različitih mjera fiskalne politike kojima se omogućava povlašten položaj porodica sa više djece ili se pak jače opterećuju neki pojedinci (npr. neoženjene i neudate osobe, osobe iznad određene starosne dobi, udovci ili udovice bez djece ili sa samo jednim djetetom), može u kombinaciji s nekim drugim mjerama biti podsticaj za sklapanje brakova i povećanje nataliteta, ali i obrnuto. Na ovaj način se porezima djeluje na populacionu politiku zemlje, što može da bude od velikog značaja, jer je biološko obnavljanje stanovništva uslov cjelokupne reprodukcije.⁸⁹

Ostali ciljevi oporezivanja su raznorodni. Među njima su svakako danas aktuelni demografski ciljevi (poreske olakšice za porodice s većim brojem djece, porez na neženje, neudate i slično). Nisu zanemarivi ni zdravstveni ciljevi oporezivanja (izuzimanje oporezivanja prometa lijekova, zdravstvenih usluga i slično).

(3) *Politički ciljevi* oporezivanja u savremenim razvijenim tržišnim privredama rijetko se kad otvoreno formulišu. Međutim, ne može se poreći da mnoge ekonomski ili socijalno inspirisane mjere poreske politike imaju značajne političke implikacije. U periodu značajnijih socijalnih previranja (poslije ratova, revolucija i dr.) politički ciljevi poreza mogu doći i u prvi plan. Na primjer, vanredni porezi na imovinu uvođeni su u mnogim zemljama poslije Drugog svjetskog rata (npr. u Francuskoj, Belgiji i dr.) sa ciljem da se de facto konfiskuje dobit ratnih profitera, u bivšem SSSR početkom tridesetih godina seljaci su primoravani da pristupe kolhozima i na taj način što se

⁸⁸ Raković, M, navedeno djelo, str. 98.

⁸⁹ Raičević, B, navedeno djelo, str. 121.

kolhozno domaćinstvo teretilo sa 9 rubalja, inokosno sa 27, a kulačko sa 314 rubalja, u nacističkoj Njemačkoj postojao je porez na Jevreje i dr.⁹⁰

Uvođenjem raznih mjera poreske politike, kojima se daje povlašten položaj porodicama sa više djece ili kojima se jače opterećuju pojedinci (neoženjeni i neudate osobe, udovci i udovice) i porodica bez djece ili s jednim djetetom, uz primjenu drugih mjera, može se uticati na ostvarivanje ciljeva demografske politike u onim zemljama u kojima je niska stopa nataliteta. U drugim državama pak cilj poreske politike može biti smanjenje nataliteta.

Porezima se može podsticati stambena izgradnja (oslobađanje od obaveze plaćanja poreza, odnosno davanje određenih olakšica), unapređivati kulturna i sportska djelatnost, pomagati ostvarivanje ciljeva obrazovne, kulturne, sportske, ekološke, zdravstvene politike, itd. Oporezivanjem se može podsticati određena aktivnost, npr. visoko poresko opterećenje prometa nekih alkoholnih pića, uvođenje izvoznih carina i visokih uvoznih carina, visoko oporezivanje prihoda iz dopunskog rada, kako bi se povećalo zapošljavanje i dr. Porezi u prvom slučaju stimulišu poreske obveznike na određeno (željeno) ponašanje, a u drugom se slučaju javljaju kao surogat za administrativnu zabranu.⁹¹

Međutim, u novije vrijeme (kraj 20. vijeka) porezi kao instrumenti nefiskalne politike koriste se sve manje, a u teoriji se sve snažnije ističe, te u praksi sprovodi opredjeljenje prema kojem poreze treba koristiti u prvom redu kao instrumente fiskalne politike.

2.4. Klasifikacija poreza

Savremeni poreski sistem počiva na konceptu poreskog pluralizma, postojanju od 10 do 30 poreskih oblika, što je zahtijevalo određenu klasifikaciju poreza, koja je izvršena u tri pravca: (1) prema pravilima OECD, (2) klasična klasifikacija, i (3) ekonomska klasifikacija.

Klasifikacija poreza i isticanje karakteristika pojedinih poreskih oblika omogućava i istraživanje: 1) prednosti pojedinih poreza; 2) nedostataka pojedinih oblika poreza; 3) adekvatnost broja poreskih oblika; 4) određivanja ciljeva koji se mogu odobriti kroz djelovanje pojedinih poreskih oblika, kao i njihovu primjenu u poreskoj i ekonomskoj politici; 5) međunarodna oporezivanja, strukture i djelovanja poreskog sistema i tarife.

⁹⁰ Opširnije: Lovčević, J., navedeno djelo, str. 83.

⁹¹ Popović, D., navedeno djelo, str. 322.

2.4.1. Klasifikacija poreza prema pravilima OECD

Prema klasifikaciji OECD porezi su razvrstani u šest osnovnih grupa:⁹²

- 1) porezi na dohodak, profitne i kapitalne dobitke,
- 2) doprinosi za socijalno osiguranje,
- 3) porezi na fond plata i radnu snagu,
- 4) porezi na imovinu,
- 5) porezi na dobra i usluge,
- 6) ostali porezi.

Klasifikacija OECD smatra se najpotpunijom međunarodnom klasifikacijom koja je sačinjena 60-ih godina i koja je danas u širokoj upotrebi. Osnovni smisao međunarodnih klasifikacija poreza, kao instrumenata za obezbjeđivanje javnih prihoda, je stvaranje mogućnosti za komparativne analize postojećih poreskih oblika savremenih država.

2.4.2. Klasična klasifikacija poreza

Najznačajniji oblici poreza prema klasičnoj klasifikaciji su:

- (1) objektni (realni) i subjektni (personalni) - kriterijum podjele je predmet oporezivanja,
- (2) analitički i sintetički - kriterijum je obuhvatnost određene poreske situacije,
- (3) opšti i namjenski, prema definisanom cilju namjene,
- (4) porez po odbitku i porez prema prijavi, zavisno od organizaciono-tehničkog načina uvođenja, utvrđivanja i naplate,

⁹² OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) – Međunarodna regionalna organizacija zapadnoevropskih zemalja osnovana je 1960. godine, kao pravni sljedbenik Organizacije za evropsku ekonomsku saradnju (OEEC), koja je postojala još od 1948 godine, radi saradnje na obnovi ratom razorenih zemanja Evrope. Zemlje članice su: Australija, Austrija, Belgija, Kanada, Danska, Finska, Francuska, Njemačka, Grčka, Island, Irska, Italija, Japan, Luksemburg, Holandija, Novi Zeland, Norveška, Portugal, Španija, Švedska, Svajcarska, Turska, Velika Britanija i SAD. Maja 1994. godine primljen je i Meksiko, a od sredine 1996. godine članice OECD su postale i Koreja, Češka, Slovačka, Mađarska i Poljska. Do 1992. godine SFR Jugoslavija je imala poseban status u ovoj međunarodnoj organizaciji, učestvujući u pojedinim njenim aktivnostima još od 1961. godine. Poslije raspada SFR Jugoslavije OECD je odlučila da ne prizna kontinuitet SR Jugoslavije, pa je tako tokom 1992. godine SFRJ je prestao status pridruženog člana. Glavni zadatak ove organizacije je da koordinira državama članicama u pogledu ekonomskog razvoja i otklanja prepreke u međusobnoj razmjeni, podstiče ekonomsku saradnju, koordinira ekonomsku politiku njenih članica u pravcu održavanja finansijske stabilnosti i proširuje međunarodnu trgovinu i uopšte saradnju. Opširnije: Raičević, B., navedeno djelo, str. 89, i Popović, M., navedeno djelo, str. 73.

(5) neposredni (indirektni) i posredni (direktni) porezi u zavisnosti od izvora oporezivanja.

2.4.3. Ekonomска klasifikacija poreza

Za razliku od klasične klasifikacije poreza, ekonomска klasifikacija više odgovara savremenim poreskim sistemima. Kriterijum podjele i kod ove klasifikacije je izvor oporezivanja, odnosno imovina, prihodi i rashodi (potrošnja). Ova podjela je identična podjeli poreza na neposredne i posredne poreze, tako da se u neposredne poreze ubrajaju porezi na imovinu i porezi iz prihoda, a u posredne poreze porezi iz rashoda.⁹³

Prema ekonomskoj klasifikaciji porezi se dijele na:

1) poreze na imovinu, koji se u zavisnosti od toga da li pogađaju imovinu kao izraz ekonomске snage poreskih obveznika, ekonomsko-pravni saobraćaj imovine ili se imovina tretira kao povećanje ekonomске snage, javljaju u obliku: poreza na imovinu u statici, poreza na imovinu u dinamici i poreza na uvećanu vrijednost imovine,

2) porezi iz prihoda, gdje se svrstavaju porez na dohodak fizičkih lica i porez na dobit pravnih lica,

3) porezi iz rashoda (porezi na potrošnju) koji nastaju trošenjem ostvarenog dohotka, gdje se svrstavaju: porez na promet, akcize, carine i fiskalni monopolji.

Poreski sistem u Bosni i Hercegovini se temelji na ekonomskoj klasifikaciji poreza, koja je identična podjeli poreza na indirektne (posredne) i direktne (neposredne) poreze. Indirektni porezi za svoj izvor imaju potrošnju i čine strukturu sistema indirektnih poreza, dok porezi koji za svoj izvor imaju prihode i imovinu čine strukturu sistema direktnih poreza, odnosno strukturu poreskog sistema entiteta i Brčko Distrikta.

3. CARINE

3.1. Pojam i uloga carine

Carina je osnovna uvozna dažbina koja se naplaćuje na robu koja se uvozi u carinsko područje, izvozi iz tog područja ili prevozi preko carinskog područja. Carina je nastala kao vrsta dažbina koju su naplaćivali vladari, feudalci, crkva ili gradovi na robu u unutrašnjem prometu (npr. taksa, mostarina, putarina i dr.). Po svojim osnovnim karakteristikama svrstava se u

⁹³ Opširnije: Raković, M., navedeno djelo, str. 124.

grupu indirektnih (posrednih) poreza. Može se posmatrati kao vrsta dažbina koja tereti potrošnju, uračunava u cijenu robe i prevaljuje na krajnjeg potrošača, tako da carinski obveznik nije definitivno carinski destinator, nego je destinator carinske obaveze potrošač, a to obilježje označava carinu kao oblik poreza na promet, kao i niz drugih obilježja koja karakterišu porez na promet (carine, kao i porezi imaju obveznika, predmet, osnovicu i stopu).

3.2. Razlike između carine i poreza

Međutim, iako se smatra oblikom poreza na promet, između carina i poreza na promet postoje određene razlike, koje se ogledaju u sljedećem:

1) obaveza plaćanja carine nastaje kad predmetna roba pređe carinsku liniju, dok kod ostalih poreza ta činjenica ne igra nikakvu ulogu,

2) porezom na potrošnju po pravilu oporezuje se roba namijenjena krajnjoj potrošnji, a carinom se terete sve robe i usluge (naravno, sem onih koje su oslobođene plaćanja carine),

3) osnovni zadatak poreza je pribavljanje sredstava za prikupljanje javnih prihoda, dok carine nemaju fiskalni cilj kao primarni, već predstavljaju i bitan instrument za ostvarivanje ekonomsko-političkih ciljeva, zatim bitan su instrument spoljnotrgovinske politike u zaštiti domaće proizvodnje i instrument za ostvarivanje socijalnih ciljeva.

3.3. Ciljevi uvođenja carina

Ciljevi uvođenja carina mogu biti fiskalne, ekonomske i socijalne prirode.

Istorijski gledano carine su prvobitno uvođene u poreski sistem države isključivo zbog fiskalnih ciljeva, odnosno ubiranje sredstava za alimentiranje javnih potreba. Sve do velike ekonomske krize tridesetih godina XX vijeka carine su imale primat na fiskalnom planu.

Sa pojavom i jačanjem državnog intervencionizma u privredi, carine dobijaju značaj kao primarne ekonomske funkcije, tako da se carinom štiti domaća privreda ili određena privredna grana od inostrane konkurenциje. U finansijskoj teoriji veoma je teško odvojiti čisto ekonomske od fiskalnih ciljeva. Ovdje se javlja bitna razlika u pogledu ciljeva uvođenja carina između razvijenih zemalja i zemalja u razvoju. Naime, u ukupnim dažbinskim prihodima participiraju carine od 0,1% (Belgija) do 1,9% (Holandija) u privredno razvijenim zapadnoevropskim zemljama i SAD-u (1,2%).⁹⁴ Međutim, zemlje u razvoju, gdje spada i Bosna i Hercegovina, u znatno većoj mjeri se koriste carinama nego privredno razvijene zemlje. Ove zemlje suočene sa problemom kako da pove-

⁹⁴ Trklja, M, Finansijsko pravo Knjiga 1. Pravni fakultet, Novi Sad, 1998. godine, str. 286.

ćaju privredni rast koriste carine kao značajno sredstvo tog rasta i ekonomске politike u cjelini. Prihodi od carina u ovim zemljama dostižu čak 20 i više odsto od ukupnih fiskalnih prihoda.

Carine su veoma važan instrument spoljno-trojinske politike, kojim se može uticati na formiranje i mijenjanje odnosa troškova i cijena na domaćem tržištu, a preko cijena na kompoziciju uvoza i izvoza, na ravnotežu trgovinskog i platnog bilansa, na ubrzanje ili kočenja razvoja određene privredne grane, tražnju, potrošnju i dr.

Socijalni ciljevi uvođenja carina ogledaju se u tome da se kroz sniženje carina na određene proizvode, koji su bitni za životni standard određenih društvenih slojeva, djeluje na stimulisanje potrošnje, zaposlenosti i dr.

Međutim, i pored ostvarivanja mnogobrojnih ciljeva koji se mogu postići uvođenjem carina, ističu se i negativni aspekti koji se ogledaju u tome što carine ograničavaju razvoj međunarodne trgovine, što su nepravedne (jer više pogadaju siromašne slojeve stanovništva), što doprinose održavanju visokih troškova proizvodnje, itd.

3.4. Efekti carina

Pored toga što se uvođenjem carina mogu postići različiti ciljevi, carina u jednoj zemlji može imati različite efekte, u zavisnosti od uslova djelovanja, kao i od željenog cilja djelovanja. Međutim, efekat carina se ipak ogleda u odnosu na ograničavanje uvoza ili na podsticanje izvoza.

3.4.1. Uticaj carine na uvoz i domaću proizvodnju

Carina, po pravilu, djeluje na smanjenje uvoza. Usljed poskupljenja inostrane robe za iznos carine povećava se tražnja domaće robe, usljed čega pada uvoz inostrane robe. U kom obimu će se smanjiti uvoz, to zavisi prije svega od cijena domaće robe, mogućnosti da domaća proizvodnja zadovolji potrebe na domaćem tržištu i dr. Ukoliko postoje svi uslovi za efikasno djelovanje carine (realnost kursa, uravnatežena ponuda i tražnja i dr.), propisane carine djelovaleće na smanjenje uvoza. Ako ti uslovi ne postoje, tada će carina imati ograničeno dejstvo na uvoz.

Carina može uticati na domaću proizvodnju na više načina, i to: 1) povećanjem cijena uvozne robe koja se istovremeno proizvodi u dotičnoj zemlji raste potražnja robe na domaćem tržištu, što utiče na porast proizvodnje domaće robe i 2) povećanjem carina na sirovine i drugi reprodukcioni materijal za proizvodnju domaće robe utiče se na povećanje troškova proizvodnje do-

maće robe, a time ne smanjuju konkurentske sposobnosti u odnosu na inostrano tržište, što će se odraziti na smanjenje domaće proizvodnje.

U kom će stepenu porasti ili se smanjiti domaća proizvodnja zavisi prije svega od visine inostranih cijena, visine domaćih cijena i visine carine. Ako je inostrana cijena veća, a domaća cijena niža, tada će domaća proizvodnja porasti više i obrnuto.

3.4.2. Uticaj carine na cijene

Carina može uticati na cijene na različite načine, i to:

- 1) carina utiče na cijene - tačno za iznos carine,
- 2) carina utiče na cijene - za manji iznos od carine, i
- 3) carina utiče na cijene - za veći iznos od carine.

Carina neće uticati na cijene na domaćem tržištu u slučaju kada postoji dovoljna domaća proizvodnja i to po stabilnim cijenama, tako da uvozne carine ne utiću na zavisnost domaćeg tržišta od inostranih cijena. Pored toga, i kada ne postoji dovoljna količina domaćih proizvoda, carina može da ne utiče na cijene ako inostrani prodavac snizi prodajnu cijenu za iznos carine.

Cijene na domaćem tržištu mogu da se povise tačno za iznos carine kada proizvodnja i potrošnja zavise od uvoza, a troškovi proizvodnje su konstantni, tj. ne mogu da se snize.

Međutim, cijene na domaćem tržištu mogu da se povećaju za manji iznos od carine ako troškovi proizvidnje nisu konstantni, već mogu da se snize povećanjem produktivnosti ili na drugi sličan način.

U slučaju kada poraste tražnja na domaćem tržištu, a nedovoljna je ponuda iz uvoza, tada cijene mogu porasti i za veći iznos od visine uvoznih carina.

3.4.3. Kumulativno dejstvo carine

Carina po pravilu ne djeluje samo na uvoz, cijene, proizvodnju i proizvod na koji je uvedena, već istovremeno djeluje i na druge faktore, kao i na proizvode koji su povezani sa proizvodnjom proizvoda za koji je uvedena carina. Ovakvo dejstvo carina naziva se kumulativnim dejstvom, koje može biti *horizontalno i vertikalno*.

Horizontalno dejstvo carine ogleda se u dejstvu na supstitute proizvoda za koje je uvedena. Na primjer, ako se uvede visoka carina za kamione do 5 tona nosivosti, tada će se naglo povećati uvoz kamiona od 10 tona. Sa druge strane, prekomjeran uvoz kamiona od 10 tona smanjiće potražnju kamiona od 5 tona, tako da će horizontalno dejstvo carine biti suprotno od dejstva koje se željelo postići.

Vertikalno dejstvo ogleda se dejstvom carine ne samo na finalne proizvode, već i na sirovine i drugi reprodukcioni materijal od kojih se proizvode finalni proizvodi. Na primjer, pored uvođenja zaštite na kamione, treba uvesti zaštitu i za proizvodnju motora, šasija, guma za kamione i drugih dijelova kamiona. Zaštita osnovnog proizvoda vertikalno utiče na zaštitu niza drugih proizvoda.

4. DOPRINOSI

4.1. Pojam i opšte karakteristike doprinosa

Doprinosi su oblik dažbina kojima se prikupljaju javni prihodi destiniranih karaktera, a koji se po nekim svojim karakteristikama razlikuju i od poreza i od taksa. Ono što im daje obilježje dažbine je činjenica da se ustanovljuaju, utvrđuju i naplaćuju samo na osnovu zakona.

Prepostavke koje treba ispunjavati jedan finansijski instrument, da bi imao karakteristike doprinosa, su:

- 1) postojanje stvarne ili moguće (prepostavljene) koristi koju određen krug korisnika ima od aktivnosti države i drugih javno-pravnih tijela,
- 2) visina obaveze plaćanja doprinosa zavisi od troškova koje država ima kada obavlja određene aktivnosti ili od vrijednosti posebne neposredne koristi koju imaju obveznici doprinosa od usluga države i drugih javno-pravnih tijela,
- 3) doprinosi imaju obvezni karakter, i
- 4) obaveza plaćanja doprinosa nije inicirana zahtjevom obveznika.⁹⁵

4.2. Razlike u odnosu na poreze i takse

Doprinosi imaju određenih sličnosti s porezima i taksama, ali se od tih instrumenata prikupljanja javnih prihoda i razlikuju. Od poreza se razlikuju po tome što obveznici doprinosa imaju neposrednu korist od rada državnih organa, a visina obaveze u plaćanju doprinosa nema opšti značaj, nego tereti ograničeni krug lica koja imaju neposrednu korist od rada državnih organa.

Doprinosi se razlikuju od takse po tome što obavezu plaćanja doprinosa nisu inicirali obveznici plaćanja doprinosa i što je za te obveznike proistekla neka materijalna korist od određene aktivnosti državnih organa, koja su ovlašćena da obavljaju određenu aktivnost (npr. od zajednica socijalnog osiguranja).

⁹⁵ Opširnije: Jelčić, B, O doprinosima, Zbornik Pravnog Fakulteta u Zagrebu, broj 3-4, Zagreb, 1964. godine, str. 175-182.

4.3. Opravdanje za plaćanje doprinosa

Opravданје за plaћање doprinosa налази се у чинjenici што одређени круг лица има непосредну корист од рада државних органа и других органа које држава овласти да пружају одређене услуге. Тако, на пример, обавеза plaćanja doprinosa настаје за власника зграде или земљишта оnda kada se izgradi put ili uvede električna struja, kanalizacija ili други комунални прикључци, па se na taj način poveća cijena земљишта, stambenih zgrada i других грађевinskih objekata ili kada se zbog promjene namjene poljoprivrednog u грађевinsko земљиште poveća njegova vrijednost i sl. Vlasnici земљишта koje se izgradnjom nasipa štiti od poplave ili vlasnici zgrada koji su svoje грађevinske objekte vezali uz električnu, plinsku, vodovodnu ili kanalizacijsku mrežu, kao i друга лица која имају непосредну корист од рада државних и других органа требају učestvovati (djelomično ili потпуно) u трошковима nastалим при обављању navedene aktivnosti државе.

U savremenim државама у оквиру система јавних прихода posebno je naglašen значај doprinosa за социјално осигуранje. Ovo je из разлога што социјално осигуранje представља poseban вид заštite коју друштво пружа грађанима од економских и социјалних пoteškoća које могу nastati услед значајног сmanjenja njihove економске snage (прихода), zbog болести, повреда на раду, незапослености, invalidnosti, starosti. Механизми прикупљања средстава и начини финансирања ових ризика врše се у оквиру система обавезног социјалног осигуранја који се финансира из обавезних доприноса запослених и послодавца, уз eventualnu dodatnu подршку државе из budžeta, односно из poreskih прихода. Обавезни доприноси се uplaćuju u posebne fondove из којих се финансирају социјална давања која обveznici ostvaruju по основу posebnih zakona, u trenutku kada осигурани slučaj nastupi, i то automatski, bez provjeravanja eventualnih осталих прихода осигураника.

Неke земље nemaju систем обавезног социјалног осигуранја (Australija, Novi Zeland), već социјалну sigurnost svojih грађана ostvaruju kroz različite vidove социјалне помоći која се финансира из poreskih (budžetskih) средстава. Čak i u nekim земљама које имају систем обавезног социјалног осигуранја (Švedска) постоје posebni vidovi социјалног осигуранја (социјалне помоћи) који се финансирају из budžeta. Ovo se prvenstveno odnosi на лица која из било којег разлога не могу да уživaju pogodnosti које пружа систем социјалног осигуранја или су средства која по том основу ostvaruju nedovoljna. За razliku od социјалног осигуранја, u većini држава постоји систем социјалне заštite који daje diskreciono право социјалним (држavnim) službama da u оквиру granica utvrđenih zakonom individualno odrede visinu социјалне помоћи, u зависности od svakog конкретног slučaja.

Troškovi socijalnog osiguranja i socijalne zaštite u cjelini, koje jedno društvo pruža svojim članovima, predstavljaju iznos potreban da se izvrše zakonom propisani socijalni transferi i pokriju troškovi administriranja socijalnog osiguranja.

4.4. Sistemi finansiranja socijalnog osiguranja

Sistem doprinosa za obavezno socijalno osiguranje pokriva tri oblasti: *penzijsko i invalidsko osiguranje, zdravstveno osiguranje i osiguranje od nezaposlenosti*. Aktuelni problem finansiranja socijalnog osiguranja u svim oblastima koje pokriva u savremenim državama pokušava se riješiti: povećanjem izdvajanja za te potrebe, efikasnijim trošenjem raspoloživih sredstava kojima raspolažu fondovi socijalnog osiguranja i sužavanjem pojedinih prava kojima su se do sada koristili osiguranici.⁹⁶

5. TAKSE

5.1. Definicija i karakteristike takse

Takse možemo definisati kao oblik dažbine koji se zasniva na ostvarivanju pojedinačnog interesa pružanjem usluga od strane državnog organa ili ovlašćene organizacije. Iz ove definicije proizilaze i osnovne karakteristike takse, koje se ogledaju u sljedećem:

- 1) ustanovljava se zakonom, osnovne elemente (obveznik, predmet, osnovica i stopa) i visinu jednostrano utvrđuje država,
- 2) taksena obaveza, iz nastalog taksenog odnosa, izvršava se po istom postupku kao i obaveza kod poreza, što uključuje i prinudnu naplatu,
- 3) prihodi ostvareni naplatom takse, kao i prihodi od poreza i drugih dažbina, čine opštu masu budžetskih sredstava i služe za podmirivanje javnih potreba,
- 4) takseni odnos se zasniva na ostvarivanju pojedinačnog interesa preko organa državne uprave, u čemu se i ogleda bitna razlika između takse, poreza i drugih dažbina, i
- 5) usluge koje se pružaju fizičkim i pravnim licima u taksenom odnosu mogu se sastojati u činidbama i radnjama tih organa (izdavanje izvoda iz matičnih knjiga rođenih, ovjera ugovora, izdavanje uvjerenja o državljanstvu,

⁹⁶ Jelčić, B. i Jelčić, B., Porezni sistem i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998. godine, str. 366.

vođenje sudskog postupka, itd.) ili u davanju posebnih privilegija (pravo na lov, pravo na nošenje oružja, pravo na isticanje firme i dr.).

5.2. Razlike u odnosu na poreze i cijene

Taksa, kao naknada za ostvarivanje pojedinačnog interesa ili za pružanje usluge od strane državnog organa ili od ovlašćene organizacije, bitno se razlikuje i od poreza i od cijene.

Takseni odnos se zasniva inicijativom građana (ili pravnog lica) radi ostvarivanja konkretnog interesa, što se izražava preko zahtjeva državnom organu da mu pruži uslugu adekvatnu tom interesu. Sam građanin se opredjeljuje da li će ostvariti neki interes. Ako se opredijeli da traži uslugu od državnog organa, stupa u takseni odnos i obavezan je da plati taksu za konkretnu uslugu državnog organa ili ovlaštene organizacije, a ne za njihovu djelatnost.⁹⁷ Takseni obveznik je samo onaj subjekt koji koristi zahtjevanu uslugu, s tim da stepen taksenog opterećenja zavisi od obima i strukture korišćenja usluga.

5.3. Taksena načela

Sistem taksa, kao i sistem poreza, mora da počiva na poštivanju određenih načela, a najvažnija su:

- 1) *načelo legaliteta* koje zahtijeva da se takse mogu uvoditi samo na osnovu zakona ili na zakonu utemeljenih akata,
- 2) *načelo opštosti* koje zahtijeva da se takse, kao i porezi i ostale dažbine, generalno određuju za sve unaprijed, a ne od slučaja do slučaja, odnosno različito prema pojedinim licima,
- 3) *načelo jednostavnosti taksene tarife* je tehničke prirode i podrazumijeva da takse tarifa bude jednostavna, da se lako i tačno omogućuje plaćanje propisane takse,
- 4) *načelo nekumuliranja* takse podrazumijeva da za isti spis ili radnju nije moguće, niti dozvoljeno, naplaćivati taksu kumulativno od strane više javno-pravnih lica.

5.4. Elementi takse

Kod takse se pojavljuju termini koji su specifični, drugačiji od onih koji se pojavljuju kod drugih dažbina, a naročito poreza. U sistemu taksa posebno su u upotrebi navedeni elementi:

⁹⁷ „Obavezno je platiti porez, ali je slobodno platiti i ne platiti taksu. Ako se ne zahtijeva pružanje usluge, ne plaća se ništa”. M. Duverger, opet citirano, str. 89.

1) *predmet takse*, što podrazumijeva radnju državnog organa ili neku drugu činjenicu za koju je zakonom ili odlukom nadležnog organa predviđeno i propisano plaćanje takes,

2) *takseni obveznik* je fizičko ili pravno lice na čiji se zahtjev obavlja radnja predviđena u taksenoj tarifi, odnosno zbog koje se preduzimaju radnje za čije je obavljanje propisana obaveza plaćanja takse. Takseni obveznik je lice koje se koristi pravom, predmetom ili uslugom za čije je korišćenje propisana obaveza plaćanja takes,

3) *taksena osnovica* je vrijednost usluge koja služi za obračun takse (na primjer vrijednost spora, vrijednost radnog časa i slično),

4) *taksena stopa* je utvrđeni iznos koji takseni obveznik treba da plati na jedinicu osnovice. Obično se određuje u fiksnom iznosu, u procentu ili paušalno,

5) *taksena tarifa* je sistemski sređen popis radnji, opis korišćenja određenim pravima, uslugama, predmetima i slično, za čije se izvršenje, odnosno korišćenje, naplaćuje taksa,

6) *taksena oslobođanja* mogu u principu da budu lična i predmetna, lična oslobođanja propisana su po pravilu iz socijalnih razloga (loš materijalni položaj taksenog obveznika), a predmetna oslobođanja od plaćanja takse odnose se na pojedine radnje, mjere, korišćenje određenih prava i slično i ne zavise od statusa lica koje je inciralo određenu djelatnost državnog organa, koje se koristi određenim uslugama, pravima itd. (na primjer prijedlozi i prijave podnijeti u javnom interesu, radnje učinjene po službenoj dužnosti), i

7) *takseni sistem*, što predstavlja skup svih taksenih oblika koji su u upotrebi u određenoj zemlji.

U većini sistema, prema vrsti organa koji pružaju usluge, takse se dijele na: administrativne, sudske, komunalne i registracione.

6. NAKNADE

6.1. Pojam naknade

Naknade su relativno novija vrsta javnih prihoda i njihova pojava je uslovljena potrebom rješavanja određenih ekonomskih, urbanih, ekoloških i drugih nefiskalnih ciljeva. Oni su destinirani prihodi, plaćaju ih samo određene kategorije građana ili pravnih lica i ne moraju da budu prihod budžeta. Prihodi od naknade, zavisno od njihovih specifičnosti, pripadaju djelimično ili u cijelini fondovima (fond za šume, fond za vodoprivredu, itd.), određenim javnim preduzećima (direkcija za puteve, javna vodoprivredna

preduzeća, itd.) i budžetima lokalnih jedinica (npr. naknada za korišćenje komunalnih dobara, dio naknade za korišćenje mineralnih voda i sl.).

Naknada je vrsta dažbine koja se vezuje za korišćenje dobara od opštег interesa. Korišćenje puteva, šuma, voda i drugih dobara od opštег interesa uslovjava troškove za njihovo održavanje i revitalizaciju, pa je logično i opravdano da se zahtijeva naknada od strane korisnika tih dobara. U tom smislu naknada je slična cijeni, ali nije cijena, s obzirom da se administrativno utvrđuje i s obzirom da se na individualnom planu teško mogu, a u nizu slučajeva i ne mogu, mjeriti koristi od upotrebe dobara, odnosno troškovi koje izaziva svaki korisnik.

6.2. Osnovna obilježja naknade

Naknade su veoma heterogene. Neke su bliske taksama, a neke porezima ili su to pojedinačni porezi u punom značenju ove dažbine, ali se nazivaju naknadama iz psiholoških ili nekih drugih razloga. Osnovna obilježja naknada su:

1) namjenski karakter naknade predstavlja jedno od bitnih obilježja naknade i po pravilu se usmjeravaju za namjene vezane za predmet ubiranja,

2) naknade za korišćenje dobara od opštег interesa vezuju se za korišćenje tih dobara, a ne za spise i radnje u upravnim stvarima, odnosno za preuzimanje radnji u sudskom postupku, kako je to slučaj sa administrativnim i sudskim taksama,

3) visina naknade se odmjerava u ekvivalentnom iznosu prema troškovima održavanja, revitalizacije i unapređivanja upotrebnih svojstava tih dobara, kao i njihovog obogaćivanja, a po tome je slična cijeni,

4) naknada nije cijena, jer se po pravilu ne može individualizirati stepen korišćenja tih dobara (kako utvrditi koliko je ko koristio ulice, trbove, objekte javne rasvjete, parkove, zelene i rekreativne površine kao komunalna dobra od opšteg interesa ili za upotrebu i korišćenje puteva, osim autoputeva sa naplatnim rampama),

5) prihodi od naknade, zavisno od njihovih specifičnosti, pripadaju djelično ili u cjelini fondovima (fond za šume, fond za vodoprivredu, itd.), javnim preduzećima iz ove oblasti (direkcija za puteve, javna vodoprivredna preduzeća, itd.) i budžetima lokalnih jedinica (npr. naknada za korišćenje komunalnih dobara, dio naknade za korišćenje mineralnih voda itd.).

6.3. Grupe naknada

Naknade se svrstavaju u dvije grupe: naknade za korištenje dobara od opštег intresa i naknade za korištenje dobara lokalnog značaja.

U savremenim sistemima najznačajnije naknade za korištenje javnih dobara od opštег interesa, su: (1) naknade za korišćenje voda, (2) naknade za korišćenje šuma, (3) naknade za korišćenje puteva, (4) naknade za korišćenje zemljišta, (5) naknade za korišćenje prirodnog ljekovitog faktora i (6) naknade za korišćenje rudnog blaga.

U grupi naknada za korištenje dobara lokalnog značaja u većini sistema su: (1) naknada za korištenje gradskog građevinskog zemljišta i (2) naknada za korištenje komunalnih dobara od opštег interesa.

U klasifikaciji poreza OECD, na primjer, godišnja naknada za drumska motorna vozila, traktore i priključna vozila kvalificuje se kao porez na upotrebu dobara.

Elementi naknada se uređuju materijalnim propisima koji uređuju materiju korištenja pojedinih dobara od opšteg interesa (npr. Zakon o šumama, Zakon o vodama, Zakon o građevinskom zemljištu i sl.).

GLAVA IV

OSNOVNI ELEMENTI DAŽBINE

Svaki oblik dažbine ima u većoj ili manjoj mjeri složenu strukturu. Složenost strukture dažbine određuju i osnovni elementi, među kojima su najznačajniji: (1) subjekti dažbina, (2) izvor, (3) predmet, (4) osnovica, (5) stopa, i (6) dažbinska oslobođanja i olakšice.

1. SUBJEKTI DAŽBINE

Za uspostavljanje dažbinskog odnosa, kao spleta specifičnih društveno-ekonomskih, pravnih, političkih, socijalnih i drugih odnosa, neminovno je da postoje dva subjekta, onog ko izdvaja sredstva u obliku dažbine i onog ko ostvaruje fiskalni prihod. Zavisno od uloge subjekta u dažbinskom (fiskalnom) odnosu, razlikujemo dažbinskog povjerioca i dažbinskog dužnika.

2. DAŽBINSKI IZVOR

Dažbinski izvor predstavlja onu ekonomsku vrijednost iz koje obveznik ostvaruje prihod iz koje se podmiruje dažbina. Dažbina je uvijek dio ekonomske snage, a da bi se izvršila dažbinska obaveza neophodan je uslov da postoji ekonomski snaga iz koje će se platiti dažbina. U krajnjoj liniji izvor dažbine može činiti samo onaj dio novostvorene vrijednosti koji prevazilazi društveno-normalne uslove zadovoljavanja potreba obveznika, tj. egzistencijalni minimum, kako bi obveznik mogao egzistirati.

Kod dažbinskog izvora se postavlja pitanje odakle se dažbina plaća. Prema shvatanju savremene ekonomске teorije, kao bliži ekonomski izvori mogu se odrediti dohodak, imovina i potrošnja.

2.1. Dohodak kao izvor dažbine

Savremena nauka o porezima pod pojmom dohotka kao izvora javnih prihoda obuhvata sve prihode kojima se uvećava obveznikova poreska sposobnost i to kako novčana sredstva tako i primanja u naturi, nezavisno od redovnosti njihovog pojavljivanja (npr. odbici igara na sreću ili kapitalni dobici). Isto tako kada se dohodak javlja kao izvor dažbine (porez na dohodak) kod definisanja poreske obaveze polazi se od načela personaliteta, koji podrazumijeva uvažavanje svih ličnih i ekonomskih momenata koji su mogli umanjiti poresku sposobnost obveznika, npr. odbijanje svih izdataka, troškova i tereta vezanih za sticanje dohodaka, tako da se dohodak svodi na kategoriju neto dohodaka.

2.2. Potrošnja kao izvor dažbine (poreza)

Potrošnjom se manifestuje određena ekonomска snaga potrošača koju država zahvata određenim dažbinama na potrošnju (indirektnim porezima). Kao izvor javlja se cijelokupni ekonomski potencijal obveznika koji se manifestuje preko potrošnje (carina, porez na potrošnju, taksa), odnosno porezima se terete izdaci bez obzira kako se i iz kojih izvora pokrivaju⁹⁸ (npr. i lopov će platiti porez na potrošnju ako je kupio neki proizvod ne ulazeći u to kako je došao do novca), tako da je sama potrošnja neposredan izvor dažbina.

2.3. Imovina kao objekat - izvor dažbine

Imovina se zahvata kao izvor poreza jer se pretpostavlja da posjedovanje i raspolažanje različitim materijalnim dobrima može biti relativno pouzdan izraz ekonomске snage njenog vlasnika. Poreski tretman imovine obuhvata različite vrste nepokretnosti (zemljište, zgrade, stanove, kuće za odmor), ali i pokretne stvari kao što su potrošna materijalna dobra (npr. luksuzna umjetnička djela, zbirke i dr.). Pored imovinskog stanja u širem smislu indikatori ekonomске snage mogu biti i imovinska prava (apsolutna prava), čijim se prenosom konstituiše nova ekonomска snaga, kao potencijalni izvor zahvatanja. U savremenim poreskim sistemima u primjeni je tzv. nominalni porez na imovinu, čiji je objekat imovina, ali izvor predstavljaju prihodi, odnosno dohodak obveznika.

3. PREDMET I POKRETAČ DAŽBINE

Kod poreskog izvora se postavlja pitanje odakle se dažbina plaća, a kod dažbinskog predmeta - na šta se plaća. Predmet dažbine je onaj objekat preko koga se manifestuje dažbinska snaga i za koji se vezuje dažbina. To može biti materijalna stvar, ali i činjenica, akt, radnja, postupak ili nešto drugo za šta se vezuje dažbina. Po pravilu je u samom nazivu dažbine označen i njen predmet, pošto je to bitna komponenta same dažbine i najlakše je dažbine identifikovati i razlikovati po predmetu kojem imaju.

Predmet dažbine može biti: pojedina vrsta prihoda, dohodak, prometna ili druga transakcija (kao na primjer nasljeđivanje i poklanjanje imovine), radnja i činidba (kao na primjer kod taksa), imovina, pa i sam obveznik u onim državama gdje je glavarina oblik poreza.

Predmet i izvor dažbine mogu se formalno podudarati. Na primjer, ostvarenio lično primanje je i izvor i predmet dažbine. Dažbina se plaća iz ličnog

⁹⁸ Milojević A. i Trklja, M, navedeno djelo, str. 146.

primanja kao izvora, kao oblika prihoda, ali to lično primanje predstavlja i predmet preko koga se manifestuje poreska snaga.

S druge strane često je slučaj da su izvor i predmet i po formi različiti. Na primjer, kod poreza na promet apsolutnih prava izvor je vrijednost nepokretnosti ili prava, a predmet izvršeni promet uz naknadu, tj. kupoprodajni akt. Ili kod carina izvor je potrošnja, a predmet izvršeni uvoz određenih proizvoda.

Dio predmeta dažbine, prema kojem se utvrđuje dažbinska obaveza, predstavlja dažbinsku jedinicu.⁹⁹ Kod poreza na lična primanja to je svaki iznos utvrđenog i obračunatog za isplatu ličnog primanja, a ne na primjer godišnja ili mjesecna masa primanja. Ili kod poreza na promet - svaki pojedinačni artikal koji je predmet kupoprodajnih odnosa (svako paklo kupljenih cigareta ili sva ka količina kupljenih alkoholnih pića). Kod administrativnih taksa, na primjer, predmet taksi je izdavanje uvjerenja izvodom iz matične knjige rođenih, a tak-sena jedinica je ovdje izdavanje svakog od tih uvjerenja.

Od predmeta dažbine treba razlikovati dažbinski (poreski) pokretač, što predstavlja pravno kvalifikovanu radnju ili stanje, uslijed čega nastaje dažbinski odnos, odnosno, obaveza plaćanja dažbine.¹⁰⁰ Na primjer, kod poreza na nasljeđe ili poklon nije dovoljan uslov za nastanak dažbinske obaveze samo to da je neko primio nasljeđstvo. Nužno je da je to učinjeno pravnovaljanim pravnim aktom, ili kod poreza na promet pokretač dažbine je pravna činjenica da je roba isporučena kupcu.

4. DAŽBINSKA OSNOVICA

Dažbinska osnovica je ona veličina ili neto vrijednost dažbinskog predmeta koja služi za utvrđivanje i obračun dažbinske obaveze. Time se u kvalitativnom i kvantitativnom pogledu vrši konkretizacija dažbinskog objekta ili, najjednostavnije rečeno, to je ono na šta se oslanja porez ili druga dažbina.

Poreska osnovica je prije svega determinisana onim što čine predmeti oporezivanja, pa se uslijed toga mjeri u svakom slučaju količina poreskog predmeta na koji treba precizno primijeniti porez. Na primjer, kod poreza na nasljeđe i poklon osnovicu čini tržišna vrijednost nasljeđene, odnosno na poklon primljene imovine, umanjena za iznos dugova, troškova i drugih tereta koje je obveznik dužan da isplati ili na drugi način izmiri iz nasljeđene ili na poklon

⁹⁹ „Pod poreskom jedinicom podrazumijeva se konkretizovan poreski objekt po kvantitetu i kvalitetu (po broju, težini, površini itd.) - dakle računski zaokruženi dio poreskog objekta (npr. jedan hektar zemljišta; 100 dinara prinosa; 100 kg robe)”. Opširnije: Milojević A. i Trklja, M, navedeno djelo, strana 148.

¹⁰⁰ Opširnije: Matejić, M, Finansije, Zavod za obrazovanje administrativnih kadrova SR Srbije, Beograd, 1978. godine, str. 34.

primljene imovine na dan nastanka poreske obaveze, a predmet je pravo svojine i druga stvarna prava koja se nasljeđuju ili primaju na poklon.

Kod poreza na promet poresku osnovicu čini prodajna cijena proizvoda ili cijena pružanja usluga, a kod carina je to nabavna cijena u inostranstvu sa troškovima transporta do granice i osiguranja.

4.1. Vrste i način utvrđivanja osnovice

Najčešće se osnovica utvrđuje po vrijednosti. To je osnovica *ad valorem*. Za razliku od osnovica koje se utvrđuju po vrijednosti u primjeni su i specifične osnovice (po količini), gdje se osnovica određuje zavisno od specifičnosti predmeta, u dužinskim jedinicama, u jedinicama težine, u jedinicama zapremine ili površine, ali i u komadima, pakovanjima i dr. (npr. utvrđivanje osnovice kod akciznih proizvoda).

Po pravilu se kod opšteg poreza na promet primjenjuje *ad valorem* osnovica, a kod akciza i taksa je specifična. U teoriji i praksi prisutna je podjela osnovice na stvarne i pretpostavljene.

Stvarna osnovica se utvrđuje na osnovu svih relevantnih činjenica koje se tiču dažbinske snage obveznika. U tom slučaju osnovica se utvrđuje na bazi podataka o prihodima ili imovini, kao i troškovima za njihovo ostvarivanje i izdacima koji umanjuju dažbinsku sposobnost. Za ovakav način utvrđivanja osnovice neophodna je uska saradnja obveznika i poreskog organa, kao što je vođenje poreskih knjiga od strane obveznika, prijavljivanje podataka u formi poreske prijave i prikupljanje određenih podataka po službenoj dužnosti. Međutim, kod ovog načina utvrđivanja osnovice često je potrebno da poreski organi vrše, kako kvalitativnu (utvrđivanje valjanosti podataka i izvora iz kojih potiču, njihove tačnosti i računske ispravnosti), tako i kvantitativnu analizu i ocjenu podataka. Kao neodostatak utvrđivanje stvarne osnovice sa aspekta poreskih obveznika ističe se ipak narušavanje privatnog života obveznika i njegovo maltretiranje u vezi sa evidentiranjem i prikupljanjem podataka. Kada je riječ o pravnim licima utvrđivanje stvarne osnovice jedino dolazi u obzir, jer se bez većih teškoća može dolaziti do relevantnih podataka, s obzirom na obvezu ovih lica da knjigovodstveno evidentiraju između ostalih i podatke putem kojih se utvrđuje osnovica.

Pretpostavljena osnovica se utvrđuje na osnovu određenih činjenica prema kojima se definiše mogući, kao pretpostavljeni kvantum osnovice. Javlja se u oblicima *ex officio* utvrđene poreske osnovice i paušalne osnovice.

Pretpostavljena osnovica se javlja u obliku *ex officio* utvrđene osnovice od strane poreskog organa kada poreski obveznik ne podnese poresku prijavu ili

je podnese sa podacima koje odbacuje poreski organ kao nevjerodostojne. Na primjer, poreski obveznik prijavi prodaju nepokretnosti po očigledno nižoj cijeni od stvarne, pa poreski organ službeno utvrđi osnovicu na bazi tržišne vrijednosti nepokretnosti.

Paušalna osnovica se utvrđuje na osnovu samo nekih, što objektivnijih činjenica koje se tiču dažbinskog objekta. Dakle, ne na osnovu svih. Ona je paušalna u tom smislu što je procijenjena, prepostavljena na osnovu određenih elemenata.¹⁰¹ Da bi se izbjegle administrativno-tehničke teškoće, troškovi i maltretiranje obveznika za utvrđivanje stvarne osnovice, pojednostavljuje se postupak i po cijenu da se krajnje objektivno ne utvrđi osnovica. Na primjer, za frizera, pod uslovom da ima mali obim djelatnosti, da ne zapošljava ili ne zapošljava više od tri radnika, bolje je utvrditi osnovicu prema ličnom primanju koje se ostvaruje sličnim radom u odgovarajućem preduzeću, nego obavezivati ga da vodi knjigovodstvo o izvršenim uslugama i troškovima i vršiti kontrolu i analizu brojnih podataka od strane poreskog organa radi utvrđivanja stvarne osnovice.

5. DAŽBINSKA STOPA

Stopa dažbine predstavlja onaj iznos dažbine (veličine dažbinskog tereta) koji je utvrđen za dažbinsku jedinicu, odnosno iznos koji tereti dažbinsku jedinicu. Time se utvrđuje kvantitativni odnos između dažbine i dažbinske jedinice kao dijela dažbinskog predmeta. Može se posmatrati i kao odnos između iznosa poreza i poreske osnovice.

Od veličine dažbinske stope zavisi dažbinsko opterećenje.

Zavisno od toga da li se radi o osnovici ad valorem ili o specifičnoj osnovici, stope se utvrđuju ili u procentu ili u apsolutnom iznosu. Za osnovice po vrijednosti dažbinski teret se utvrđuje u procentu od dažbinske jedinice. Na primjer, na iznos ostvarene dobiti preduzeća porez se utvrđuje u visini koja se dobija primjenom stope od npr. 25%. Kada je riječ o osnovici po količini, onda se stopa utvrđuje u apsolutnom iznosu (akcize kod naftnih derivata, kafe...).

Kod nekih poreza se i ne vrši utvrđivanje osnovice, pa ni stope. Umjesto toga se utvrđuje iznos samog poreza (paušalni porezi). Razumije se, i ovdje se ulazi, na bazi relevantnih činjenica, u procjenu prihoda kao elementa poreske snage, ali uslijed teškoća utvrđivanja osnovice, a tim prije ako se radi o skrom-

¹⁰¹ "Paušalna osnovica se sastoji u procjeni više elemenata koji se uzimaju kao relevantni onima koji su u direktnoj relaciji sa oporezovanom materijom". Opširnije: Andelković, M, navedeno djelo, str. 39.

nim i nestabilnim prihodima, opravdanje je utvrditi sam iznos poreza na direktn način.

5.1. Vrste dažbinskih stopa

U primjeni su dvije osnovne vrste dažbinskih stopa: proporcionalne i progresivne stope.

Proporcionalne stope su one stope koje se ne mijenjaju sa promjenom osnovice. Uvijek su iste, bez obzira na visinu osnovice. Imamo proporcionalnu stopu ako, na primjer, iznosi 2% i na osnovicu od 100, 200, 300, 400, 500 NJ ili na bilo koji drugi njen iznos, tako da dažbinski teret raste srazmjerno porastu osnovice.

Progresivne stope imamo onda kada sa porastom osnovice (sa prelaskom od jedne na sljedeću jedinicu) raste i stopa. Na primjer, ako imamo stopu 2% na iznos osnovice od 100 NJ, 3% na iznos od 100 do 200, a 4% na iznos od 200 do 300 NJ, onda je riječ o progresivnim stopama. Primjenom osnovice naviše mijenja se i stopa, takođe naviše. Ubrzano raste dažbinsko opterećenje, a iznos dažbine se povećava ne samo apsolutno, već i relativno.

Kod proporcionalnih poreza koeficijent fiskalnog opterećenja je konstantan za bilo koju veličinu dohotka podložnog oporezivanju. Međutim, kod progresivnih stopa poreska stopa se utvrđuje u obliku tzv. marginalnih poreskih stopa, kao stope koje se primjenjuju na uzastopne poreske jedinice. Marginalna poreska stopa iskazuje porast poreske obaveze na jedinicu povećanja poreske osnovice.

Vrsta stope se utvrđuje samo zakonom iz razloga što je stopa bitan konstitutivni element ustanavljanja dažbine, ali se zakonom može odrediti da jedinice lokalne samouprave u fiskalnoj sferi odlučuju o visini stopa za dažbine koje uvode na osnovu zakona, ali ne i o tome da li će koristiti proporcionalne ili progresivne stope.

5.2. Prednosti i nedostaci progresivnog oporezivanja

U dosadašnjim teorijskim saznanjima i praktičnim iskustvima pokazalo se da progresivne stope imaju prednosti iz sljedećih razloga:

(1) *Primjenom progresivnih stopa* se mogu ublažiti socijalne razlike, obezbijediti da budu manje razlike u konačno raspoloživim prihodima, dohotku i imovini u odnosu na stanje prije oporezivanja, i da se ionako težak položaj siromašnijih slojeva ne pogoršava samim oporezivanjem ili u znatno manjoj mjeri od imućnijih slojeva.

(2) *Progresivno oporezivanje* omogućuje da se sa manje tenzija dolazi do sredstava za javne potrebe, objektivno su povoljniji uslovi za smanjenost priznate naplate i izbjegavanja ispunjavanja poreskih obaveza, s tim što porezi više nego srazmjerne terete gdje je veća ekonomski snaga.

(3) *Problemi poresko-tehničke prirode* mogu se prevazići odgovarajućim rješenjima u pogledu pojednostavljivanja postupka oporezivanja, koristeći prednosti elektronske obrade podataka.

Kao nedostaci progresivnih stopa u teoriji i praksi navode se:

1) progresivno oporezivanje destimulativno djeluje na privrednu aktivnost obveznika, odnosno dovodi do nezainteresovanosti za rad i nedovoljno angažovanje oporezivih lica,

2) porast progresivnog oporezivanja mora se na određenoj visini zaustaviti, mora se voditi računa o visini poreskog opterećenja, što je složeno pitanje,

3) primjena progresivnih stopa zahtijeva brojniju, edukovanu i tehnički opremljenu poresku administraciju.

6. DAŽBINSKA OSLOBAĐANJA I OLAKŠICE

Primjenom dažbinskih oslobađanja i olakšica vrši se odstupanje od primjene načela opštosti u izmirivanju dažbinskih obaveza.

Dažbinska oslobađanja i olakšice predstavljaju mjeru poreske politike kojom se djeluju na ublažavanje poreskog tereta u odnosu na opšti režim oporezivanja utvrđen zakonom. Dažbinska oslobađanja mogu biti predmeti i lična, a po vremenu trajanja trajna ili vremenski ograničena. Trajna oslobađanja su političke prirode, kao što je oslobađanje od plaćanja poreza strane države i njihove organizacije, međunarodne organizacije, diplomatski predstavnici i slično ili oslobađanja iz socijalno-političkih razloga kada su dažbina oslobođene institucije koje vrše socijalnu djelatnost (organizacije Crvenog krsta).

Privremena dažbinska oslobađanja, koja važe za određeni period vremena, daju se iz ekonomskih razloga u cilju podsticaja ekonomskog razvoja, djelujući na veće zapošljavanje, brži tehnološki progres, stimulisanje izvoza i sl.

Dažbinske olakšice predstavljaju mjeru koja se sastoji u oslobađanju od dijela dažbine, odnosno obveznik plaća dažbinu, ali u nižem iznosu u odnosu na druge obveznike.

POGLAVLJE ČETVRTO

OSNOVNE KARAKTERISTIKE I ELEMENTI PORESKOPRAVNOG ODNOSA

GLAVA I

POJAM I VRSTE PORESKOPRAVNOG ODNOSA

1. POJAM PORESKOPRAVNOG ODNOSA

Poreskopravni odnos je javno-pravni odnos između dvije određene strane, na osnovu kojeg je jedna strana (*poreski povjerilac*) ovlašćena da od druge strane (*poreskog dužnika*) traži određeno davanje, činjenje, nečinjenje ili trpljenje, a druga strana je dužna da to ispunji. Sa stanovišta poreskog povjerioca (država) poreskopravni odnos predstavlja poreski zahtjev, a sa stanovišta poreskog dužnika, on znači poresku obavezu. Određivanje poreskopravnog odnosa u širem smislu kao javno-pravnog odnosa proizilazi iz okolnosti da se prava i obaveze strana u ovom odnosu uređuju isključivo zakonom.

Prema kriterijumu broja subjekata, poreski odnos je dvostrani odnos, zatim to je složeni odnos, jer ima elemente i materijalnog i procesnog odnosa, a i mješoviti pravni odnos, jer i jednoj i drugoj strani pripadaju jednovremeno odgovarajuća prava i primjerene obaveze.

Sadržinu poreskopravnog odnosa čini skup prava i obaveza imovinske i neimovinske prirode. Zavisno od sadržine poreskopravnog odnosa, odnosno da li se radi o pravima i obavezama imovinske ili neimovinske (formalne) prirode, poreskopravani odnos u širem smislu se može javiti u obliku:

- 1) poreskog imovinskog odnosa, odnosno poreskopravnog odnosa u užem smislu, i
- 2) poreskog upravnog odnosa.

No, bez obzira da li se radi o pravima i obavezama imovinske ili neimovinske prirode, poreskopravni odnos predstavlja jedinstvenost poreskopravnog odnosa u širem smislu, koji je okrenut ka jednom cilju, a to je plaćanje poreza.

2. STRANKE U PORESKOPRAVNOM ODNOSU

Stranke u poreskopravnom odnosu su poreski povjerioci i poreski dužnici. Ko su poreski povjerioci objasnili smo u poglavlju koje se odnosi na fiskalni suverenitet.

2.1. Poreski povjerioci

Poreski povjerioci ili aktivni poreski subjekti su nosioci subjektivnog prava, na osnovu kojeg od fizičkih i pravnih lica obezbjeđuju finansijska sredstva, bez neposredne protivusluge radi pokrivanja svojih finansijskih potreba. Polazeći od toga da se u samom ustavu određuje subjektivno pravo određenog javno-pravnog kolektiviteta da uvodi dažbine ili se to pravo kao splet pravnih

odnosa određuje fiskalnim sporazumom, posmatrano u Bosni i Hercegovini povjeroci su Bosna i Hercegovina kada su u pitanju indirektni porezi, Republika Srpska, Federacija Bosne i Hercegovine, kantoni u Federaciji i Brčko Distrikta kada se radi o direktnim porezima i ostalim dažbinama koje se uvode etintetskim zakonima, zakonima kantona i zakonima Distrikta.

Međutim, polazeći od toga da se u finansijskoj teoriji poreski povjeroci nazivaju aktivnim poreskim subjektima, nameće se pitanje da li lokalne zajednice imaju ulogu povjerioca u poreskopravnom odnosu i kakva je uloga fondova kao poreskopravnih institucija u odnosu na doprinose koji su javni prihodi destiniranog karaktera. Na primjer, finansiranje jedinica lokalne samouprave uređeno je u Republici Srpskoj Zakonom o lokalnoj samoupravi, kao što je to pitanje na sličan način riješeno i u Federaciji Bosne i Hercegovine. Odredbom člana 65 navedenog Zakona propisano je da se vlastiti izvori prihoda utvrđuju zakonom i da se jedan dio finansijskih sredstava jedinice lokalne samouprave ostvaruju od lokalnih poreza i takse, čiju stopu na osnovu zakonskog ovlaštenja utvrđuju same jedinice lokalne samouprave. U smislu pripadnosti javnih prihoda, jedinice lokalne samouprave imaju status poreskog povjerioca kada se radi o pripadnosti javnih prihoda od: (1) poreza na imovinu, (2) poreza na prihod od poljoprivrede i šumarstva, (3) poreza na dobit od igara na sreću.

Pored toga jedinice lokalne samouprave imaju ulogu poreskog povjerioca u poreskopravnom odnosu kada se radi o lokalnim taksama (administrativnim i boravišnim) i prihodima od naknada za korištenje prirodnih i drugih dobara, te ulogu poreskog povjerioca, kada se radi o naknadama za korištenje gradskog građevinskog zemljišta, što je i utvrđeno Zakonom o građevinskom zemljištu Republike Srpske. U Federaciji Bosne i Hercegovine, u odnosu na pripadnost javnih prihoda od npr. poreza na imovinu i drugih poreza određenih kantonalnim zakonima o porezima, jedinice lokalne samouprave imaju ulogu poreskog povjerioca, ali i ulogu aktivnog subjekta u poreskopravnom odnosu kada se radi o uvođenju lokalnih taksi (administrativne i boravišne) i određenih naknada.

U odnosu na način finansiranja jedinica lokalne samouprave i pripadnost javnih prihoda od određenih oblika poreza, te zakonsko ovlaštenje da uvode i određuju visinu iznosa administrativne takse i određenih naknada, nedvosmisleno je da ulogu poreskog povjerioca imaju i lokalne zajednice, ali ograničenog karaktera u odnosu na fiskalni suverenitet Republike Srpske i Federacije Bosne i Hercegovine.

Uloga Fonda zdravstva ili drugih fondova u Republici Srpskoj i Federaciji Bosne i Hercegovine, kojima je povjeren samostalno vršenje djelatnosti od

javnog interesa, opravdava delegiranje poreskog zahtjeva i njihovu ulogu poreskog povjerioca kada se radi o prikupljanju prihoda od doprinosa.

2.2. Poreski dužnici

Drugu stranu u poreskopravnom odnosu predstavljaju fizička i pravna lica koja ispunjavaju zakonom propisane uslove u pogledu sticanja prihoda, posjedovanja imovine, obavljanja različitih transakcija i drugih manifestacija ekonomske snage. Uzimajući u obzir javnopravnu prirodu ovog odnosa, proizilazi da oni imaju pravno slabiju volju, po samoj prirodi poreske stvari.

Pojam poreskih dužnika obuhvata sve subjekte koji u procesu oporezivanja obavljaju različite vrste radnji u cilju izvršavanja poreske obaveze (ispunjena poreskog duga).

2.2.1. Poreskopravna sposobnost poreskih dužnika

Poreskopravna sposobnost, koju fizička lica stiču rođenjem, a pravna lica upisom osnivačkog akta u sudske registre, može se označiti kao primarna pravna sposobnost u materiji oporezivanja. Ona je neophodan, ali ne i dovoljan uslov za sticanje svojstva poreskog dužnika, koji je vezan za ispoljavanje ekonomske snage. Poreska obaveza je po pravilu lična i ne može se prenosi na druge subjekte. Od ovog pravila u poreskom pravu postoje dva izuzetka. Moguće je najprije da država poreskim zakonom kod nekih poreskih oblika izričito propiše odgovornost članova uže porodice za neizmirene poreske obaveze obveznika. U drugom slučaju smrt se javlja kao događaj, odnosno pravna činjenica za koju poresko pravo vezuje nastanak poreske obaveze nasljednika.

Državljanstvo, prebivalište i boravište čine skup okolnosti u vezi sa poreskim obveznikom, koje mogu da utiču na sticanje, vršenje i zaštitu njegovih poreskih prava. Ove činjenice su istovremeno značajne za određivanje obima rasprostiranja poreske obaveze na različite subjekte u pravu i kao odlučujuće kod sukoba poreskih jurisdikcija. Međutim, u većini savremenih poreskih sistema uveden je pojam „rezidenta”, čime je stvorena mogućnost za napuštanje klasičnog teritorijalnog principa u oporezivanju i baziranje oporezivanja na faktičkoj, realnoj osnovi. To sa aspekta poreske vlasti znači da su sva lica koja žive i privređuju na teritoriji određene države, nezavisno od državljanstva, dužna da plaćaju porez po propisima te države. Fiskalno rezidentstvo se stoga pojmovno šire određuje od prebivališta. Status fiskalnog rezidenta utvrđuje se na osnovu činjeničnog stanja (sticanja dohodaka i drugih uslova), nezavisno od legalnosti boravka u određenoj državi, tako da fiskalno rezidentstvo predstavlja činjenični koncept, a ne pravni pojam.

S obzirom da je za svojstvo poreskog obveznika bitno sticanje statusa rezidenta, različite države na različite načine, u svojim propisima ili u sudskej praksi, određuju kriterijume prilikom određivanja fiskalnog rezidenstva.¹⁰² Ukoliko neko lice ima stalno mjesto stanovanja u dvije države, a nije moguće odrediti u kojoj državi ima sjedište svojih životnih interesa ili u slučaju kada lice ni u jednoj državi nema stalno mjesto stanovanja, prednost se daje onoj državi u kojoj ima tzv. uobičajeno mjesto stanovanja (zavisi od učestalosti boravka u odnosnim državama).¹⁰³ Treba napomenuti da su ova pitanja vezana za sukob poreskih jurisdikcija načelno regulisana modelima međunarodnih konvencija o dvostrukom oporezivanju, a bliže uređivanje poreskih odnosa sa stranim elementom predmet je bilateralnih ugovora između država o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja. U većini savremenih poreskih sistema, kod određivanja rasprostiranja poreske obaveze nerezidenta, relevantnim se javlja izvor dohotka (teritorija) kao odlučujuća činjenica sukoba poreskih jurisdikcija. Opšteprihvaćeno pravilo u savremenim poreskim sistemima je da lica koja su rezidenti neke države podliježu neograničenoj poreskoj obavezi, odnosno svojstvo poreskog obveznika stiču po osnovu dohotka ostvarenog na teritoriji te države i u inostranstvu.

2.2.2. Vrste poreskih dužnika

Neka fizička i pravna lica predstavljaju stranku poreskog imovinskog odnosa, a istovremeno mogu (ali i ne moraju) biti i stranka poreskog upravnog odnosa (poreski obveznik, poreski placac, poreski destinatar, poreski jamac). S druge strane poreski posrednik ili neka lica mogu biti stranka samo poreskog upravnog odnosa (npr. vlasnik prostorija čiji se pretres vrši u postupku poreske kontrole, a nije poreski obveznik). Imajući u vidu različitu ulogu lica koje će biti pozvano da izmiri poresku obavezu, u poresko-pravnom odnosu razlikujemo sljedeće kategorije:

(1) *Poreski obveznik* predstavlja ono fizičko ili pravno lice koje je dužno da plati porez. Poreski obveznik je istovremeno i poreski dužnik, ali poreski dužnik (budući da predstavlja širu kategoriju) ne mora biti poreski obveznik. Potrebno je imati u vidu da se u poreskim zakonima i u literaturi izrazi poreski

¹⁰² U američkom poreskom sistemu koristi se osam različitih kriterijuma za podvrgavanje američkih državljanima poreskim obavezama na dohodak ili kapital. To su: rezidentstvo, domicil, državljanstvo, bračni status, izvor dohodaka, lokacije imovine, vremensko prilagođavanje i status korisnika imovine. Opširnije: Anđelković, M., navedeno djelo, strana 113.

¹⁰³ Opširnije: Popović, D., Međunarodno poresko planiranje, Finansije, 5-6/89, Beograd, 1989. godine, str. 245.

obveznik i poreski dužnik često upotrebljavaju kao sinonimi. Poreski obveznik može u poreskopravnom odnosu da učestvuje preko svog punomoćnika ili zakonskog zastupnika.

(2) *Poreski platac* je ono fizičko ili pravno lice koje zakon obavezuje da obračuna i uplati dugovani porez. To može biti sam poreski obveznik, ali i neko drugo lice. Takvo drugo lice je najčešće isplatilac određenog prihoda koji se oporezuje (poslodavac koji isplaćuje zaradu, odnosno platu, banka koja isplaćuje kamatu, korporacija koja isplaćuje dividendu itd.). Poreski platac nije poreski obveznik, jer postupa za račun obveznika, ali ga zakon obavezuje kao poreskog dužnika, predviđajući da jamči za naplatu svih onih poreza kod kojih je predviđena naplata po odbitku.

(3) *Poreski destinator* je ono lice koje je po intenciji zakonodavca pozvano da snosi poreski teret, tj. čiju bi ekonomsku snagu (iskazanu kroz dohodak ili imovinu) porez trebalo da umanji. Poreski destinatar može biti poreski obveznik, ali je moguće, a u praksi se to nerijetko dešava, da to bude sasvim drugo lice. Ovakvo razdvajanje poreskog obveznika i poreskog destinatara postoji kod indirektnih poreza (npr. porez na promet). Namjera je zakonodavaca kod ove vrste poreza da poreski teret snosi krajnji potrošač (kupac), a ne prodavac koji je određen za poreskog obveznika. Lice koje je porez *de facto* pogodio, bilo da je to poreski obveznik, poreski destinatar ili neko treće lice, u finansijskoj literaturi se naziva nosiocem poreskog tereta ili konačnim placem poreza. Nosilac poreskog tereta (konačni platac poreza) ne predstavlja zakonsku kategoriju, u pitanju je lice koje je ekonomski (faktički) pogodjeno porezom i on kao takav nije učesnik poreskopravnog odnosa.

(4) *Poreski jamac* je ono lice koje na osnovu zakona ili na fakultativnoj osnovi odgovara za poresku obavezu drugog lica, poreskog obveznika.

3. PORESKI IMOVINSKI ODNOS

Poreski imovinski odnos predstavlja najznačajniju komponentu poreskopravnog odnosa u širem smislu, njegovo jezgro, pa se naziva poreskopravnim odnosom u užem smislu. Poreskopravni odnos u užem smislu tiče se cjelokupnosti u poreskim zakonima utvrđenih imovinskopravnih odnosa (zahtjeva i korespondirajućih obaveza) između ovlaštenih javnopravnih tijela i fizičkih i pravnih lica, što i čini sadržinu ovog odnosa. Osnovna karakteristika poreskog imovinskog odnosa je da predmet predstavlja obavezu davanja, za razliku od poreskog upravnog odnosa u kojem predmet čini obaveza činjenja, nečinjenja i trpljenja.

Zahtjevi i obaveze imovinske prirode, s obzirom na njihovu korespondenciju, mogu se razvrstati na sljedeći način:

- 1) glavni poreski zahtjev (poresko potraživanje), odnosno glavna poreska obaveza,
- 2) zahtjev za odgovornošću, odnosno obaveza iz odgovornosti,
- 3) zahtjev za sporedna poreska davanja (zatezna kamata, troškovi prinudne naplate) odnosno obaveza na sporedna poreska davanja,
- 4) zahtjev da se izvrši povrat više plaćenog ili pogrešno plaćenog poreza, odnosno obaveza povrata poreza,
- 5) zahtjev za korištenje poreskog kredita, odnosno obaveza poreskog organa da odobri poreski kredit,
- 6) zahtjev za poresku refakciju, odnosno obaveza poreske refakcije.¹⁰⁴

Primjera radi, imovinski poreski odnos kod indirektnih poreza sa aspekta posmatranja glavnog poreskog zahtjeva i glavne poreske obaveze utvrđen je zakonima koji regulišu ove oblike poreza. Ostali poreski zahtjevi i njima korespondirajuće poreske obaveze regulisani su Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja i Zakonom o postupku prinudne naplate indirektnih poreza, za slučaj da poreski dug nije izmiren u redovnom postupku, odnosno u zakonom predviđenom roku za izmirenje poreskog duga.

3.1. Razlike između poreskog imovinskog odnosa i građanskopravnog odnosa

Poreskopravni odnos u užem smislu (poreski imovinski odnos) i građanskopravni odnos imaju nešto zajedničko, a to je imovinski elemenat. Razlike su, međutim, veoma značajne, a kao suštinske i osnovne ističu se:¹⁰⁵

(1) Građanskopravne norme su dispozitivne prirode (mada postoje u praksi i relativno brojne kogentne norme građanskog prava, čiju primjenu stranke ne mogu isključiti), što znači da je u najvećem broju slučajeva građanskopravni odnos prepušten slobodnoj volji stranaka, stranke slobodno odlučuju da li će stupiti u građanskopravni odnos, utvrđuju prava i obaveze iz tog odnosa, slobodno odlučuju o izmjeni prava i obaveza iz tog odnosa. Nasuprot građanskopravnom odnosu, kod poreskopravnog odnosa u užem smislu sloboda volje postoji samo za jednu stranu, za državu. Država sama i bez pristanka pojedi-

¹⁰⁴ Refakcija predstavlja povrat prethodno plaćenog poreza na dodatu vrijednost pri izvozu oporezivog prometa ili ukoliko poreski obveznici po svojoj mjesечноj poreskoj prijavi utvrde da je veći iznos ulaznog poreza od iznosa izlazne poreske obaveze za isti period. Članovi 52 do 54 Zakona o porezu na dodatu vrijednost, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 9/05, 35/05 i 100/08.

¹⁰⁵ Opširnije: Vasil J. Grivčev, Finansije i finansijsko pravo SFRJ, Opšt deo, Samoupravna praktika, Skoplje 1984. godine, str. 59-61.

načnog poreskog obveznika donosi poreske zakone i utvrđuje poresku obavezu kad god dođe do ostvarenja zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja.

(2) Građanskopravne norme po pravilu, uz određena odstupanja, dovode stranke u pravnom odnosu u pravno jednake položaje. One ne ovlašćuju nijednu stranu da svoju volju sproveđe bez obzira na volju druge strane, odnosno postoji odnos među ravnopravnim stranama, za razliku od subjekata u poreskopravnom odnosu gdje ne postoji ravnopravnost, već odnos podređenosti na strani poreskog dužnika.

(3) Kod dvostranih teretnih ugovora važi pravilo da se prestacije ugovorenih strana nalaze u ekvivalentnom odnosu, uz odstupanje samo do zakonom određene granice (koncept prekomjernog oštećenja). U poreskopravnom odnosu ovaj princip uopšte ne važi, pri plaćanju poreza ne postoji nikakva relacija između njegove visine i koristi koju prilikom korišćenja javnih dobara koja se njime finansiraju ima poreski obveznik.

(4) Subjekt građanskopravnog odnosa koji ne izvrši svoju obavezu biće izložen sankciji koja po pravilu nije usmjerena na taj subjekt, već na njegovu imovinu (umanjivanje imovine), s ciljem da se uspostavi ugroženo, narušeno ili povrijeđeno pravo titulara, a ne da se kazni obveznik građanskopravnog odnosa. Kod poreskopravnog odnosa sankcija može biti i imovinska (novčana kazna) i personalna (kazna zatvora). Na primjer, poreski obveznik koji ne izvrši poresku obavezu, ukoliko se ostvari zakonski opis krivičnog djela ili prekršaja, može biti podvrgnut i novčanoj kazni i kazni zatvora ako se radi o poreskom krivičnom djelu alternativno ili kumulativno. Cilj takvih sankcija je da se poreski obveznik prisili da na vrijeme i u potpunosti ispuni svoju poresku obavezu.

(5) U građanskopravnom odnosu titularu je u većini slučajeva dopušteno da na nekog drugog prenese svoje subjektivno pravo ili svoju obavezu (ako je povjerilac saglasan s tim), kao i da se odrekne svog prava, što znači da građanska prava i obaveze nisu u načelu pravnom normom vezani za titulara. Nasuprot tome u poreskopravnom odnosu važi princip neprenosivosti prava i obaveza, s tim što ovaj princip nije apsolutan, ako se imaju u vidu određena odstupanja pod uslovima predviđenim u zakonu. Na primjer, kada se radi o izmirenju poreske obaveze po osnovu indirektnih poreza, zakonom je utvrđeno da se u slučaju smrti poreskog dužnika naplata utvrđene obaveze može vršiti od nasljednika samo do visine vrijednosti naslijedene imovine (član 19 Zakona o postupku indirektnog oporezivanja).

(6) U građanskopravnom odnosu važi pravilo, uz određene izuzetke, da se zaštita prava ostvaruje po privatnoj inicijativi, a ne po službenoj dužnosti nekog državnog organa. Imalač prava u načelu slobodno odlučuje hoće li traži-

ti zaštitu svoga prava kada je ono povrijedeno ili ugroženo. U poreskopravnom odnosu zaštita se ostvaruje ex officio, kad god je ostvaren zakonski opis poreskog prekršaja, odnosno krivičnog djela i poreski organi imaju obavezu da preduzimaju radnje u tom pravcu (podnošenje izvještaja tužilaštvu, podnošenje zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka, izdavanje prekršajnog naloga).

3.2. Nastanak poreske obaveze

Nastanak poreskog potraživanja, odnosno poreske obaveze u užem smislu, nastupa kada se u realnom životu desi događaj koji se može podvesti pod zakonski opis poreskog činjeničnog stanja. Momenat nastanka poreske obaveze određuje se za svaki oblik poreza posebno.

3.2.1. Nastanak poreske obaveze kod indirektnih poreza

Kod poreza na dodatu vrijednost poreska obaveza nastaje u momentu kad se izvrši jedna od radnji koja bude najranija:¹⁰⁶

- 1) isporuka dobara ili vršenje usluga,
- 2) izdavanje fakture,
- 3) plaćanje ili djelimično plaćanje izvršeno prije izdavanja fakture,
- 4) po isteku poreskog perioda,
- 5) pri uvozu dobara u carinsko područje Bosne i Hercegovine nastankom carinskog duga (a to je dan prihvatanja carinske deklaracije, dan nezakonitog unošenja robe u carinsko područje, dan nezakonitog uzimanja robe ispod carinskog nadzora i dr.), a ako te obaveze nema, na primjer zbog carinskog oslobađanja, danom u kojem bi nastala obaveza plaćanja tog duga da oslobađanje nije pruženo.¹⁰⁷

Kod akciza poreska obaveza nastaje u trenutku izdavanja računa o prodaji, odnosno u trenutku isporuke proizvoda drugom licu ako je isporuka obavljena prije izdavanja računa. Prilikom uvoza akciznih proizvoda u carinsko područje Bosne i Hercegovine obaveza nastaje u trenutku carinjenja akciznih proizvoda i isporuke u slobodne carinske zone i specijalizovana skladišta. Za duvanske prerađevine obaveza nastaje podnošenjem zahtjeva za štampanje akciznih markica, a za alkoholna pića preuzimanjem akciznih markica.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Članovi 17, 18 i 19 Zakona o porezu na dodatu vrijednost.

¹⁰⁷ Članovi 193 i 194 Zakona o carinskoj politici Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 57/04, 51/06, 93/08, 54/10 i 76/11. Novi Zakon o carinskoj politici Bosne i Hercegovine u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 58/15.

¹⁰⁸ Član 22 Zakona o akcizama u Bosni i Hercegovini, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 49/09, 49/14 i 60/14.

3.2.2. Nastanak poreske obaveze kod direktnih poreza

Na osnovu poreskog zakonodavstva Republike Srpske, Federacije Bosne i Hercegovine i Brčko Distrikta poreska obaveza, kao osnovna sadržina poreskog imovinskog odnosa, kod direktnih poreza nastaje u različitim momentima, zavisno od pravnih ili ekonomskih činjenica koje predstavljaju konkretizaciju poreskopravnog odnosa.

Obaveza po osnovu poreza na nepokretnosti nastaje danom kada poreski obveznik stekne ili počne da koristi nepokretnosti, zavisno od dana koji je ranije nastupio.¹⁰⁹

Poreska obaveza u odnosu na nasljeđe nastaje danom pravosnažnosti rješenja o nasleđivanju. Poreska obaveza u odnosu na poklon nastaje danom zaključenja ugovora o poklonu, a ako ugovor nije zaključen u pismenoj formi – danom prijema poklona. U situaciji kada rješenje o nasljeđivanju, druga sudска odluka ili ugovor o poklonu nisu prijavljeni poreskom organu ili poreska prijava nije podnijeta blagovremeno o ovim činjenicama, smatraće se da je poreska obaveza nastala danom saznanja nadležnog poreskog organa o poklonu ili nasleđivanju.

Poreska obaveza kod poreza na prenos absolutnih prava nastaje danom zaključenja ugovora o prenosu prava svojine i drugih absolutnih prava, a dan zaključenja ugovora smatra se dan kada su ugovorne strane ovjerile svoje potpise na ugovoru u sudu. Ako se prenos absolutnih prava vrši na osnovu ugovora o doživotnom izdržavanju, poreska obaveza nastaje danom smrti primaoca izdržavanja. Ako se prenos absolutnih prava vrši na osnovu odluke suda, odnosno rješenja nadležnog upravnog organa, poreska obaveza nastaje danom pravosnažnosti te odluke, odnosno danom konačnosti tog rješenja.

Obaveza poreza na dobit privrednih društava u Republici Srpskoj i obaveza poreza na dobit u Federaciji Bosne i Hercegovine i Brčko Distriktu nastaje danom otpočinjanja obavljanja djelatnosti, na šta upućuju zakonske odredbe o obavezi podnošenja poreske prijave. Na primjer, član 39 stav 3 Zakona o porezu na dobit u Republici Srpskoj glasi: „*Pravno lice koje se prvi put registruje kao poreski obveznik dužno je da podnese poresku prijavu sa procjenom dobiti do kraja poreske godine u roku od 30 dana od dana početka obavljanja poslovne djelatnosti*“.¹¹⁰

¹⁰⁹ Član 5 Zakona o porezima na nepokretnosti, „Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 91/15 i kantonalni zakoni o porezu na promet nekretnina, npr. član 12 Zakona Županije zapadnohercegovačke „Narodne novine“, broj 17/99.

¹¹⁰ Zakon o porezu na dobit objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 94/15. Na ista zakonska rješenja u Federaciji Bosne i Hercegovine upućuje odredba članom 41.

Obaveza poreza na dohodak nastaje na nekoliko različitih načina, u zavisnosti od vrste prihoda koje obveznik ostvaruje. Kod ličnih primanja poreska obaveza nastaje: (1) danom zasnivanja radnog odnosa, kada lična primanja imaju oblik zarade, plate ili sličnih primanja, (2) danom zaključenja ugovora o povremenom ili privremenom obavljanju poslova, kada lična primanja imaju oblik naknade iz ovakvog ugovora.

Kod prihoda od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, poreska obaveza nastaje danom ostvarivanja prihoda.¹¹¹

Kod prihoda od nepokretnosti poreska obaveza nastaje danom zaključivanja ugovora o zakupu nepokretnosti, kao i kod prihoda od davanja u zakup pokretne imovine.

Kod dobitaka od igara na sreću poreska obaveza nastaje danom isplate dobitka.

3.3. Vrijeme ispunjenja poreske obaveze

Predmet poreske obaveze čini davanje u obliku novčane sume, odnosno poreski dug. Pojedini autori ukazuju da se razlika između poreske obaveze i poreskog duga može ustanoviti s obzirom na dospjelost poreza, tako da se prije dospjelosti govori samo o poreskoj obavezi, a poslije dospjelosti o poreskom dugu.¹¹² Dospjelost u poreskom pravu predstavlja svojstvo poreskog duga da mu je nastupio rok za ispunjenje. Kod poreza na dodatu vrijednost dospjelost nastupa onog dana kada je zakonom propisano da poreski obveznik podnosi poresku prijavu, a to je 10 dana po isteku poreskog perioda za koji se porez na dodatu vrijednost obračunava (jedan kalendarski mjesec).¹¹³ Kod akciznih priozvoda, kada se obaveza obračunavanja akcize vrši u trenutku izdavanja računa o prodaji ili u trenutku isporuke proizvoda drugom licu, dospjelost nastupa u roku od pet dana po isteku sedmice u kojoj je obavljen promet. Za duvanske prerađevine i alkoholna pića dospjelost nastupa u trenutku preuzimanja poreskih markica, odnosno u trenutku preuzimanja kontrolnih markica. Vrijeme ispunjenja poreske obaveze kod indirektnih poreza, zatim kod određenih oblika direktnih poreza, kao što je slučaj kod poreza na dobit, poreza na imovinu, poreza na upotrebu dobara u Republici Srpskoj, određeno

Zakona o porezu na dobit „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 97/07, 14/08 i 39/09.

¹¹¹ Član 59 Zakona o porezu na dohodak u Republici Srpskoj „Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 60/15.

¹¹² Opširnije: Popović D, i Ilić - Popov, G, navedeno djelo, strana 56.

¹¹³ Članovi 38 i 39 Zakona o porezu na dodatu vrijednost i član 80 Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatnu vrijednost.

je zakonom koji regulišu ove oblike poreza. Druga situacija javlja se kod pojedinih poreza (porez na nasljeđe i poklon, porez na prenos apsolutnih prava), gdje se vrijeme ispunjenja određuje rješenjem nadležnog poreskog organa, odnosno dospjelost nastupa istekom roka koji je naveden u samom rješenju. Primjera radi, porez na nasljeđe i poklon ili porez na prenos nepokretnosti i prava dospijeva u roku od 15 dana od dana nastanka poreske obaveze. Za razliku od slučaja kada je vrijeme ispunjenja poreske obaveze određeno zakonom ili istekom roka koji je određen poreskim rješenjem, kod poreza koji se plaćaju po odbitku poreski dug dospijeva istovremeno sa nastankom poreske obaveze. Na primjer, porez na lična primanja, na prihode od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, prihodi od davanja u zakup pokretne imovine.

3.3.1. Posljedice neplaćanja poreskog duga

Glavna obaveza poreskog obveznika, koja korespondira glavnom zahtjevu iz poreskog imovinskog odnosa, je da prije isteka roka dospjelosti plati poreski dug. Ukoliko se ne plati poreski dug u zakonom određenom roku, odnosno istekom dana dospjelosti, poreski obveznik pada u dužničku docnju, čije su posljedice trojake:

(1) Postavlja se zahtjev za sporedna poreska davanja, odnosno nastaje obaveza poreskog dužnika za sporedna poreska davanja. Primjera radi, Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja to je plaćanje zatezne kamata po stopi od 0,06% dnevno za svaki dan zakašnjenja, plaćanje jednokratnog iznosa u procentu od 10% od iznosa dospjelog a neplaćenog poreza, koji je u Zakonu označen pod nazivom jednokratni teret prinude, i plaćanje troškova prinudne naplate ako nastanu (Član 9 Zakona o postupku indirektnog oporezivanja).

(2) Odmah po dospjelosti poreskog duga Uprava za indirektno oporezivanje može preduzeti privremene mjere obezbjeđenja ako postoji razumna vjerovalnoća da se na drugi način plaćanje neće izvršiti ili da će se veoma teško izvršiti. Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja propisane su mjere obezbjeđenja: zadržavanje povrata po osnovu indirektnih poreza ili bilo kojeg iznosa koji Uprava za indirektno oporezivanje mora platiti poreskom dužniku, zahtjev odgovarajuće garancije kao uslova za dozvolu registracije ili davanje dozvola ili prednosti po zakonima o indirektnim porezima, upis zabilježbe na bilo koji oblik vlasništva imovine ili prava u registar založnog prava kod nadležnog suda ili deponovanje robe na mjesto koje Uprava odredi, zabrana otuđenja, opterećenja ili raspolaganja bilo kojom imovinom ili nekom određenom imovinom ili pravom.

(3) Protiv poreskog obveznika koji je u docnji pokreće se postupak prinudne naplate poreskog duga, koji je regulisan Zakonom o postupku prinudne

naplate, ali ne po automatizmu. Poreskom obvezniku se dostavlja Obavijest o nalogu za prinudnu naplatu i zahtjev za uplatu poreskog duga i sporednih davanja i nalaže mu se da u roku od 10 dana od dana prijema obavijesti plati dospjeli iznos, pod prijetnjom da će se nastaviti pljenidba cjelokupne imovine ako se dospjeli iznos ne uplati. Postupak prinudne naplate i proceduralne mjere Uprava pokreće i provodi po službenoj dužnosti, uz dužno poštovanje prema poreskom dužniku, vodeći računa da se izbjegne bilo kakva povreda ličnog dostojanstva i nepotrebne neprijatnosti za dužnika.

3.4. Ostali zahtjevi (obaveze) iz poreskog imovinskog odnosa

Pored zahtjeva povjerioca prema poreskom dužniku, postoje i zahtjevi poreskog dužnika prema poreskom povjeriocu, a to su:

- 1) zahtjev za povrat pretplaćenog ili pogrešno plaćenog poreza,
- 2) zahtjev za korištenje poreskog kredita,
- 3) zahtjev za poresku refakciju.

3.4.1. Zahtjev za povrat pretplaćenog ili pogrešno plaćenog poreza

Zahtjev za povrat poreza pripada poreskom dužniku koji je pretplatio ili pogrešno uplatio porez, odnosno sporedna poreska davanja. Ovakav zahtjev postoji kada je poreski dužnik platio određeni iznos kao porez ili kao sporedno poresko davanje, a da na to prema zakonu nije bio obavezan. Nepostojanje poreske obaveze može biti očito već u momentu plaćanja (npr. ako poreski obveznik dva puta plati isti porez), a može biti i konstantovano tek u nekom kasnijem trenutku, kao što je donošenje drugostepenog rješenja kojim se uvažava žalba na prvostepeno rješenje o utvrđivanju poreza. Primjera radi, Zakon o postupku indirektnog oporezivanja propisuje da je Uprava za indirektno oporezivanje obavezna da poreskom obvezniku izvrši povrat neosnovano plaćenog iznosa, uz zakonsku kamatu, u roku od pet godina od uplate neosnovanog iznosa.¹¹⁴ Zakonska kamata iznosi 0,06% kao i kod dužničke docnje. Postupak se pokreće po službenoj dužnosti ili po zahtjevu stranke kada je: 1) uplata indirektnih poreza, duga ili novčane kazne duplo plaćena, 2) plaćeni iznos veći od iznosa duga, 3) uplata izvršena nakon što je nastupila zastarjelost, i 4) kad je to utvrđeno propisima o indirektnim porezima.

Kod akcize zahtjev za povrat može podnijeti poreski obveznik (proizvođač ili uvoznik), ali samo ako je kupac (koji je kroz cijenu akciznog proizoda podnio teret akcize) od njega zatražio povrat. Obveznik akcize, koji je iz svo-

¹¹⁴ Član 13 i član 144 Zakona o postupku indirektnog oporezivanja.

jih sredstava uplatio akcizu koju nije bio dužan da plati, ili je platilo u iznosu većem od zakonom predviđenog, može u svoje ime i za svoj račun podnijeti zahtjev za povrat tako plaćene akcize.

U Zakonu o porezu na dodatu vrijednost posebno je uređen institut povrata u situaciji kada je iznos ulaznog poreza u poreskom periodu veći od iznosa izlazne poreske obaveze za isti period. Tada poreski obveznik ima pravo na povrat razlike. Pokretanje postupka povrata je podnošenje prijave samooporezivanja (PDV prijava) i izjašnjavanje o zahtjevu za povrat u samoj prijavi.¹¹⁵ Povrat poreza na dodatu vrijednost se vrši u roku od 30 dana za obveznike čija je osnovna djelatnost izvoz dobara i koji u uzastopnim PDV prijavama iskazuje iznos ulaznog poreza koji je veći od iznosa njegove izlazne poreske obaveze, a za ostale obveznike u roku od 60 dana po isteku roka za predaju prijave za porez na dodatu vrijednost. Povrat poreza na dodatu vrijednost može se vršiti i zbog ispravke greške u plaćanju, što znači i u slučaju pogrešne uplate, više plaćenog iznosa, ukoliko poreski obveznik o tome obavijesti Upravu za indirektno oporezivanje, ili nakon što ih Uprava sama utvrdi na bilo koji način (redovnom kontrolom, inspekcijskom kontrolom na terenu i slično). Poreski obveznik ima pravo i na propisanu kamatu u slučaju da mu se povrat poreza ne izvrši u propisanom roku, koja počinje teći prvog dana po isteku roka za povrat do dana prenosa sredstava na račun obveznika. Podrazumijeva se da se iznos razlike može ostvariti samo u iznosu razlike traženog povrata i drugih dospjelih poreza tog obveznika.

3.4.2. Zahtjev za korištenje poreskog kredita

Poreski kredit je iznos za koji se umanjuje poreska obaveza. Ako se obveznik poreza na dodatu vrijednost ne opredijeli za povrat u situaciji kada je iznos ulaznog poreza u poreskom periodu veći od iznosa izlazne poreske obaveze za isti poreski period, razlika će mu se priznati kao poreski kredit. Opredjeljujući se za poreski kredit poreskom obvezniku se za tu razliku umanjuje obaveza u narednom poreskom periodu ili, zavisno od iznosa, i u budućim poreskim periodima koji slijede.

3.4.3. Zahtjev za poresku refakciju (povrat plaćenog poreza)

Zahtjev za poresku refakciju postoji kada je prвobitno poresko potraživanje bilo sasvim u redu, ali se obvezniku zakonom daje pravo da pod određenim uslovima od države zahtijeva refundaciju uplaćenog iznosa, jer se iz teh-

¹¹⁵ Članovi 52 do 54 Zakona o porezu na dodatnu vrijednost i član 92 Pravilnika o porezu na dodatu vrijednost.

ničkih razloga drugim putem ne bi mogla jednostavno odobriti poreska olakšica.

Zakon o akcizama u Bosni i Hercegovini dozvoljava refakciju u situaciji kada lice koje nije proizvođač izvozi proizvod na koji je plaćena akciza.

Zakon o porezu na dodatu vrijednost dozvoljava refakciju u više navedenih slučajeva:

1) svaki obveznik koji nema uspostavljen poslovanje u Bosni i Hercegovini ima pravo na povrat ulaznog poreza koji mu je obračunat na promet dobara i usluga izvršenih od strane obveznika iz Bosne i Hercegovine ili koji je obračunat na uvezenu robu u Bosnu i Hercegovinu, pod uslovima i na način propisanim Zakonom o porezu na dodatu vrijednost (npr. dobra kupi ili uveze u svrhu obavljanja djelatnosti koju strani obveznik obavlja u inostranstvu, pod uslovom da bi strani obveznik imao pravo na odbitak ulaznog poreza na tu djelatnost da je obavlja u Bosni i Hercegovini),

2) ako se vrše usluge isporuke dobara ovlašćenim organizacijama koje ta dobra izvoze u okviru registrovanih humanitarnih i dobrotvornih aktivnosti,

3) fizička lica koja nemaju stalno mjesto prebivališta u Bosni i Hercegovini imaju pravo na povrat PDV-a na robu koju kupe u Bosni i Hercegovini i iznesu je iz Bosne i Hercegovine, osim na mineralna ulja, alkohol i alkoholna pića i prerađevine od duvana, pod uslovom da je vrijednost kupljenih dobara po pojedinačnom računu veća od 100,00 KM,

4) ako se vrši izvoz dobara iz Bosne i Hercegovine od strane ili u ime prodavca,

5) kod pružanje usluga prevoza koje su direktno povezane s izvozom dobara,

6) kod izvoza zlata centralnim bankama,

7) ako se vrši snabdijevanje gorivom plovnih objekata koji se koriste za plovidbu na otvorenom moru i koji prevoze putnike uz naknadu, odnosno koji su namijenjeni za obavljanje komercijalnih, industrijskih ili ribarskih aktivnosti,

8) diplomatska ili konzularna predstavništva, ako je to predviđeno međunarodnim ugovorom.¹¹⁶

3.5. Prestanak poreske obaveze

Do prestanka poreske obaveze dolazi plaćanjem poreskog duga ili nastupanjem činjenica kojima objektivno pravo priznaje snagu da mogu da dovedu

¹¹⁶ Članovi 27, 28, 29, 32 i 53 Zakona o porezu na dodatu vrijednost.

do tog prestanka. Kod periodičnih poreza, kao što su porez na imovinu, porez na dohodak, porez na dobit preduzeća, jednom nastala poreska obaveza traje više godina, a prestaje po pravilu izuzetno (npr. ako se sruši zgrada na koju se plaća porez na imovinu, prestane radni odnos ili likvidira privredno društvo). Kod ovih poreza, za razliku od poreske obaveze koja je trajne prirode, predmet poreske obaveze, odnosno poreski dug nastaje i dospijeva svake godine, svakog tromjesečja, svakog mjeseca ili češće npr. prilikom svake isplate dohotka. Za razliku od periodičnih poreza kod neperiodičnih poreza, gdje se ubrajaju i indirektni porezi, poreska obaveza prestaje gašenjem poreskog duga. Zakon o postupku indirektnog oporezivanja propisuje da se poreski dug može ugasići:¹¹⁷ (1) plaćanjem, (2) zastarjelošću, (3) prebijanjem, (4) otpisom, i (5) na načine propisane carinskim zakonom.

3.5.1. Plaćanje poreza

Plaćanje poreza predstavlja redovan način gašenja poreskog duga. Taj izraz označava uzimanje određenog novčanog iznosa od poreskog dužnika radi namirenja potraživanja. Dug po osnovu indirektnih poreza smatra se plaćenim kada je dugovani novčani iznos uplaćen na jedinstven račun koji Uprava za indirektno oporezivanje vodi u ime Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Federacije Bosne i Hercegovine i Distrikta Brčko.¹¹⁸

Glavna poreska obaveze u imovinskom poreskom odnosu sastoje se u uređnom plaćanju poreza. Ona se izvršava u novčanom iznosu, uplatnicama na šalterima banaka ili drugih finansijskih institucija ovlašćenih za poslove platnog prometa. U zavisnosti od vrste poreza (neposredni i posredni), postoje dva rješenja u pogledu vremena uplate poreza. Po pravilu porezi na potrošnju plaćaju se akontaciono u zakonom propisanim rokovima i njih obveznik sam obračunava i uplaćuje na odgovarajuće uplatne račune. U materiji neposrednih poreza postoji relativno duži vremenski razmak između utvrđivanja poreske osnove i obračuna dužnog poreza i vremena u kom se vrši plaćanje. Kod godišnjeg poreza na dohodak građana, da država u navedenom periodu ne bi ostala bez prihoda, zakonodavac propisuje obavezu akontacionog plaćanja poreza.¹¹⁹

¹¹⁷ Član 30 Zakona o postupku indirektnog oporezivanja.

¹¹⁸ Član 3 Zakona o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 55/04 . Izmjene i dopune Zakona izvršene odlukom Visokog predstavnika za Bosnu i Hercegovinu, objavljene u „Službenim glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 34/07.

¹¹⁹ Dabarić, D, Zakonski opis poreskog činjeničnog stanja u Francuskoj, Knjigovodstvo, 4/96, Beograd 1996. godine.

Nesavjesni poreski obveznik, pored namirenja glavnog poreskog duga, biće u obavezi da isplati i zateznu kamatu i troškove prinudne naplate poreza, kao sporedna poreska davanja.

3.5.2. Zastarjelost kao razlog za prestanak poreskog duga

Zastarjelost podrazumijeva prestanak prava zbog njegovog nevršenja u zakonom određenom vremenskom periodu. Poreska zastarjelost obuhvata gubitak prava poreskog povjerioca poresko-imovinskog karaktera i gubitak prava poresko-kaznenog karaktera.

Poreski zakoni priznaju državi sljedeća prava: 1) da može da utvrdi porez i njime zaduži lica koja su pod njenom poreskom vlašću, 2) da može utvrđeni (razrezani) iznos poreza da naplati, 3) da može da goni i prekršajno kažnjava lica koja krše poreske propise.

Sva ova prava mogu zastariti ako ih poreski organi ne izvrše u vremenu koje je zakonom propisano. Tako je na primjer Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja propisano da istekom roka od pet godina zastarjevaju sljedeća prava i obaveze (Član 36 Zakona o postupku indirektnog oporezivanja):

1) pravo Uprave za indirektno oporezivanje da utvrdi obavezu po osnovu indirektnih poreza i pravo da zahtijeva plaćanje iznosa po osnovu indirektnih poreza, računajući rok zastarjelosti od dana nakon isteka roka za podnošenje poreske prijave, odnosno, od dana nakon isteka roka za plaćanje u redovnom postupku,

2) pravo obveznika indirektnih poreza da zahtijeva povrat po osnovu indirektnih poreza, povrat neosnovano plaćenog poreza i povrat troškova za garancije, računajući rok zastarjelosti od dana isteka roka u kojem se povrat može tražiti, odnosno od dana nakon što je izvršeno neosnovano plaćanje, odnosno od dana nakon donošenja rješenja o poništenju obaveze,

3) obaveza Uprave za indirektno oporezivanje da izvrši povrat indirektnih poreza, neosnovano plaćenih poreza i troškova za garancije, računajući rok zastarjelosti od dana nakon isteka roka u kojem Uprava ima obavezu izvršenja povrata.

Prekid zastarjelosti nastupa svakom radnjom Uprave za indirektno oporezivanje koja se odnosi na iznos duga o kojem je obveznik indirektnih poreza obaviješten i radnjom obveznika u vezi sa iznosom duga koji Uprava ima prema obvezniku.

Apsolutni rok zastarjelosti potraživanja i obaveze Uprave prema poreskom obvezniku, kao i potraživanja obveznika prema Upravi, u svakom slučaju

nastupa istekom 10 godina od dana kada je počeo teći rok zastarjelosti. O zastarjelosti se vodi računa po službenoj dužnosti.

3.5.3. *Prebijanje poreskog duga*

Prebijanje je način gašenja poreskog duga, odnosno vrsta naplate kojom poreski dužnik svoj poreski dug izmiruje na račun potraživanja koje ima protiv poreskog povjerioca. Za razliku od rješenja koja važe u građanskom pravu, prebijanje u poreskom pravu se može izvršiti samo kada je izričito predviđeno u zakonu. Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja propisano je da se po službenoj dužnosti ili po zahtjevu poreskog dužnika može odobriti prebijanje potraživanja Uprave za indirektno oporezivanje i potraživanja poreskog dužnika kada su dospjela za naplatu.¹²⁰

3.5.4. *Otpis poreskog duga*

Otpis poreskog duga predstavlja potpuno ili djelimično otpisivanje poreskog duga jednostranim odricanjem poreskog povjerioca. Za otpisivanje je neophodno izričito zakonsko ovlaštenje. Za razliku od građanskog prava, gdje je za otpisivanje duga neophodan ugovor između povjerioca i dužnika, u poreskom pravu otpisivanje poreskog duga je jednostrani akt - rješenje poreskog organa. Zakonodavac u sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini, predviđa otpis duga iz razloga koji su isključivo vezani za ličnost poreskog dužnika, i to:¹²¹ (1) privremeni otpis ako dugovani iznos nije naplaćen u postupku prinudne naplate zbog dokazane nesolventnosti dužnika, proglašavanjem iznosa duga potpuno ili djelimično nenaplativim i (2) trajni otpis duga u situaciji kada je dužnik nesolventan u momentu kada je dug postao predmet otpisa zbog zastarjelosti, a zastarjelost nije prekinuta.

4. PORESKI UPRAVNI ODNOS

Da bi se ostvario krajnji cilj uvođenja jednog poreza, odnosno plaćanje poreza radi prikupljanja finansijskih sredstava za obavljanje aktivnosti države i drugih javno-pravnih tijela, poreskim zakonima se poreskim dužnicima nalažu i brojne obaveze formalne prirode, koje zahtijevaju saradnju sa poreskim organom kod utvrđivanja i naplate poreza.

Poreski upravni odnos predstavlja pravno uređen društveni odnos između poreskog organa i fizičkih i pravnih lica, koji nastaje upravnim radom tj. pravno regulisanom aktivnošću vršenja državne vlasti u procesu primjene poreskih

¹²⁰ Član 41 Zakona o postupku indirektnog oporezivanja.

¹²¹ Članovi 42 i 43 Zakona o postupku indirektnog oporezivanja.

propisa na pojedinačne situacije. Ta aktivnost se izražava kroz izdavanje upravnih akata i preduzimanje upravnih radnji.

Prema suštini i usmjeravanju upravnog rada i njime uspostavljenih upravnih odnosa, razlikuje se *upravno-operativni* i *upravno-kontrolni* rad, odnosno izdvajaju se poresko upravno-operativni i poresko upravno-kontrolni odnos.

Poreski upravno-operativni odnos nastaje upravnim aktom kojim se rješava o pojedinačnim pravima i obavezama poreskog *dužnika* neposredno primjenjujući poreske propise na konkretnu životnu situaciju poreskog dužnika. Radi se o aktivnosti poreskih organa koja se odnosi na rješavanje poreske upravne stvari donošenjem odgovarajućih rješenja i zaključka. Momenat zasnivanja poreskog upravnog odnosa može da bude sam prijem upravnog akta od strane poreskog dužnika ili neki drugi momenat određen u samom aktu (odložni uslov). Međutim, poreski upravno-operativni odnos može nastati i neposredno samim zakonom čim se poreski dužnik nađe u zakonom predviđenoj situaciji. Primjera radi, poreski upravni odnos u vezi plaćanja PDV-a nastaje čim se izda faktura o prodaji proizvoda, odnosno izvršenju usluge. Kod oba slučaja nastanka poreskog upravno-operativnog odnosa momenat nastanka ne mora biti isti kao kod poreskog imovinskog odnosa.

Poreski upravno-kontrolni odnos se zasniva na upravno-kontrolnim radom povodom već nastalog upravnog odnosa, u svrhu provjere njegove usaglašenosti sa pravnim normama i eventualne korekcije u zakonitom i cjelishodnom pravcu. Prema predmetu upravne kontrole razlikuje se:

1) upravno-kontrolni odnos između samih subjekata upravnog rada, gdje je predmet kontrole prvobitni upravni rad jednog od njih, tačnije već formirani upravni odnos, što predstavlja upravnu kontrolu uprave. Ovo je situacija kad drugostepeni poreski organ, odlučujući po žalbi poreskog dužnika, vrši kontrolu upravnog rada prvostepenog poreskog organa,

2) upravno-kontrolni odnos između jednog subjekta upravnog rada (kontrolora) i nekog drugog subjekta (npr. fizičkog ili prvnog lica, drugog državnog organa), ali ne povodom eventualno preduzetog upravnog rada, nego povodom nekog neupravnog ponašanja tog drugog subjekta. Upravno-kontrolni rad ove vrste preduzimaju poreski inspektorji u postupku kontrole rada poreskog obveznika.

Poreski upravni odnos kao pravno uređen društveni odnos ima i svoju dinamičku komponentu. Tok i kontrola upravnog rada odvija se kroz poreski upravni postupak, a sudska kontrola upravnog rada kroz upravni spor. Poreski upravni odnos razlikuje se od upravnog odnosa *en general* ne samo po tome što nastaje po pravilu jedino po službenoj dužnosti, već i zbog toga što njegov

predmet predstavljaju obaveze činjenja, nečinjenja ili trpljenja koje su vezane za rješavanje poreske upravne stvari. Specifičnost predmeta osnovne poreske obaveze (novčano davanje) odlučujuće je uticalo na izdvajanje poreskog upravnog postupka kao specijalnog postupka koji reguliše način rada poreskih organa.

4.1. Stranke poreskog upravnog odnosa

U poreskom upravnom odnosu, kao jednoj od komponenti poreskopravnog odnosa, kao stranke se pojavljuju aktivni i pasivni subjekti.

Aktivni subjekti istupaju u poreskom upravnom odnosu sa pozicije državne vlasti. Njihova autoritativna pozicija pokazuje se u ovlaštenjima kojima se omogućuje ostvarivanje javnog interesa, kao nadmoćnog subjekta ovog odnosa u poređenju sa interesima pasivnog subjekta. U subjekte upravnog rada u poreskom upravnom odnosu spada prije svega poreska uprava.

Pasivni subjekti poreskog upravnog odnosa su lica prema kojima je uperen upravni rad u konkretnoj situaciji. Međutim, to mogu biti i druga lica, a ne samo poreski obveznici. Primjera radi, obaveza obračunavanja i naplate po odbitku poreza na pojedine vrste prihoda, kao što su zarade, kamate ili dividende, nameće se isplatiocu ovakvih prihoda, a ne poreskom obvezniku.

4.2. Sadržina poreskog upravnog odnosa

Sadržinu poreskog upravnog odnosa sačinjava ukupnost dužnosti i ovlaštenja subjekata tog odnosa. Ovlaštenja poreskog organa u većini poreskih sistema su sličnog sadržaja, utvrđena su zakonima koji uređuju rad poreske administracije. Posmatrano u Bosni i Hercegovini ovlaštenja Uprave za indirektno oporezivanje određena su Zakonom o Upravi za indirektno oporezivanje, Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja i Zakonom o postupku prilagodbe naplate, ovlaštenja Poreske uprave Republike Srpske, Poreske uprave Federacije Bosne i Hercegovine i Poreske uprave Distrikta Brčko određena su poreskim zakonom koji reguliše rad poreske administracije i postupak utvrđivanja, kontrole i naplate, uključujući i redovnu i prilagodbu naplatu, prava i dužnosti poreskih obveznika. Bez obzira o kojem se poreskom organu radi, u ostvarivanju nadležnosti utvrđenih zakonom poreski organi imaju ovlaštenja da:

1) vrše registraciju poreskih obveznika (Uprava za indirektno oporezivanje i registraciju carinskih obveznika) dodjeljivanjem poreskog identifikacionog broja i vode jedinstven registar poreskih obveznika koji potpadaju pod poresku jurisdikciju države, entiteta, distrikta,

2) vrše utvrđivanje (razrez) poreza, u skladu sa zakonom,

3) vrše poresku kontrolu u skladu sa zakonom,

4) vrše redovnu i prinudnu naplatu poreza i sporednih davanja i drugih dažbina ako je to u nadležnosti poreske uprave (npr. prinudna naplata administrativne takse),

5) otkrivaju i sprečavaju izvršenje poreskih krivičnih djela i poreskih prekršaja i u vezi s tim preduzimaju zakonom propisane radnje,

6) pokreću i vode po službenoj dužnosti prvostepeni i drugostepeni upravni postupak ili vode prvostepeni upravni postupak po zahtjevu poreskih obveznika,

7) staraju se o primjeni međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u oblasti direktnih poreza (Poreske uprave entiteta i Poreska uprava Brčko Distrikta),

8) razvijaju jedinstven poreski informacioni sistem (Uprava za indirektno oporezivanje i jedinstven carinski informacioni sistem),

9) vode poresko knjigovodstvo,

10) pružaju stručnu pomoć poreskim obveznicima u primjeni poreskih propisa u skladu sa kodeksom ponašanja zaposlenih u poreskim organima,

11) obezbjeđuju javnost u radu i saradnju sa poreskim administracijama drugih država.

4.3. Predmet poreskog upravnog odnosa

Predmet poreskog upravnog odnosa je ono na šta su ovlaštenja i dužnosti subjekta tog odnosa usmjereni u konkretnom slučaju, a to su obaveze činjenja, nečinjenja ili trpljenja.

4.3.1. Obaveze činjenja

Obaveze činjenja sastoje se u dužnosti da se ima određeno ponašanje u odnosu na porez. U grupu obaveza činjenja ubraju se:

(1) *Obaveza podnošenja prijave za registraciju i izdavanje poreskog identifikacionog broja*, koji predstavlja jedinstven i jedini broj fizičkog lica, preduzetnika i pravnog lica, državnih organa, ustanova i drugih lica određenih zakonom za sve javne prihode, a koji se zadržava do prestanka statusa poreskog obveznika. Ovaj broj se obavezno unosi u svaki akt koji poreski obveznik podnosi poreskom organu, organizacijama socijalnog osiguranja, drugim državnim organima i organizacijama, organima lokalnih zajednica. To je akt koji poreski organ dostavlja poreskom obvezniku, dokument kojim poreski obveznik plaća porez i sporedna poreska davanja, nalog kojim se banci nalaže plaćanje poreza i sporednih davanja i akt koji poreski obveznik podnosi organizacijama nadležnim za vođenje registara i računa.

Svojevrsna registracija poreskih obveznika predviđena je Zakonom o porezu na dodatu vrijednost, ali ovdje se ne radi o registraciji novoosnovanog poreskog obveznika radi dodjele PIB-a, nego o specifičnom evidentiranju već registrovanih poreskih obveznika za status obveznika PDV-a, putem podnošenja prijave za evidentiranje obveznika PDV-a.

(2) *Obaveza podnošenja poreske prijave*, odnosno obračunavanja poreza u slučaju samooporezivanja, predstavlja sljedeću obavezu činjenja koja je propisana s ciljem da se pomogne rad nadležnog poreskog organa u postupku utvrđivanja poreza.

Poreska prijava predstavlja formalni podnesak upućen poreskom organu, u kojem su sadržani pravno relevantni podaci za utvrđivanje poreske obaveze obveznika, odnosno poreske sposobnosti obveznika kod nekih vrsta poreza (npr. godišnji porez na dohodak građana, porez na imovinu i prihod od imovine, porez na dobit korporacija), a njen neposredan cilj je utvrđivanje poreske osnovice.

U pogledu pravne prirode u našoj upravnoj i finansijskopravnoj teoriji¹²² zastupljeno je shvatanje da poreska prijava predstavlja samo inicijativu za pokretanje postupka prema određenom licu, u načelu bez javnog poziva potencijalnim poreskim obveznicima, osim kod poreza na dohodak građana i poreza na imovinu, s tim da na odnosnu inicijativu poreski organ nije obavezan da pravno odgovori posebnim formalnim aktom (zaključkom ili rješenjem). Poreska prijava se podnosi u roku propisanom poreskim zakonom onoj organizacijskoj jedinici poreskog organa u mjestu u kojem je podnijeta prijava za registraciju, osim ako je poreskim zakonom drugačije uređeno (npr. prema mjestu gdje se nalazi nepokretnost kod poreza na imovinu, kod poreza na nasljeđe i poklon i kod poreza na prenos apsolutnih prava).

Istovremeno poreska prijava je pismena izjava stranke (u već pokrenutom poreskom postupku) o pravno relevantnim činjenicama za utvrđivanje poreske obaveze i kao takva glavno dokazno sredstvo. Iz tog razloga se javlja kao nezamjenjiv fiskalno-tehnički instrument za utvrđivanje poreske osnovice. Ukoliko obveznik ne podnese poresku prijavu (iako je na to bio obavezan) ili kada se utvrdi da podaci iz poreske prijave nisu tačni, poreski organ ima mogućnosti da utvrđivanje poreza izvrši na osnovu drugih materijalnih dokaza, koji se javljaju kao alternativni izvori podataka za utvrđivanje poreske obaveze.

¹²² Opširnije: Matejić, M, Fiskalna tehnika, Zagreb, 1972. godine, str. 61., i Tomić, Z, Izvori podataka za utvrđivanje poreske obaveze, Oporezivanje i poresko pravo, Pravni fakultet, Beograd, 1989. godine, str. 268.

Poreska prijava mora da bude kompletna, tačna, pregledna i jasna. Ovi kvaliteti prijave u praksi postižu se normativnim utvrđivanjem njene strukture. Takva struktura, u zavisnosti od poreskog oblika,¹²³ obuhvata najprije podatke koji su relevantni za uslove života i ekomske prilike obveznika, zatim ukupan prihod ili vrijednost imovine, troškove potrebne za ostvarenje prihoda ili prometa, odnosno troškove održavanja imovine ili potrebne podatke za ostvarivanje poreskih podsticaja. Tako određena poreska prijava predstavlja uz poslovne knjige pomoćno fiskalno-tehničko sredstvo (instrument) za utvrđivanje osnovice poreza.

Razvrstavanje poreskih prijava u našem poreskom pravu vrši se prema načinu utvrđivanja poreske obaveze. Pri tom se razlikuje godišnja poreska prijava od akontacionih poreskih prijava.

Godišnju poresku prijavu obveznici podnose po proteku poslovne godine u propisanim rokovima, a u njoj se utvrđuje konačni iznos poreza.

Akontacione poreske prijave podnose se tokom godine za one prihode na koje se plaća porez po rješenju nadležnog poreskog organa. Kao orientacioni akt obveznika, u pogledu sticanja mogućih prihoda i budućih troškova, podnosi je i lice kad počne sa obavljanjem djelatnosti u toku godine. Predviđanja u pogledu finansijskog poslovanja, odnosno sticanja ekomske snage obveznika, poreski organ će provjeravati i prilagođavati stvarnom obimu djelatnosti i rezultatima poslovanja tokom godine. Akontacioni karakter ima i prijava značajnih izmjena uslova i obima poslovanja koji su od uticaja na ostvarivanje prihoda.

(3) *Podnošenje dokumentacije i pružanje raspoloživih informacija neophodnih za utvrđivanje činjeničnog stanja od značaja za oporezivanje je takođe jedna od obaveza koju imaju poreski obveznik i treća lica. Poreski organi mogu zahtijevati od poreskog obveznika i trećih lica da u roku koji odredi poreski organ dostave na uvid i provjeru poslovne knjige i evidencije, računovodstvene iskaze, poslovnu dokumentaciju i druge isprave i dokaze radi utvrđivanja činjeničnog stanja. Uvid u navedenu dokumentaciju i provjeru poreski organi mogu obavljati u službenim prostorijama, elektronskim putem ili kod lica koje je dužno da dostavi navedene dokumente. Informacije se na pisani zahtjev poreskog organa i u roku koji on odredi po pravilu daju u pismenom obliku, a izuzetno, ako nije razjašnjeno činjenično stanje, poreski organ može narediti licu da u službenim prostorijama da informaciju, o čemu se sastavlja zapisnik.*

¹²³ Zavisno od vrste i oblika poreza poreska prijava može sadržati i neke specifične podatke koji pružaju potpuniji uvid u poresku sposobnost obveznika.

(4) *Obavezi vođenja poslovnih knjiga i evidencija, u skladu sa poreskim zakonom*, podliježu poreski obveznici - pravna lica, stalne poslovne jedinice nerezidentnih pravnih lica, stalne poslovne jedinice rezidentnog poreskog obveznika u Republici Srbiji, Federaciji Bosne i Hercegovine, Distrikta i u inostranstvu, te preduzetnici. Pod poslovnim knjigama podrazumijevaju se zakonom predviđene evidencije koje su na propisan način dužni da vode poreski obveznici u vezi sa djelatnošću koju obavljaju, bilježići u njima sve poslovne promjene u toku godine.

Obilježja poslovnih knjiga su dijelom privatno-pravnog a dijelom javno-pravnog karaktera. Karakter privatne isprave daje im svojstvo njihovog izdavaoca, a propisima predviđen način njihovog vođenja ukazuje na „elemente“ javne isprave. Njihova sadržina, tok poslovanja poreskog obveznika je u suštini privatno-pravna, mada redovno državno kontrolisanje ispravnosti vođenja daje poslovnim knjigama značaj javno-pravnog karaktera.¹²⁴ U tom smislu posljedica nepravilnog vođenja poslovnih knjiga sastoji se u njihovom odbacivanju kao nevjerodstojnih. Karakteristični slučajevi nepravilnog, odnosno pogrešnog vođenja poslovnih knjiga vezani su za povredu same forme vođenja poslovnih knjiga; korištenje nevjerodstojnih dokumenata kao osnove knjiženja, posebno u pogledu troškova djelatnosti, npr. knjiženje na osnovu neovjerenih i nevidentiranih računa; očigledna nesrazmjera između rashoda i prihoda; neiskazivanje stvarno naplaćenih prihoda i troškova i dr.

Obaveza vodenja odgovarajućih poslovnih knjiga u našem poreskom sistemu nameće se u zavisnosti od pravnog subjektiviteta (načina organizovanja) obveznika poreza. Lica koja ostvaruju prihode od samostalne djelatnosti (preduzetnici) mogu da vode poslovne knjige po sistemu prostog knjigovodstva: knjigu prihoda, knjigu rashoda, knjigu osnovnih sredstava i knjigu sitnog inventara ili po Zakonu o računovodstvu po sistemu dvojnog knjigovodstva. Dvojno knjigovodstvo je najsavršeniji knjigovodstveni sistem kojim se obuhvata knjigovodstveno praćenje cijelokupne imovine i izvora sredstava preduzeća. Podaci u dvojnom knjigovodstvu ne odnose se samo na ukupan rezultat poslovanja, već i na njegove komponente, pojedine rashode i prihode. Dobilo je naziv po osnovnom načelu na kojem se zasniva: svaka ekonomska promjena unutar preduzeća mora biti dvostruko u istom iznosu knjižena iz razloga što na imovinsko stanje djeluje dvostrano.¹²⁵ Preduzeća i druga pravna lica vode poslovne knjige po sistemu dvojnog knjigovodstva. Po važećim računovodstvima

¹²⁴ Opširnije: Tomić, Z, Upravno pravo, Nomos, Beograd 1991. godine, strana 271.

¹²⁵ Opširnije: Matejić, M, Privredni pogledi, Savremena administracija, Beograd, 1972. godine, str. 124.

nim propisima takve poslovne knjige su: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige.

Za razliku od bilansnog izvještaja uspjeha, čiji je cilj da realno odmjeri poslovni uspjeh, za potrebe oporezivanja poreskim zakonodavstvom ustanovljava se obaveza sačinjavanja i dostavljanja poreskog bilansa. U tom smislu poreski bilans je dokument za utvrđivanje poreza i njegovo evidentiranje u knjigama. Poreskim bilansom se utvrđuje poslovni bilans poreskog obveznika prema zahtjevima poreskih propisa u svrhu utvrđivanja poreza, odnosno poreskim bilansom se bilansiraju prihodi i rashodi poreskog obveznika i kapitalni dobici ili gubici u cilju odmjeravanja poreza i postizanja ciljeva oporezivanja, a to je prije svega zaštita poreskih prihoda. Zaključak je da poreski bilans nije samostalni finansijski izvještaj, već predstavlja izvedeni poslovni bilans, uz neophodno poštovanje zvaničnih poreskih propisa. Kod poreza na dobit poreski obveznik sačinjava i dostavlja poreskom organu oba dokumenta (poresku prijavu i poreski bilans), koji imaju svoje izvorište u poslovnim knjigama, a u funkcionalnom smislu posmatrano obaveza podnošenja ovih dokumenata je izvedena iz osnovne dužnosti privrednih subjekata da svoje finansijsko poslovanje uredno evidentiraju u interesu svih koje brine sudska dotične firme (vlasnici, povjerioci, zaposleni i konačno država). Međutim, kada se radi o namirenju, odnosno izvršenju obaveza, poreska potraživanja države imaju prioritet u odnosu na ostale zahteve.

4.3.2. Obaveze nečinjenja

Obaveza nečinjenja sastoji se u dužnosti poreskog obveznika da se uzdrži od određenog činjenja. Ona se pokazuju kao posljedica zakonom uspostavljene zabrane da se vrši neka radnja, koja bi, da nema pomenute zabrane, bila dopuštena. Subjekat obaveze nečinjenja obavezan je na negativno ponašanje, koje se može sastojati u nevršenju nekog prava, odnosno u neobavljanju neke radnje. U poreskim sistemima u Bosni i Hercegovini obaveze nečinjenja u funkciji olakšavanja poreskog postupka, veoma su brojne i sastoje se u različitim zabranama koje se nameću poreskim dužnicima. Tako je poreski obveznik dužan da ne ometa i ne sprečava službena lica koja učestvuju u poreskom postupku u obavljanju zakonom utvrđene dužnosti ili poreski obveznik ne smije da napušta mjesto gdje se odvija terenska kontrola (dužan je da bude prisutan dok kontrola traje). Poreski inspektor može u postupku kontrole izreći poreskom obvezniku privremenu mjeru zabrane vršenja djelatnosti, ili primjera radi carinski propisi zabranjuju da voz može nastaviti putovanje dok carinski organ ne izvrši sve propisane radnje, osim ako se carinski postupak sa putnicima ne

može sprovesti za vrijeme redovnog zadržavanja voza u graničnoj željezničkoj stanici.

4.3.3. Obaveze trpljenja

Obaveza trpljenja sastoji se u dopuštanju aktivnosti poreskog organa koje zadiru u autonomnu sferu koju pravni poredak priznaje poreskom dužniku i kojima bi poreski dužnik, da nije poreskog propisa, imao pravo da se suprotstavi. U poreskom pravu obaveza trpljenja razlikuje se od obaveze nečinjenja, jer kod obaveze nečinjenja poreski povjerilac zahtijeva da poreski dužnik propusti svoju radnju ili da ne izvrši svoje pravo, a kod obaveze trpljenja poreski povjerilac ima pravo da zadire u autonomnu sferu poreskog dužnika, koji je obavezан da to trpi. Obaveza nečinjenja postigla je cilj zbog koga je uvedena kada poreski dužnik propusti da izvrši zabranjenu radnju ili neko pravo, odnosno kada je došlo do pozitivne akcije poreskog organa u odnosu na obavezu trpljenja poreskog dužnika. Poreskim dužnicima se nameću različite obaveze trpljenja, kojima korespondiraju ovlašćenja nadležnog poreskog organa da može zadirati u autonomnu sferu poreskog dužnika, s ciljem da se spriječi kršenje poreskih zakona. Poreskom organu u svim zemljama dato je ovlaštenje da može utvrđivati poresku osnovicu, da može kontrolisati informacije koje dobije od poreskog dužnika i trećih lica i da može naplaćivati porez. Obaveza trpljenja se najčešće vezuje za postupak poreske kontrole, a u određenoj mjeri i za postupak prinudne naplate. U svim poreskim sistemima u Bosni i Hercegovini obaveze trpljenja poreskih dužnika proizilaze iz ovlaštenja poreskih organa u postupku kontrole i postuku prinudne naplate, koja su propisana zakonima o poreskoj upravi, odnosno u oblasti indirektnih poreza Zakonom o upravi za indirektno oporezivanje i Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja, a to su:

- 1) obaveza da se dopusti pregled poslovnih knjiga i evidencija, računovodstvenih iskaza, poslovne dokumentacije i drugih isprava i dokaza,
- 2) obaveza da se dopusti pregled utroška i stanja zaliha inventara materijala, sirovina, poluproizvoda, gotovih proizvoda i osnovnih sredstava,
- 3) obaveza da se podvrgne saslušanju,
- 4) obaveza da se dopusti privremeno oduzimanje robe, poslovnih knjiga, dokumenata i drugih dokaznih sredstava od značaja za utvrđivanje poreske obaveze,
- 5) obaveza da se ne ometa (trpi) sprovođenje prinudne naplate poreza i dr.

4.4. Prestanak poreskog upravnog odnosa

Prestanak poreskog upravnog odnosa vezuje se za završetak pravnih dejstava upravnog akta kojim je zasnovan, odnosno za okončavanje važenja opštег pravnog akta kojim je upravni odnos neposredno nastao. Pri tom je potrebno razlikovati prestanak poreskih upravnih odnosa čija je sadržina pravno perfektna (ili bar pravno nije dokazana njena nepravilnost) od onih čija je sadržina sa određenim pravnim nedostacima.¹²⁶ Poreski upravni odnos zasnovan zakonitim upravnim aktom prestaje na nekoliko različitih načina:

- 1) jednokratnim ponašanjem poreskog dužnika, saglasno pravilu norme upravnog akta, čija se sadržina time iscrpljuje, npr. plaćanjem poreskog duga utvrđenog u rješenju,
- 2) naknadno nastalom nemogućnošću daljnih pravnih dejstava poreskog upravnog odnosa uslijed: nastale faktičke nemogućnosti daljnog izvršenja akta (uslijed smrti poreskog dužnika ili propasti stvari koja je predmet oporezivanja) ili nastale pravne nemogućnosti daljnog izvršenja akta protekom utvrđenog raskidnog roka ili nastupanjem predviđenog raskidnog uslova,
- 3) odricanje od ovlašćenja sadržanog u upravnom aktu - izrično ili prečutno (nekorišćenje priznatog ovlaštenja u određenom roku),
- 4) donošenje kasnijeg akta u istoj stvari, čime se ili formira novi upravni odnos (umjesto prvobitnog) ili je posrijedi isključivo gašenje ranijeg poreskog upravnog odnosa.

Poreski upravni odnos zasnovan nezakonitim upravnim aktom prestaje uklanjanjem takvog akta odgovarajućim pravnim sredstvima u postupku kontrole, npr rješenjem drugostepenog poreskog organa po žalbi na prvostepeno rješenje u poreskom upravnom postupku ili sudskom presudom u upravnom sporu.

¹²⁶ Opširnije: Tomić, Z., navedeno djelo, strane 82 - 83.

GLAVA II

KONTROLNA FUNKCIJA PORESKIH ORGANA

1. PORESKA KONTROLA

Poreski organi istupaju u poreskom odnosu sa pozicije državne vlasti, što proizilazi iz poreskog zakona koji im dodjeljuje moć odlučivanja o sadržini, zasnivanju i prestanku poreskog odnosa. U cilju realizacije subjektivnog poreskog prava države, poreskim organima se priznaju odgovarajuća ovlaštenja i dužnosti koje treba da im omoguće ostvarivanje interesa i potreba ukomponovanih u poreski odnos. Radi se prevashodno o javnim, finansijskim interesima države i zadovoljavanju javnih potreba. Najjednostavnije rečeno oporezivanje se odvija na relaciji između države ili drugog javno-pravnog kolektiviteta kao povjerioca poreskog potraživanja i poreskog dužnika koji duguje i plaća porez. U realizaciji poreskog potraživanja osnovne funkcije poreskih organa su utvrđivanje, naplata i kontrola poreskih obaveza, što i predstavljaju pojedine faze u procesu oporezivanja.

U čemu je značaj kontrolne funkcije?

Kontrolna funkcija je vrlo bitna komponenta djelatnosti poreske administracije, jer bez adekvatne kontrolne funkcije ni jedan poreski sistem ne bi dobro funkcionisao u praksi. Kontrola treba da obezbijedi pravilno odvijanje poreskih tokova. Suština poreske kontrole je u provjeri tačnosti i ispravnosti utvrđivanja poreske osnovice, pravilnosti primjene poreskih stopa i blagovremenošt uplate poreske obaveze. Imajući u vidu da je poreska kontrola vrlo delikatan posao, gdje su potencijalni i stvarni sukobi obveznika i poreskih službenika najčešći i najžešći, potrebno je da se stvori klima razumijevanja i povjerenja između kontrolora i kontrolisanog. U tom pogledu Francuska je među prvim usvojila „Povelju o pravima i obavezama kontrolisanog poreskog obveznika” u kojoj se na sažet način ukazuje na glavna pravila u vezi sa postupkom kontrole, a koja ih istovremeno informišu o njihovim pravima i obavezama.¹²⁷

Poresku kontrolu indirektnih poreza vrši Uprava za indirektno oporezivanje na osnovu ovlaštenja utvrđenih Zakonom o Upravi za indirektno oporezivanje i postupkom utvrđenim navedenim Zakonom i Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja.

Postupak kontrole direktnih poreza u Republici Srpskoj vrši Poreska uprava Republike Srpske na osnovu ovlaštenja utvrđenih Zakonom o poreskom postupku, postupak kontrole u Federaciji Bosne i Hercegovine vrši pore-

¹²⁷ Opširnije: Dabarić, D, Povelja o pravima i obavezama kontrolisanog poreskog obveznika u Francuskoj (prevod sa francuskog), Knjigovodstvo, Beograd, 9/94, strane 51-56.

ska Uprava Federacije Bosne i Hercegovine na osnovu ovlaštenja utvrđenih Zakonom o poreskoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine, u Brčko Distriktu poresku kontrolu vrši Poreska uprava Brčko Distrikata na osnovu ovlaštenja utvrđenih Zakonom o Poreskoj upravi Brčko Distrikta.

Poresku kontrolu vrše inspektorji u okviru ovlaštenja koja su utvrđena zakonom i koja su navedena u službenoj legitimaciji poreskog inspektora. Cilj poreske kontrole je ispitivanje i određivanje tačne obaveze obveznika od strane poreskog organa, blagovremenost obračuna i uplate poreskih i drugih propisanih obaveza poreskog obveznika putem poreske prijave, osnovne i pomoćne dokumentacije, te sprečavanje i otkrivanje poreskih prekršaja i krivičnih djela.

Obaveza je inspektora da upozori obveznika na uočene nepravilnosti i to posebno one koji su na štetu obveznika, kao i da mu ukaže na mogućnost korišćenja prava u procesu poreske kontrole.

2. OBLICI PORESKE KONTROLE

Postoje dva oblika poreske kontrole: (1) kancelarijska i (2) terenska.

2.1. Kancelarijska poreska kontrola

Kancelarijska kontrola predstavlja skup radnji kojima poreski organi provjeravaju tačnost, potpunost i usklađenost sa zakonom, odnosno drugim propisom podataka iskazanih u poreskoj prijavi, poreskom bilansu, računovodstvenim izvještajima i drugim evidencijama poreskog obveznika, upoređivanjem sa podacima iz poreskog knjigovodstva i drugih službenih evidencija koje vodi, odnosno kojima raspolažu poreski organi. Kancelarijsku kontrolu vrše poreski inspektorji u prostorijama poreskog organa, a predmet provjere su samo pojedine poslovne aktivnosti i činjenice bitne za utvrđivanje poreske obaveze. Ukoliko se u postupku kontrole utvrde određene nepravilnosti, poreski inspektor sačinjava zapisnik koji se dostavlja poreskom obvezniku, sa pravom da može izjaviti prigovor na stanje konstatovano u zapisniku, nakon čega, ukoliko su navodi u prigovoru neosnovani, poreski organ donosi rješenje o utvrđivanju (razrezu) poreske obaveze.

2.2. Terenska poreska kontrola

Terensku kontrolu vrše poreski inspektorji na osnovu naloga za kontrolu u prostorijama poreskog obveznika ili na drugom mjestu, u zavisnosti od predmeta kontrole. O nalogu za kontrolu, mjestu i vremenu vršenja kontrole obaveštava se poreski obveznik (ako je poreski obveznik pravno lice - odgovorno lice). Terenska kontrola se vrši u prisustvu poreskog obveznika, odnosno zas-

tupnika ili njegovog punomoćnika i uz njegovo učestvovanje u utvrđivanju činjeničnog stanja, uz obavezu da daje izjave i obavještenja na zahtjev poreskog inspektora. Poreski obveznik je dužan omogućiti poreskom inspektoru da izvrši uvid u stanje sirovina, reproduktivnog materijala, poluproizvoda, go-to-vih proizvoda, robe i opreme, uvid u poslovne knjige, evidencije i druge isprave i dokumentaciju. Ako poreski obveznik nije u mogućnosti da prisustvuje terenskoj kontroli, poreski obveznik će odrediti lice koje će u njegovo ime izvršavati ove obaveze, s tim što neizvršavanje tih obaveza ne odlaže vršenje terenske kontrole. Sprečavanje vršenja kontrole od strane poreskog obveznika sankcionisano je kao poreski prekršaj.¹²⁸ Poreski inspektor je ovlašten da zahtijeva podatke, odnosno uvid u dokumentaciju i od zaposlenih kod poreskog obveznika ili od drugih lica, pri čemu zahtjev saopštava usmeno, a pomenuta lica su dužna da mu učine dostupnim podatke, odnosno dokumentaciju kojom raspolažu.

Poreski inspektor sačinjava zapisnik o terenskoj kontroli, sa prijedlogom utvrđivanja (razreza) poreza koji dostavlja poreskom obvezniku u zakonom određenom roku, sa pravom poreskog obveznika da izjavи prigovor. Ukoliko se utvrdi da su primjedbe u prigovoru neosnovane ili prigovor nije ni uložen, poreski organ donosi rješenje o utvrđivanju poreza. U cilju otklanjanja utvrđenih povreda zakona i nepravilnosti u primjeni propisa, poreskom obvezniku koji je podvrgnut poreskoj kontroli mogu se izreći zakonom predviđene mjere.

Mjere obezbeđenja u postupku kontrole mogu se preduzeti radi sprečavanja nestanka, uništenja ili zamjene dokaza u vezi s utvrđivanjem poreske obaveze ili da se negira njihovo postojanje. Mjere uključuju pečaćenja, privremeno oduzimanje robe, dokumenata, spisa, evidencije ili isprava do okončanja postupka poreske kontrole, privremene zabrane obavljanja pojedinih poslova dok poreski obveznik ne otkloni utvrđene povrede zakona, odnosno nepravilnosti u primjeni propisa.

Kada se u postupku kontrole utvrdi da postoji osnovana sumnja da je učinjen poreski prekršaj, inspektor kancelarijske, odnosno terenske kontrole ima obavezu da bez odlaganja izda prekršajni nalog ili podnese zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka. Ako poreski inspektor u postupku poreske kontrole utvrdi da činjenice i okolnosti ukazuju na postojanje osnova sumnje da je izvršeno poresko krivično djelo, dužan je o tome da sastavi izvještaj i da ga zajedno sa pribavljenom dokumentacijom dostavi službi poreskog organa koja je nadležna za podnošenje izvještaja nadležnom tužilaštvu o izvršenom krivičnom djelu i izvršiocu.

¹²⁸ Član 121 Zakona o postupku indirektnog oporezivanja, član 94 Zakona o poreskom postupku, „Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 102/11, 108/11, 67/13 i 31/14.

GLAVA III

RADNJE OTKRIVANJA PORESKIH KRIVIČNIH DJELA I PORESKIH PREKRŠAJA

1. PORESKA OVLAŠTENJA ZA OTKRIVANJE PORESKIH KRIVIČNIH DJELA I PREKRŠAJA

Otkrivanje krivičnih djela i njihovih izvršilaca obavlja posebna organizaciona jedinica u poreskom organu. U ovom stadijumu dolazi do „promjene atmosfere”,¹²⁹ sa terena poreskog upravnog postupka prelazi se na teren krivične procedure u pretkrivičnom postupku. U pretkrivičnom postupku ovlašteno službeno lice posebne organizacione jedinice poreskog organa, na osnovu ovlašćenja koja su delegirana Zakonom o krivičnom postupku,¹³⁰ preduzima mjere i radnje u cilju sprečavanja, otkrivanja i istraživanja carinskih i poreskih krivičnih djela, te sa uputstvima nadležnog tužioca vodi aktivnosti u vezi sa istragom poreskih krivičnih djela.

Na osnovu prikupljenih obavještenja i podataka, nadležna organizaciona jedinica poreskog organa sastavlja izvještaj u kojem navodi dokaze za koje je saznala prilikom prikupljanja obavještenja i podataka i podnosi ga nadležnom tužilaštvu. Uz izvještaj se dostavlja i dokumentacija, izjave i drugi materijali koji su relevantni za uspješno vođenje postupka. Za pokretanje krivičnog postupka (istrage) traži se postojanje osnova sumnje, kada činjenice i aktivnosti ukazuju na krivično djelo i izvršioca. Ako organizaciona jedinica poreskog organa, nakon dostavljanja izvještaja o izvršenom krivičnom djelu i izvršiocu, sazna za nove činjenice, dokaze ili tragove krivičnog djela, dužna je da prikupi potrebna obavještenja i dopunu izvještaja dostavi nadležnom tužiocu. Poreski organi imaju obavezu da u krivičnom postupku sarađuju sa sudom, tužilaštvom i policijskim organima.

¹²⁹ Popović, D, navedeno djelo, str. 262.

¹³⁰ Član 1 tačka 9 Zakona o krivičnom postupku Bosne i Hercegovine, član 20 tačka 9 Krivičnog Zakona Republike Srpske, član 21 tačka 9 Zakona o krivičnom postupku Federacije Bosne i Hercegovine glase: „Ovlašteno službeno lice je lice koje ima odgovarajuća ovlaštenja unutar policijskih organa, uključujući Državnu agenciju za istrage i zaštitu, Državnu graničnu službu, sudsку i finansijsku policiju, kao i unutar carinskih organa, poreskih organa i organa vojne policije Bosne i Hercegovine. Zakon objavljen u "Službenom glasniku Bosne i Hercegovine" broj 3/03, 32/03, 26/04, 63/04, 13/05 i 48/05, „Službenom glasniku Republike Srpske" broj (prečišćeni tekst 79/07) i „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine" broj 35/03, 37/03, 56/03, 78/04, 28/05 i 56/06.

2. PORESKA KRIVIČNA DJELA

Poreska krivična djela su utvrđena u krivičnom zakonu i poreskim zakonima, koja kao moguću posljedicu imaju: (1) potpuno ili djelomično izbjegavanje plaćanja poreza, (2) ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, (3) nedozvoljen promet akciznih priozvoda i druge nezakonite radnje koje su u vezi izbjegavanja i pomaganja izbjegavanja plaćanja poreza.

(1) U Krivičnom zakonu Bosne i Hercegovine, u grupi krivičnih djela protiv privrede i jedinstva tržišta, te krivičnih djela iz oblasti carina, propisana su „poreska” krivična djela:¹³¹ poreska utaja, neplaćanje poreza, krijumčarenje, organizovanje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocariljene robe, carinske prevare.

(2) U Krivičnom zakonu Republike Srpske, u grupi krivičnih djela protiv privrede i platnog prometa i Krivičnom zakonu Federacije Bosne i Hercegovine, u grupi krivičnih djela iz oblasti poreza, propisana su krivična djela:¹³² utaja poreza i doprinosa (u Federaciji Bosne i Hercegovine naziv krivičnog djela poreska utaja), lažna poreska isprava, podnošenje lažne poreske prijave, sprečavanje poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti, napad na poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti, nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica.

Objekat krivičnopravne zaštite kod svih krivičnih djela predstavljaju porezi, doprinosi ili druge propisane dažbine. Formulacija je blanketnog karaktera, jer dopušta da se priroda, a i sadržina fiskalnih obaveza koje predstavljaju zaštitni objekat, utvrđuje na osnovu drugih, vankrivičnih propisa, odnosno poreskim zakonima, zakonima koji uređuju poresku administraciju, što je slučaj u Republici Srpskoj. O namjeri zakonodavca da se sankcionisu izvršioci poreskih krivičnih djela, u cilju postizanja fiskalne discipline, govore i kazne propisane za ova krivična djela. Za sva krivična djela propisana je kazna zatvora najmanje 3 godine, a kod krivičnog djela krijumčarenja 10 godina.

Za krivična djela propisana krivičnim zakonima entiteta propisana je kazna zatvora najmanje od 1 godine (lažna poreska prijava), do 10 godina za poresku utaju, zavisno od iznosa obaveze čije je plaćanje izbjegnuto.

3. PORESKI PREKRŠAJI

Prekršaji se u fiskalnoj oblasti javljaju kao najblaži vid protivpravnih ponašanja poreskih obveznika, koja imaju za posljedicu zakidanje države ili drugog javno-pravnog kolektiviteta na fiskalnim prihodima.

¹³¹ Članovi 210, 211, 214, 215 i 216 Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine.

¹³² Članovi 287 - 292 Krivičnog zakona Republike Srpske.

Zaštitni objekat poreskih prekršaja je poštivanje propisa u ovoj oblasti, a prekršaj se sastoji u kršenju tih propisa. Propisivanje poreskih prekršaja i određivanje kazni imaju za cilj jačanje poreske discipline kod poreskih obveznika. U principu, svaki zakon koji reguliše konkretni poreski oblik sadrži kaznene odredbe kojima se inkriminišu poreske prekršajne radnje.

Uobičajeno je, ali ne i pravilo, da se kaznenim odredbama zakona koji reguliše karakterni poreski oblik propisuju novčane kazne u sljedećim slučajevima, ako:

- 1) obveznik ne obračuna ili netačno obračuna porez ili ne plati porez u određenim rokovima,
- 2) blagovremeno ne podnese poresku prijavu ili u prijavi navede netačne podatke,
- 3) izda račun (fakturu) ili putni nalog koji nisu ovjereni,
- 4) ne vodi ili netačno ili neuredno vodi poslovne knjige,
- 5) nadležnom poreskom organu ne prijavi izmjenu poslovanja ili način poslovanja,
- 6) nadležnom poreskom organu ne dostavi podatke koji su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze,
- 7) ne obračuna ili pogrešno obračuna porez po odbitku i nepreduzimanje drugih radnji koje su propisane za prekršaj određenim zakonom.

Prekršaji u oblasti indirektnih poreza propisani su Zakonom o porezu na dodatu vrijednost, Zakonom o akcizama u Bosni i Hercegovini i Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja, za slučaj nepreduzimanja radnji poreskih obveznika u postupku utvrđivanja poreske obaveze i neplaćanja poreza u zakonom određenim rokovima. Navedenim zakonima određena je i visina novčane kazne za prekršaje koje učini pravno lice, odgovorno lice u pravnom licu i fizičko lice. U oblasti carina za nepoštivanje odredbi Zakona o carinskoj politici u Bosni i Hercegovini i drugih zakona prekršaji su propisani Zakonom o carinskim prekršajima Bosne i Hercegovine.¹³³ Pored novčanih kazni, za određene carinske prekršaje navedenim zakonima propisane su i zaštitne mјere: (1) zabrana obavljanja djelatnosti, (2) oduzimanje robe i (3) oduzimanje prevoznog sredstva.

U poreskom zakonodavstvu Republike Srpske prekršaji i kazne za prekršaje iz oblasti poreza propisani su Zakonom o poreskom postupku¹³⁴ i zakoni-

¹³³ Zakon objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 88/05.

¹³⁴ Članovi 94-99 Zakona o poreskom postupku Republike Srpske. Član 81 - 94 Zakona o poreskoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine.

ma koji regulišu konkretni oblik poreza i drugih dažbina, osim Zakona o porezu na dobit, Zakona o porezu na dohodak i Zakona o doprinosima, koji sadrže upućujuću normu da će se za povrede zakona koje imaju obilježja prekršaja primjenjivati Zakon o poreskom postupku.

U Federaciji Bosne i Hercegovine poreski prekršaji su određeni Zakonom o poreskoj upravi, zakonima o porezima kantona i zakonima koji regulišu konkretni oblik poreza i drugih dažbina.

U Brčko Distriktu poreski prekršaji i kazne za prekršaje propisani su Zakonom o poreskoj upravi.

4. ORGANI ZA VOĐENJE PREKRŠAJNOG POSTUPKA

U okviru reforme prekršajnog zakonodavstva u Bosni i Hercegovini, koja je započela 2004. godine donošenjem Zakona o prekršajima Bosne i Hercegovine,¹³⁵ propisano je da su isključivo sudovi za prekršaje nadležni da postupaju i odlučuju o prekršajima koji su uređeni propisima Bosne i Hercegovine i propisima entiteta, odnosno propisima Brčko Distrikta. Nadležnost i postupanje sudova za prekršaje odnosi se na sve oblasti prekršaja, uključujući i oblast poreza i carina. Razlog za određivanje stvarne nadležnosti sudova za prekršaje u svim ostalim oblastima prekršaja je usklađivanje prekršajnog zakonodavstva sa Evropskom konvencijom o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda, odnosno sa članom 6 tačka 1 (pravo na pravično suđenje) konvencije koja glasi:

„Prilikom utvrđivanja građanskih prava i obaveza ili osnovanosti bilo kakve krivične optužbe protiv njega, svako ima pravo na pravično suđenje i javnu raspravu u razumnom roku pred nezavisnim i nepristrasnim, zakonom ustavljениm sudom”.

U prelaznim i završnim odredbama Zakona o prekršajima Bosne i Hercegovine regulisano je da stupanjem na snagu novog prekršajnog zakonodavstva Republike Srpske, Federacije Bosne i Hercegovine i Brčko Distrikta za postupanje po prekršajima stvarno su nadležni samo sudovi, što je značilo obavezu da će entiteti i Distrikt izvršiti usklađivanje entitetskih zakona o prekršajima sa navedenim zakonom i propisati da su sudovi za prekršaje jedini organ nadležan za postupanje za sve prekršaje. U tom pravcu izvršeno je usklađivanje entitetskih zakona i donešen je Zakon o prekršajima Republike Srpske, Zakon o prekršajima Federacije Bosne i Hercegovine, ali i novi Zakon o prekršajima

¹³⁵ Zakon objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 20/04 od 17 maja 2004. godine. Zakon prestao da važi donošenjem Zakona o prekršajima koji je objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 41/07 od 04 juna 2007. godine.

na nivou Bosne i Hercegovine.¹³⁶ Pored obaveze usklađivanja entitetskih zakona o prekršajima sa Zakonom o prekršajima Bosne i Hercegovine, u okviru sveobuhvatne reforme pravosudnog sistema u oba entiteta ukinuti su sudovi za prekršaje, a za odlučivanje u svim prekršajnim predmetima određeni osnovni sudovi u Republici Srpskoj, odnosno opštinski sudovi u Federaciji Bosne i Hercegovine. Tako je Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o sudovima Republike Srpske,¹³⁷ u okviru stvarne nadležnosti osnovnih sudova, određeno da su osnovni sudovi nadležni da u prvom stepenu odlučuju u svim prekršajnim predmetima, s tim da je u prekršajnim predmetima iz oblasti poreza i carina određena mjesna nadležnost prekršajnih odjeljenja osnovnih sudova koji vrše poslove upisa u registre pravnih lica ili samostalnih preduzetnika (Osnovni sud u Banjoj Luci, Bjeljini, Doboju, Trebinju i Sokocu) za cijelo područje koje je u nadležnosti odgovarajućeg okružnog suda. U Federaciji Bosne i Hercegovine Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o sudovima utvrđena je stvarna nadležnost opštinskih sudova da odlučuju o svim prekršajima, a za carinske i poreske prekršaje određeno da su mjesne nadležni opštinski sudovi u kojima se nalazi sjedište kantonalnih sudova (u Bihaću, Orašju, Tuzli, Zenici, Goraždu, Travniku, Mostaru, Širokom Brijegu, Sarajevu i Livnu) za područje cijelog kantona.

Primjena Zakona o prekršajima Republike Srpske i Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o sudovima Republike Srpske počela je 1. septembra 2006. godine, a u Federaciji Bosne i Hercegovine primjena zakona koji regulišu ova pitanja počela je 1. marta 2007. godine, kada su stvorene kadrovske prepostavke za primjenu navedenih zakona (primjena Zakona o prekršajima bila je uslovljena sa imenovanjem sudske poslovne jedinice u prekršajnim odjeljenjima opštinskih sudova od Visokog sudskega i tužilačkog savjeta Bosne i Hercegovine). Početkom primjene entitetskih zakona o prekršajima prestala je nadležnost poreskih organa da vode prekršajni postupak u oblasti poreza i carina, ali je zadržano ovlaštenje ovih organa da kao ovlašteni organi mogu pokrenuti prekršajni postupak izdavanjem prekršajnog naloga ili podnošenjem zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka.

¹³⁶ Zakon o prekršajima Republike Srpske objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 34/06, a Zakon o prekršajima Federacije Bosne i Hercegovine u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 31/06.

¹³⁷ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o sudovima Republike srpske objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 37/06, a Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o sudovima Federacije Bosne i Hercegovine u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 22/06.

GLAVA IV

PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA

1. OSNOVNA PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA

Prava poreskih obveznika mogu se posmatrati u širem kontekstu ljudskih prava i međunarodnih obaveza, koje je u tom smislu preuzeo na sebe najveći broj država, uključujući i Bosnu i Hercegovinu. U prilog tome govori član II stav 2 Ustava Bosne i Hercegovine, koji glasi:

„*Prava i slobode predviđene Evropskom konvencijom za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda i njenim protokolima direktno se primjenjuju u Bosni i Hercegovini. Ovi akti imaju prioritet nad svim drugim zakonima*”, a u stavu 6 je dalje eksplicitno navedeno da:

„*Bosna i Hercegovina, i svi sudovi, agencije, vladini organi i institucije kojima upravlja entiteti ili koje djeluju unutar entiteta, podvrgnuti su, odnosno primjenjuju ljudska prava i osnovne slobode na koje je ukazano u stavu 2*”. Posmatrajući navedene odredbe Ustava u širem kontekstu, znači da su prava poreskih obveznika zagarantovana i međunarodnim konvencijama i na nacionalnom planu, ali uz ograničenja koja treba da zaštite fiskalni interes. Tako je u članu 1 stav 1 Protokola broj 1 uz Evropsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda koja se, na osnovu člana II Ustava Bosne i Hercegovine neposredno primjenjuje u Bosni i Hercegovini, propisana zaštita imovine:

„*Svako fizičko i pravno lice ima pravo na neometano uživanje svoje imovine. Niko ne može biti lišen svoje imovine, osim u javnom interesu i pod uslovima predviđenim zakonom i opštim načelima međunarodnog prava*”.

Međutim, u stavu 2 postavljeno je jasno ograničenje prava na neometano uživanje imovine: „*Prethodne odredbe, međutim, ni na koji način ne utiču na pravo države da primjenjuje zakone koje smatra potrebnim da bi regulisala korištenje imovine u skladu s opštim interesima ili da bi obezbijedila naplatu poreza ili drugih dažbina ili kazni*”. Zatim član 8 Konvencije propisuje da:

„*Svako ima pravo na poštovanje ličnog i porodičnog života, nepovredivošt stana i prepiske*”, ali stav 2 istog člana sadrži tzv. izuzimajuću klauzulu: „*U ostvarivanju ovih prava javne vlasti ne mogu postavljati ograničenja, osim ako su ona predviđena zakonom i ako je to neophodno u demokratskom društvu radi očuvanja nacionalne bezbjednosti, javne sigurnosti ili ekonomске dobrobiti zemlje, radi odbrane poretka, sprečavanja krivičnih djela, zaštite zdravlja ili morala ili radi zaštite prava i sloboda drugih*.”

Budući da se obaveza trpljenja sastoji u dopuštanju aktivnosti poreskog organa koja zadiru u lična prava poreskog dužnika, pravni poredak demokratskih država nastoji da na odgovarajući način „izbalansira“ srazmjerno veliko ovlaštenje poreskih organa sa zahtjevom za zaštitom ljudskih prava. U nekim zemljama (npr. Velika Britanija, SAD, Francuska i Kanada), prava poreskih obveznika kodifikovana su u posebnim poveljama ili deklaracijama,¹³⁸ dok su u drugim ovakva prava postulirana sa različitim propisima.

U Bosni i Hercegovini, pored Ustava Bosne i Hercegovine koji generalno reguliše zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda, kako je to navedeno u članu 2 Ustava, ova prava i slobode zagarantovana su i ustavima entiteta. *Tako i Ustav Republike Srpske i Ustav Federacije Bosne i Hercegovine u domenu ljudskih prava i osnovnih sloboda garantuju npr. pravo na zaštitu dostojanstva i integriteta, slobodu kretanja i nastanjivanja, pravo čovjeka u postupku pred državnim organima, uključujući i pravo na žalbu, pravo na zaštitu podataka o ličnosti, pravo na predstavke, peticije i prijedloge, pravo svojine, pravo na zaštitu zdravlja, ekološka prava, pravo i slobode stranaca, na zaštitu nepovredivosti stana i druga prava i slobode.* U okviru ustavom zagarantovanih ljudskih prava i osnovnih sloboda, prava poreskih obveznika regulisana su u oblasti indirektnih poreza Zakonom o Upravi za indirektno oporezivanje, Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja i Zakonom o postupku prinudne naplate indirektnih poreza. U Republici Srpskoj, Federaciji Bosne i Hercegovine i Brčko Distriktu ova prava regulisana su Zakonom o poreskoj upravi.

2. KOMPONENTE PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA

Osnovne komponente prava poreskih obveznika čine:

(1) *Pravo na informisanje, na pomoć i na isticanje argumenata.* Da bi poštivali poreski zakon, obveznici moraju da budu informisani o djelovanju cjelokupnog poreskog sistema i načinu na koji se određuju poreske obaveze. Poreski organ ima obavezu da ih upozna i sa njihovim poreskim pravima i da im pruži stručnu pomoć u toku procesa oporezivanja. Pravo obveznika na informisanje i pomoć ostvaruje se na različite načine: putem informacionih priručnika, telefona, usmenih obavještenja i dr. Poreska administracija se radi stvaranja i očuvanja poreske lojalnosti (povjerenja) mora rukovoditi idejom da upozna poreske obveznike o njihovim pravima u svim fazama utvrđivanja i naplate poreza.

(2) *Pravo na žalbu.* Poreski obveznici imaju pravo na žalbu protiv skoro svih odluka poreskih organa. Radi ostvarivanja ovog prava, važno je istaći da

¹³⁸ Opširnije: Popović, D, navedeno djelo, strana 254.

se mora obezbijediti najmanje dvostepeni žalbeni postupak. U većini zapadno-evropskih zemalja prvostepenu nadležnost u žalbenom postupku obično ima poreski organ, a redovni sudovi ili posebno organizovan poreski sud je nadležan za više instance. Na adekvatnu zaštitu prava poreskih obveznika utiču i neki tehnički aspekti žalbenog postupka. Uobičajeno je da se žalba mora uputiti u određenom vremenskom roku, što očito predstavlja ograničenje za obveznike u pogledu mogućnosti osporavanja postojanja poreskog duga.¹³⁹ Jedna od karakteristika žalbenog postupka (u oko dve trećine zemalja OECD) je i ta da će žalba automatski izazvati odlaganje plaćanja poreskog iznosa, mada je u nekim zemljama to dopušteno ukoliko se steknu posebne okolnosti.¹⁴⁰ U našem poreskom zakonodavstvu žalba nema suspenzivno (odložno) dejstvo.

(3) *Pravo na dosljednu primjenu zakonskih odredbi.* Poreski obveznici imaju pravo da ne plate više od tačnog iznosa poreza. Time se potvrđuje načelo legaliteta o visini poreza utvrđenog zakonom, uzimajući u obzir njihove lične okolnosti i dohodak. Drugim riječima obveznici poreza imaju pravo na dosljednu primjenu zakonskih odredbi, što istovremeno obuhvata obezbjeđivanje pomoći poreskih organa u pogledu korišćenja svih zakonom ustanovljenih poreskih olakšica i odbitaka.

(4) *Pravo na sigurnost (izvjesnost).* Ovo pravo ima dva aspekta. Poreskim obveznicima se mora omogućiti da unaprijed predvide poreske posljedice sopstvenih ekonomskih i drugih aktivnosti, što je u praksi teško izvodivo. Poreski organi se ne mogu obavezati da poreskim obveznicima omoguće uvid u primjenu propisa protiv zloupotreba usmjerenih na poreske obveznike koji nastoje da izigraju poreski zakon.

Drugi aspekt izvjesnosti u stvari podrazumijeva pravo na stabilnost poreskih zakona, čime se u značajnoj mjeri doprinosi pravilnom donošenju poslovnih odluka od strane obveznika. Ukoliko se vrše promjene u zakonodavstvu, one u načelu ne mogu imati retroaktivno dejstvo. Sigurnost poreskih obveznika može biti ostvarena i ukoliko se poresko zakonodavstvo priprema pažljivo i sistematski, čime se doprinosi i njegovoj stabilnosti s jedne strane i boljem prihvatanju od obveznika s druge strane.

(5) *Pravo na privatnost.* U savremenim demokratijama privatnost je jedno od osnovnih prava građana. U poreskim stvarima svi obveznici imaju pravo da očekuju da ih poreski organi neće nepotrebno uzneniravati. U praksi tumačenje ovog prava odnosi se na nerazumne pretrese poslovnih prostorija i traganje

¹³⁹ Prosječan rok za podnošenje žalbe iznosi do mjesec dana, mada se različito određuje početak ovog roka (ili od momenta izvršenog oporezivanja ili fiksni datum poslije proteka poreske godine).

¹⁴⁰ Opširnije: Taxpayers' Rights and Obligations, OECD, Paris, 1990, p. 23.

za podacima koji nisu od značaja za utvrđivanje poreske obaveze. To iziskuje potrebu propisivanja strogih pravila ponašanja i obaveznog pridržavanja tih pravila od strane poreskih službenika u toku poreskog upravnog postupka.

(6) *Pravo na povjerljivost i tajnost podataka.* Pravo na povjerljivost i tajnost podataka i informacija bi za poreskog obveznika trebalo da predstavlja zaštitu od mogućih zloupotreba ili pogrešne upotrebe podataka i informacija o njemu od strane radnika poreske administracije. To znači da se ni jedna obezbijedena informacija ili podatak o poreskom obvezniku ne bi smio upotrebiti u druge svrhe, osim u poreske.¹⁴¹ S obzirom na konkureniju u tržišnoj privredi, ovo pravo poreskih obveznika ima veliki značaj, pa je samim tim i ustanovljavanje obaveze poštovanja ovog prava od strane poreske administracije veoma važno. Zato poreska zakonodavstva predviđaju vrlo oštре kazne za poreske službenike koji zloupotrijebe povjerljive podatke.

¹⁴¹ Ipak, u većini zemalja podaci prikupljeni za svrhe oporezivanja mogu se proslijediti organima zaduženim za socijalnu zaštitu, a u nekim zemljama i drugim vladinim resorima, mada i dalje podliježu propisima o povjerljivosti koji se odnose na poreske organe. Podaci se mogu proslijediti i inostranim poreskim organima na osnovu bilateralnih i multilateralnih sporazuma koji izričito predviđaju takvu razmjenu.

POGLAVLJE PETO

PORESKI SISTEMI U BOSNI I HERCEGOVINI

GLAVA I

SISTEM INDIREKTNOG OPOREZIVANJA U BOSNI I HERCEGOVINI

1. OSNOVA SISTEMA INDIREKTNOG OPOREZIVANJA U BOSNI I HERCEGOVINI

Osnova sistema indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini ustanovljena je Zakonom o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini, kojim se uspostavlja institucionalni i organizacioni osnov za jedinstven sistem indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini, koji će podržati cijelokupnu makroekonomsku stabilnost i fiskalnu održivost Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Federacije Bosne i Hercegovine i Brčko Distrikta. Pored toga, Zakonom se omogućava razvoj i provođenje politike indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini (što je povjereni Upravnom odboru koji je i ustanovljen ovim zakonom), uvođenje indirektnih poreza na cijeloj teritoriji Bosne i Hercegovine, te uspostavlja sistem naplate i raspodjele prihoda po osnovu indirektnih poreza. Kada je riječ o uplati i raspodjeli prihoda, navedeni Zakon samo generalno utvrđuje da se sistem naplate prihoda po osnovu indirektnih poreza vrši putem jedinstvenog računa koji Uprava za indirektno oporezivanje vodi u ime države, entiteta i Brčko Distrikta, dok je način uplate i sistem raspodjele prihoda regulisan Zakonom o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda,¹⁴² te provedbenim propisima koji razrađuju primjenu ovog zakona, uključujući i Odluku Upravnog odbora kojom se utvrđuju koeficijenti raspodjele.

Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini institucionalno uređuje Upravu za indirektno oporezivanje, koja je već bila osnovana Prelaznim zakonom o spajanju carinskih uprava entiteta i osnivanju Uprave za indirektno oporezivanje, kao jedinu instituciju u Bosni i Hercegovini nadležnu da provodi zakone o indirektnom oporezivanju i druge propise iz ove oblasti, te politiku indirektnog oporezivanja koju utvrdi Savjet ministara, na prijedlog Upravnog odbora koji je ustanovljen ovim zakonom.

2. STRUKTURA SISTEMA INDIREKTNOG OPOREZIVANJA

Strukturu sistema indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovine¹⁴³ čine:

(1) porez na dodatu vrijednost kao oblik opštег poreza na promet,

¹⁴² Zakon o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 55/04 i 34/07.

¹⁴³ Struktura sistema određena članom 1 stav 2 Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini određivanjem značenja riječi „indirektni porezi“.

- (2) akcize kao pojedinačni oblik poreza na promet,
- (3) putarina, i
- (4) uvozne i izvozne dažbine (carina), bez obzira da li se naplaćuju pri uvozu ili izvozu.

3. POREZ NA DODATU VRIJEDNOST

3.1. Pojam i istorijski razvoj

Porez na dodatu vrijednost (PDV) je oblik opšteg poreza na promet koji se obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, ali tako da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodate vrijednosti koja se ostvaruje u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa. Ideja PDV-a, kao oblika poreza na potrošnju, odnosno poreza na promet, rođena je dvadesetih godina 19. vijeka kod njemačkog biznismena Von Simensa (Von Siemens). Neposredno nakon toga, kod Tomansa Adamsa (Thomans Adams) 1921. godine izložena je ideja fakturno-kreditnog metoda obračuna PDV-a. Međutim, može se shvatiti da je „otac poreza na dodatu vrijednost” Moris Lore (Maurice Laure) (1953, 1957. god.).

Francuska je zemlja u kojoj je prvi put koncipiran porez na dodatu vrijednost kao novi oblik oporezivanja prometa. Proizvodni tip PDV-a uveden je u Francuskoj 1949. godine i primjenjivao se samo za oporezivanje prometa proizvoda, dok je kasnije konvertovan u potrošni oblik PDV-a 1954. godine.

Postepeno je PDV (npr. u Njemačkoj od 1.1.1968. god.) ugrađen u poreske sisteme svih država-članica Evropske unije. Sve zemlje istočne i srednje Evrope izvršili su proces usklađivanja svojih poreskih sistema s ciljem ispunjavanja uslova da budu primljene u Evropsku uniju, s tim da je Bosna i Hercegovina posljednja zemlja u Evropi koja je uvela ovaj oblik poreza na potrošnju. Sve zemlje razvijene tržišne privrede, izuzev SAD, primjenjuju porez na dodatu vrijednost kao opšti porez za oporezivanje prometa proizvoda i usluga. Znači, za manje od 50 godina ovaj oblik poreza primjenjuje se u više od 120 zemalja svijeta, odnosno preko 70% svjetskog stanovništva živi u sistemu PDV-a.

Uvođenje PDV-a predstavlja jedan od osnovnih uslova za članstvo u Evropskoj uniji. U tom cilju zemlje su prihvatile PDV, dizajniran na osnovu Šeste VAT direktive, koja predstavlja ključni dokument u usklađivanju ovog poreskog oblika za zemlje Evropske unije.

Zašto je bitno uvođenje PDV-a sa aspekta evropskih integracija i uspostavljanja jedinstvenog tržišta?

PDV se smatra indirektnom, vancarinskom barijerom, kao što su i subvencije, monopolji i propisi o javnim nabavkama, PDV predstavlja glavnu prepreku slobodnoj trgovini i zato je kod naplate PDV-a prihvaćeno načelo odredišta tj. mjesto na kojem se obavlja maloprodaja.

3.2. Razlika između poreza na dodatu vrijednost i drugih oblika poreza na potrošnju

Sam naziv poreza na dodatu vrijednost označava zapravo tehniku ubiranja tog poreza. Pojednostavljeni, PDV je obaveza preduzetnika – stalnog obveznika koju on obračunava prema izdatim računima za isporuku dobara i obavljanje usluga, te u drugim slučajevima nastanka poreske obaveze (reprezentacija, vlastita potrošnja i sl.), a plaća se na ostvarenu dodatu vrijednost u određenom periodu, odnosno na razliku između utvrđenog poreza u knjigama izdatih i primljenih računa.

To je razlika koja se može utvrditi na sljedeći način:

PRODAJNA VRIJEDNOST DOBARA – NABAVNA VRIJEDNOST DOBARA= DODATA VRIJEDNOST (DV)

Poreski obveznik utvrđuje obavezu za plaćanje poreza u jednom obračunskom periodu, koji može biti mjesecni, dvomjesečni, kvartalni i dr. (zavisno od zakonskog rješenja jedne države), tako što je umanjen za iznos poreza na dodatu vrijednost obračunatog, odnosno plaćenog pri nabavci proizvoda i usluga, tj. za iznos poreskog odbitka (prodaja-nabavka, izlaz-ulaz).

Razlika između poreza na promet, koji se obračunava u maloprodaji, i poreza na dodatu vrijednost je u tome što u sistemu PDV-a porez obračunava i uplaćuje u državni budžet svaki preduzetnik za svoju dodatu vrijednost, dok u sistemu poreza na promet u maloprodaji ukupan iznos poreza obračunava i uplaćuje trgovac na malo. Porez na dodatu vrijednost se pokazao praktičnim i pri oporezivanju dobara u međunarodnoj razmjeni, gdje vrijedi načelo plaćanja poreza u zemlji odredišta, što znači da se taj porez jednostavno može vratiti pri izvozu, a pri uvozu se plaća kao i na svako drugo dobro.

3.3. Načela poreza na dodatu vrijednost

Načela PDV-a vezana su uz određivanje oporezivanja dobara koja ulaze u međunarodnu razmjenu, a koja se mogu oporezovati ili po načelu porijekla ili po načelu odredišta.

Kod primjene oporezivanja **po načelu porijekla dobara** ona se oporezuju u zemlji u kojoj su proizvedena i to bez obzira da li se troše u toj zemlji ili se kasnije izvoze, tako da imamo situaciju da se prema ovom načelu dobra koja se uvoze u zemlju, i u njoj prodaju i konačno troše, ne oporezuju i da su do-

mači proizvodi koji se izvoze opterećeni PDV-om, a ona dobra koja se uvoze u zemlju su oslobođena plaćanja PDV-a.

Prema načelu odredišta ili mesta potrošnje dobro se oporezuje gdje se konačno troši, odnosno oporezuje se ukupna dodata vrijednost i to kako ona dodata u zemlji, tako i ona dodata u inostranstvu. Prema ovom načelu izvoz je izuzet od plaćanja PDV-a, dok se uvoz oporezuje PDV-om – dakle, oporezuje se sve što se konačno troši. Na ovaj način domaći i uvezeni proizvodi mogu ravnopravno konkurisati na domaćem tržištu.

3.4. Prednosti poreza na dodatnu vrijednost

Najvažnije prednosti PDV-a, u odnosu na druge oblike oporezivanja, su sljedeće:

(1) Neutralnost PDV-a. PDV potrošnog oblika je ekonomski neutralan za preduzetnika kao poreskog obveznika, jer porez koji on plaća prilikom nabavke ima pravo odbiti, umanjiti od svoje poreske obaveze. To znači da PDV koji je sadržan u ulaznim računima nije za poreskog obveznika – preduzetnika trošak i PDV ne dovodi u povoljniji položaj ni jednu privrednu djelatnost u odnosu na drugu, te je u tom smislu PDV potpuno neutralan. Položaj preduzetnika na tržištu zavisi isključivo od njega samog, njegovim tržišnim sposobnostima i njegovoj organizaciji rada.

(2) Metoda ubiranja PDV-a (kreditna metoda) je potpuno drugačija u odnosu na metode ubiranja ostalih oblika poreza na promet. Kod potrošnog oblika PDV-a svaki poreski obveznik izračunava svoju poresku osnovicu i vrši obračun poreske obaveze, s tim da na osnovu fakturna svojih dobavljača proizvoda i usluga odbija plaćeni PDV, dakle onaj dio koji je plaćen kao pret porez u prethodnim fazama. Na ovakav način ubiranja PDV-a imamo samokontrolirajući element, jer svaki kupac za sebe traži kopiju računa iz kojeg je vidljivo da je PDV u prethodnoj fazi prometa obračunat i plaćen.

(3) Automatsko razlikovanje krajnje potrošnje od utroška za proizvodnju ili dalju prodaju. PDV potrošnog oblika automatski razlikuje krajnju potrošnju koja se oporezuje od utroška u proizvodnji ili daljnu prodaju koja se ne oporezuje, i to bez zahtjeva da se kupac identificuje.

(4) Izostanak kumulativnog učinka. Poreski obveznik za isporučena dobra i obavljene usluge ispostavlja bilo kojem kupcu račun na kojem je naznačen iznos poreza. Ako je kupac preduzetnik, on će taj dio odbiti od računa kao pret porez, a ako je kupac građanin, dakle krajnji potrošač, on će taj porez snositi - platiti.

(5) Široka poreska osnovica i izdašnost prihoda. S obzirom da je naplata najvećeg dijela poreza na dodatu vrijednost prije maloprodajne faze, to svakako ide u prilog efikasnijem i stabilnijem obezbjeđenju budžetskih prihoda.

(6) Druge prednosti poreza na dodatnu vrijednost. Jača zaštita od poreske utaje jer se kontrolišu sve faze proizvodnje i prometa, za razliku od jednofaznog poreza kada se prati samo prodaja u jednoj fazi.

(7) Širok obuhvat proizvoda i usluga, a time i šira poreska osnovica. Za razliku od jednofaznog poreza na promet, kada je registrovan samo jedan broj poreskih obveznika koji obavljaju promet samo u jednoj fazi prometa, kod poreza na dodatu vrijednost su obuhvaćeni svi učesnici u svim fazama prometnog ciklusa.

3.5. Kritike poreza na dodatnu vrijednost

Kada su u pitanju kritike PDV-a, njihov najveći broj se odnosi na proces administriranja, odnosno da porez na dodatu vrijednost zahtijeva mnogo brige i pažnje oko potrebne dokumentacije. Međutim, s obzirom na visok stepen tehničkog razvoja informacione tehnike za obradu podataka, koja stoji na raspolaganju i poreskoj administraciji i obveznicima, ovaj problem se efikasno prevaziđa i ne utiče na efikasno funkcionisanje poreskog postupka.

Regresivnost PDV-a. PDV je izuzetno regresivan uslijed tehničko-administrativnog ograničenja na manji broj poreskih stopa. Kupci oporezovanih proizvoda plaćaju nominalno isti iznos poreza, bez obzira na veličinu ekonomске snage, tako da su kupci sa manjom ekonomskom snagom jače opterećeni porezom na promet od kupaca čija je ekonomска snaga jača. Da bi se ublažilo ovo regresivno djelovanje poreza na promet, u finansijskoj teoriji poznate su tri grupe mjera, i to: unutar sistema poreza na promet, unutar poreskog sistema, ali izvan sistema poreza na promet i unutar privrednog Sistema, ali van poreskog sistema. U savremenim poreskim sistemima funkciju ublaživanja regresivnog učinka putem povlaštenih stopa sve više preuzimaju drugi instrumenti poreskog sistema, a posebno sistem oporezivanja dohotka s progresivnim poreskim stopama, što je bio slučaj u Republici Srpskoj kod primjene Zakona o porezu na dohodak od 1. januara 2007. godine.

3.6. Stope poreza na dodatu vrijednost

Jedan od centralnih problema vezanih uz primjenu poreza na dodatu vrijednost je sigurno odluka o primjeni broja i visine poreskih stopa.

Odgovor na pitanje da li primijeniti jednu ili više stopa poreza na dodatu vrijednost je uglavnom u teoriji PDV-a postao takoreći opšteprihvaćen i on

glasí: svugdje gdje prilike dozvoljavaju treba koristiti samo jednu stopu PDV-a, ili, kako to Tait 1988. godine opreznije kaže „treba koristiti onoliko stopa koliko će zadovoljiti političare, odnosno ako se već ne može primijeniti najbolje rješenje sa samo jednom stopom PDV-a, treba upotrijebiti što je moguće manji broj stopa”.

Uprkos tome što je porez na dodatu vrijednost uveden kao zajednički sistem oporezivanja prometa u svim zemljama Evropske unije, koordinaciju o broju poreskih stopa nije bilo moguće postići, te je stavom 3 člana 12 Šeste direktive predviđeno:

1) standardnu stopu poreza na dodatu vrijednost utvrdiće svaka zemlja članica kao procenat oporezivog iznosa i ona će biti ista za isporučena dobra i isporučene usluge, i

2) u određenim slučajevima ponuda dobara ili usluga može biti podložna povišenim ili sniženim stopama.

Visina stope PDV-a, kao i njihov broj, u svijetu varira. Među zemljama Evropske unije najnižu stopu imaju Španija i Njemačka (16%), a najvišu Švedska i Danska (25%), dok je prosječna stopa za zemlje Evropske unije 19,4%.

Među zemljama u tranziciji najnižu stopu imaju Baltičke zemlje (18%), a najvišu Mađarska (25%), dok je prosječna stopa 21-22%. Uporedni pregled stopa za zemlje Evropske Unije prikazan je u sljedećoj tabeli.

TABELA 1.
uporedni pregled stopa PDV-a

Zemlja	Godina uvođenja	Oktobar 2003. godine	
		Opšta stopa (u %)	Niža stopa (u %)
Austrija	1973.	20	10; 12
Belgija	1971.	21	6; 12
Danska	1967.	25	-
Finska	1990.	22	8; 17
Francuska	1968.	19,6	2,1; 5,5
Njemačka	1968.	16	7
Grčka	1987.	18	4; 8
Irska	1972.	21	4,3; 13,5
Italija	1972.	20	4; 10
Luksemburg	1970.	15	3,6; 12

Holandija	1969.	19	6
Portugal	1986.	19	5; 12
Španija	1986.	16	4; 7
Švedska	1969.	25	6; 12
Velika Britanija	1973.	17,5	5
Poljska	1993.	22	7
Češka	1992.	22	5
Slovačka	1993.	19	-
Malta		15	5
Kipar		15	5
Estonija	1992.	18	5
Litvanija	1994.	18	5; 9
Letonija		18	9
Mađarska	1988.	25	12
Slovenija	1998.	20	8,5
Hrvatska	1995.	22	-
Makedonija	1998.	19	5
Bugarska	1993.	20	-
Rumunija	1993.	19	11
Crna Gora	2003.	17	-

Izvor: European commission, Directorate-General, Taxation and Customs union, Tax police, VAT and other turnover taxes, DOC/2402/203-EN, Brussels, Belgium.

3.7. Uporedni pregled poreskih stopa u sistemu PDV-a u zemljama bivše Jugoslavije

Direktivom kojom se uređuju poreske stope PDV-a u zemljama-članicama Evropske unije ne predviđa se njihova unifikacija, već harmonizacija broja i raspona stopa (odnosno njihovo približavanje). Osnovna (standardna) stopa ne može biti niža od 15%. Pored nje države-članice mogu da propisu i jednu ili dve snižene stope, koje ne mogu biti niže od 5%. Ove snižene stope mogu da se primjenjuju samo na ona dobra i usluge koja su navedena u posebnom aneksu. Na listi dobara i usluga, na čiji promet države-članice mogu primjenjivati sniženu stopu, nalaze se: prehrambeni proizvodi, voda, lijekovi i medicinska oprema, usluga prevoza putnika, knjige i druge publikacije, usluge u kulturi i sportu, isporuka dobara i pružanje usluga u poljoprivredi (osim

kapitalnih dobara), pogrebne usluge i oprema, isporuka dobara i pružanje usluga u socijalnoj zaštiti i socijalnom osiguranju. Države-članice mogu primjenjivati sniženu stopu i na isporuku prirodnog gasa i električne energije, pod uslovom da se time ne ugrožava tržišna konkurenca.

U sistemu PDV-a Makedonije primjenjuje se opšta stopa u iznosu od 18%, dok se za promet i uvoz određenih proizvoda, kao i na promet određenih usluga, primjenjuje snižena stopa od 5%.

Slovenija, kao članica EU, obavezala se na primjenu prava EU. Poreske stope PDV-a, propisane važećim zakonom, ne izlaze iz okvira broja i raspona poreskih stopa koje su direktivom EU uređene za sve države-članice. Opšta stopa kojom se oporezuje promet svih proizvoda i usluga, kao i izvoz, iznosi 20%. Snižena stopa, kojom se oporezuju određeni proizvodi i usluge, iznosi 8,5%.

U sistemu PDV-a Hrvatske u primjeni su tri stope. Opšta stopa iznosi 23%, snižena stopa iznosi 10% i primjenjuje se na određene usluge i proizvode. Hrvatski zakonodavac poznaje i tzv. nultu stopu. U hrvatskom sistemu PDV-a bila je u primjeni opšta stopa u iznosu od 22%. Međutim, najnovijim izmjenama važećeg zakona došlo je do povećanja ove stope na 23%, što je učinjeno u 2009. godini u okviru paketa tzv. antirecesijskih zakona, putem kojih bi, po kreatorima ekonomске politike, hrvatska privreda i društvo u cjelini lakše podnijeli posljedice velike ekonomске krize.

U sistemu PDV-a Crne Gore postoje tri poreske stope. Opšta stopa, koja se primjenjuje na svaki promet dobara i usluga i uvoz dobara, iznosi 17%. Snižena stopa u iznosu od 7% primjenjuje se na promet, odnosno uvoz određenih proizvoda i usluga. Pored toga, zakonodavac propisuje listu proizvoda i usluga, čiji se promet, odnosno izvoz, oporezuje po tzv. nultoj stopi.

U Srbiji je u primjeni opšta stopa od 18% za oporezivanje svih dobara i usluga. Posebnom stopom u iznosu od 8% oporezuju se određena dobra i usluge koja se nalaze na listi propisanoj zakonom.

3.8. Šesta direktiva Vijeća Evrope

Najveći uticaj na harmonizaciju oporezivanja prometa primjenom poreza na dodatu vrijednost izvršen je Šestom direktivom Vijeća Evrope iz 1977. godine,¹⁴⁴ kojom su utvrđeni najznačajniji elementi PDV-a. U suštini, Šesta direktiva, sa svim svojim kasnijim izmjenama i dopunama, ustanovila je skoro u potpunosti harmonizovani sistem poreza na dodatu vrijednost, koji je poznat

¹⁴⁴ Vijeće Evropske zajednice broj 388/77 od 17. maja 1977. godine.

pod nazivom EU model PDV-a, i koji kao takav postaje uslov za pristupanje Evropskoj uniji. Ova direktiva je obezbijedila da se usklade svi najvažniji elementi zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja kod PDV-a, i to: poreskog obveznika, objekta oporezivanja, poreske osnovice, poreskih oslobođanja, prava na poreski odbitak, poreske stope, posebnih poreskih režima i obavezu poreskih obveznika.

Osnovne karakteristike EU modela PDV-a su:

- 1) potrošni tip kojim se ne oporezuju nabavke kapitalnih dobara, tako da je makroekonomski osnovica jednak ličnoj potrošnji,
- 2) kreditni metod pri utvrđivanju poreske obaveze kojim se poreska obaveza utvrđuje kao razlika između poreske obaveze na prodaje (izlaz) i poreska obaveza na kupovinu (ulaz),
- 3) princip odredišta koji podrazumijeva oporezivanje predmeta proizvoda i usluga prema mjestu potrošnje, što znači da je izvoz oslobođen plaćanja poreza, a uvoz se oporezuje,
- 4) široku osnovicu oporezovanih transakcija, s obzirom da se prema čl. 2 Šeste direktive porezom na dodatu vrijednost oporezuje isporuka robe ili pružanje usluga izvršena uz naknadu unutar područja zemlje od strane oporezivog lica, koje postupa kao takvo, i uvoz dobara.

Organi izvršne vlasti su obavezni na plaćanje PDV-a samo onda kada obavljanje njihove radne djelatnosti predstavlja konkurenčiju preduzetničkoj djelatnosti. Mjesto oporezivanja u slučaju isporuke dobara je mjesto isporuke tj. mjesto na kojem se nalazi dobro u trenutku isporuke a kod pružanja usluga je mjesto gdje je pružena usluga u sferama svog preduzeća, a u slučaju tog nedostatka mjesto gdje je stalna adresa ili boravište.

Poreska osnovica poreza na dodatu vrijednost kod isporuke robe i pružanja usluga je sve ono što čini naknadu koju je isporučilac, odnosno pružalac usluga dobio ili treba dobiti od kupca, klijenta ili treće strane za takve isporuke, odnosno pružanje usluga, uključujući vanredni porez koji je direktno povezan s cijenom takvih isporuka ili pružanja usluga. Kod vlastite potrošnje ili kod isporuka dobara ili obavljanja usluga za poresku osnovicu uzima se tržišna vrijednost bez naknade isporučenog dobra, odnosno obavljene usluge.

U poresku osnovicu uključuju se još i akcize, carine i druge uvozne dažbine, kao i svi sporedni troškovi koji su zaračunati primaocu dobara, odnosno usluga.

U javnom interesu zemlje-članice u poreske sisteme ugrađuju oslobođanja od plaćanja PDV-a, odnosno oslobođanje bez prava na odbitak, a odnosi se na privredu i usluge:

- 1) socijalnog i opšteg karaktera koji su značajni za opšti razvoj društva i životni standard (usluge državnih organa, zdravstvo, socijalne, obrazovne, kulturne i sportske usluge, poštanski saobraćaj i još ponešto),
- 2) razvojnog karaktera (naučne usluge, bankarske usluge, finansijske usluge i usluge osiguranja i reosiguranja), i
- 3) humanitarnog karaktera (aktivnosti Crvenog krsta, vjerske usluge i slično).

Izvoz je oporezovan nultom stopom s pravom na odbitak, što je jedna od većih prednosti PDV-a u odnosu na sistem poreza na promet u maloprodaji.¹⁴⁵ Svako ko carinskom deklaracijom može da dokumentuje da je izvezeno neko dobro ima pravo na primjenu nulte stope, odnosno oslobođanje s pravom na odbitak. To znači da se PDV obračunava po nultoj stopi, a onda se od nulte stope odbija porez koji je naznačen u fakturama kao plaćen kroz nabavnu cijenu i na taj način se u stvari dobija refundacija iz budžeta kada se izvozi.

4. POREZ NA DODATU VRIJEDNOST U BOSNI I HERCEGOVINI

4.1. Osnovne karakteristike poreza na dodatu vrijednost u Bosni i Hercegovini

Pripreme za uvodenje PDV-a u Bosni i Hercegovini počele su usvajanjem Prelaznog Zakona o spajanju carinskih službi, zatim Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini i konačno zaokruženi zakonodavno-pravni okvir čini Zakon o porezu na dodatu vrijednost, čija je primjena počela 1.01.2006. godine. Generalno, porez na dodatu vrijednost predstavlja radikalnu reformu poreskog sistema i put da se Bosna i Hercegovina uključi u krug evropskih zemalja gdje se ovaj model uspješno primjenjuje više desetina godina. Uvođenjem PDV-a na području Bosne i Hercegovine prestaje primjena jednofaznog poreza na promet u maloprodaji, koji je kao oblik opšteg poreza na promet uveden na području bivše SFRJ, a time i Bosne i Hercegovine u okviru sveobuhvatne privredne reforme 1965. godine. Nacrt zakona o porezu na dodatu vrijednost i plan implementacije Zakona pripremljeni su uz pomoć Ureda za carinsku i fiskalnu pomoć Evropske unije (CAFAO), uvažavajući sve elemente zakonskog opisa poresko-činjeničnog stanja prema Šestoj direktivi, tako da porez na dodatu vrijednost u Bosni i Hercegovini ima karakteristike „EU modela” PDV-a, odnosno:

- 1) usklađen je sa Šestom direktivom EU,

¹⁴⁵ Raičević, B., navedeno djelo, strana 226.

- 2) primjena sistema PDV-a koji preovladava u zemljama EU,
- 3) potrošni oblik (PDV se plaća na isporuke svih vrsta dobara),
- 4) kreditni metod ubiranja poreskom obvezniku predstavlja razliku PDV-a u izlaznim fakturama i PDV-a u ulaznim fakturama,
- 5) dosljedno poštuje princip odredišta, dobra se oporezuju tamo gdje se troše,
- 6) standardna stopa PDV-a u BiH je 17% i nulta stopa za izvoz, i
- 7) poresko razdoblje je jedan kalendarski mjesec, odnosno porez se plaća po principu samooporezivanja podnošenjem mjesecne poreske prijave i plaćanjem poreza za protekli mjesec.

4.2. Osnovni elementi poreza na dodatu vrijednost u Bosni i Hercegovini

4.2.1. Predmet oporezivanja

Prema Zakonu o porezu na dodatu vrijednost predmet oporezivanja je: 1) promet dobara i usluga koje poreski obveznik u okviru obavljanja svojih djelatnosti izvrši na teritoriji Bosne i Hercegovine uz naknadu i 2) uvoz dobara u Bosnu i Hercegovinu.

Iz određivanja predmeta oporezivanja proizilazi da bi isporuka nekog dobara, odnosno pružanja usluge bili predmet oporezivanja u sistemu PDV-a, moraju kumulativno biti ispunjeni sledeći uslovi: 1) da postoji promet dobara i usluga, 2) da je promet izvršen od strane poreskog obveznika, 3) da je promet izvršen u okviru obavljanja djelatnosti poreskog obveznika, 4) da se promet vrši uz naknadu i 5) da se promet obavlja u Bosni i Hercegovini.

Ako se radi o prometu koji ne ispoljava sva navedena obilježja, tada se radi o neoporezivom prometu, odnosno prometu koji ne podliježe plaćanju PDV-a. Tako je, na primjer, naknada bitan element da bi se neki promet smatrao oporeziv. Ako nije izvršena naknada za promet, tada imamo neoporeziv promet. To je u slučaju nasljedstva (imamo dobit na osnovu smrti ostavioca, ali ne u okviru prometa), pravo na naknadu štete, lice koje je izazvalo štetu ne vrši promet nego samo naknadu štete, unutrašnji prometi između poslovnih jedinica jednog preduzeća i kod stvarnih subvencija kada se vrši unapređivanje iz političkih, ekonomskih i opštih razloga, odnosno iz društvenopravnog interesa.

Izuzetak od naprijed navedenih uslova može činiti samo lice koje, u fakturi ili drugom dokumentu koji služi kao faktura, iskaže PDV, ako u skladu sa Zakonom o PDV-u nije dužno da obračuna i uplati PDV. Sistem PDV-a u BiH se zasniva na principu odredišta, po kome se dobra oporezuju prema mjestu,

odnosno zemlji u kojoj se prometuju i konačno troše, bez obzira na mjesto (zemlju) njihovog porijekla. Zbog navedenog rješenja, a imajući u vidu najbolje prakse u Evropi, oporezuje se i uvoz dobara u BiH, dok se ne oporezuje uvoz usluga u BiH. Razlog ovakvom rješenju je specifični poreski tretman usluga u sistemu PDV-a, odnosno u činjenici da pri oporezivanju usluga, za razliku od oporezivanja dobara, preovladava princip porijekla, tj. mjesto izvršenja usluge, a ne princip odredišta, mesta korištenja usluge.

4.2.2. Poreski obveznik

Poreski obveznik je svako lice koje samostalno obavlja privrednu djelatnost ili službenu djelatnost.

Ko može da bude obveznik PDV-a?

Svaki samostalno djelujući privredni subjekat koji vrši postojan promet dobara ili usluga uz naknadu. Svojstvo obveznika PDV-a privredni subjekat stiče kad obavlja samostalnu privrednu djelatnost, odnosno ozbiljno namjerava vršiti promet dobara ili uslugu uz naknadu, tako da svojstvo obveznika PDV-a se stiče:

- 1) sa prvim poslovnim pripremama, kao što su nabavka obimnog inventara, npr. maštine ili voznog parka,
- 2) nabavka robe prije otvaranja preduzeća,
- 3) iznajmljivanje ili namještanje kancelarijskog prostora i skladišta,
- 4) kupovina zemljišta,
- 5) sprovodenje akcije oglašavanja,
- 6) davanje ponude za promet dobara ili usluga uz naknadu.

4.2.2.1. Registracija obveznika

Prema Zakonu o porezu na dodatu vrijednost svako lice čiji oporezivi promet dobrima ili uslugama i promet dobrima oslobođenim uz kredit u prethodnoj godini prelazi ili je vjerovatno da će preći iznos od 50 000 KM dužno je da se registruje kao poreski obveznik. Prilikom određivanja da li je pređen iznos od 50 000 KM, uzima se u obzir promet povezanih firmi i ostalih subjekata koji su kroz posjedovanje dionica pod zajedničkom posrednom ili neposrednom kontrolom.

Pravilnikom o registraciji obveznika poreza na dodatu vrijednost uređuje se postupak registracije fizičkih i pravnih lica.¹⁴⁶ Registraciju fizičkih i prav-

¹⁴⁶ Pravilnik o registraciji i upisu u Jedinstveni registar obveznika indirektnih poreza objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 51/12.

nih lica kao obveznika poreza na dodatu vrijednost vrši Uprava za indirektno oporezivanje. Po prijemu zahtjeva za registraciju sa prilozima Uprava pokreće postupak registracije, koji je propisan Zakonom o porezu na dodatu vrijednost. Po završetku postupka registracije dodjeljuje se identifikacioni broj poreskom obvezniku i donosi odluku za registraciju PDV obveznika.

4.2.2.2. Prestanak svojstva poreskog obveznika

Svojstvo poreskog obveznika prestaje:

(1) kad se izvrši deregistracija ili (2) kada se ugasi poreski broj. Bitno je napomenuti da svojstvo poreskog obveznika nije nasljedno. Nasljednik postaje poreski obveznik samo ako ispunjava sve uslove, znači ako samostalno obavlja privrednu djelatnost, odnosno ako namjerava vršiti promet dobara ili usluga uz naknadu.

Zakonom su određena i druga lica koja podliježu obavezi plaćanja PDV-a, i to poreski zastupnik koga odredi obveznik koji u BiH nema sjedište ni stalnu poslovnu jedinicu ukoliko obavlja promet dobara i usluga u BiH i primalac usluga nabavljenih prilikom unapređivanja poslovanja ukoliko pružalac usluga nema sjedište u BiH i ne odredi poreskog zastupnika. Obavezu plaćanja PDV-a kod prometa dobara i usluga koje su u vezi sa izgradnjom nepokretne imovine prebacuje se na lice kojem je izvršen promet u vezi sa izgradnjom te imovine.

Obavezu plaćanja PDV-a ima svako lice koje na fakturi ili drugom dokumentu koji služi kao faktura iskaže PDV, a koje nije dužno da obračuna i plati PDV.

4.3. Poreska osnovica

Poreska osnovica kod prometa dobara i usluga je oporezivi iznos naknade koju obveznik primi ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge. U poresku osnovicu se uračunavaju:

1) carine i druge uvozne dažbine, akcize i ostali javni prihodi, osim poreza na dodatu vrijednost,

2) svi sporedni troškovi koje obveznik obračunava primaocu dobara i usluga - troškovi pakovanja, prevoza, osiguranja, provizije i drugi troškovi koje isporučilac obračunava kupcu kao uslov da se izvrši promet dobara i usluga,

Poreska osnovica kod uvoza dobara u BiH je vrijednost dobara utvrđena u skladu sa carinskim propisima, pri čemu se u poresku osnovicu uračunavaju i akciza, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV-a, i

svi zavisni troškovi koji nastanu nakon uvoza dobara do prvog odredišta u BiH, odnosno mjesta koje je navedeno na otpremnici.

4.4. Poreska stopa

Na oporezivi promet dobara i usluga standardna poreska stopa je 17%. Radi se o proporcionalnoj stopi i u odnosu na osnovicu čini stopu prema vrijednosti osnovice, odnosno stopa od 17% je tzv. ad valorem stopa. Kada se porez obračunava na poresku osnovicu u kojoj je sadržan PDV-e (avansne fakture), porez na dodatu vrijednost se izračunava po preračunatoj stopi koja iznosi 14.5299%.

4.5. Nastanak poreske obaveze

Poreska obaveza nastaje u momentu kada se izvrši jedna od sljedećih radnji koja bude najranija: 1) isporuka dobara ili vršenja usluga, 2) izdavanje faktura u skladu sa zakonom o PDV-u, 3) plaćanje ili djelimično plaćanje izvršeno prije izdavanja fakture, 4) po isteku poreskog perioda u slučaju korištenja u vanposlovne svrhe, 5) izdavanjem fakture kod izmjene poreske osnove, 6) u slučaju uvoza dobara u BiH, nastanka obaveze plaćanja carinskog duga.

Poreska obaveza na promet dobara nastaje kod prometa dobara bez prevoza u trenutku kada se pravo raspolaganja prenosi na primaoca, a ako se radi o prometu dobara sa prevozom u trenutku otpreme ili početka prevoza.

Kod pružanja usluga poreska obaveza nastaje u trenutku kada se usluga smatra pruženom.

4.6. Pravo na odbitak ulaznog poreza

Zakon o PDV-u pod ulaznim porezom podrazumijeva iznos PDV-a koji je poreskom obvezniku obračunat na promet dobara ili usluga i PDV koji plati ili treba da plati prilikom uvoza dobara, pri čemu se u oba slučaja radi o dobrima ili uslugama koje koristi ili treba da koristi u svrhu poslovanja koje vrši. Osnovna karakteristika PDV je u neprestanom odnosu snage ulaznog i izlaznog poreza, te pravo da se ulazni porez tretira kao odbitna stavka poreske obaveze. Poreski obveznik mora znati situaciju kada ulazni porez može iskoristiti kao odbitak i situaciju kada to nije moguće.

Da bi poreski obveznik iskoristio pravo na odbitak PDV, koji je platio kao ulazni porez, mora imati važeći dokaz da je od dobavljača primio oporeziva dobra ili usluge. Kao dokaz može poslužiti uvozna carinska deklaracija, fakтура i drugi važeći dokumenti sa propisanim sadržajem.

Poreski obveznici koji obavljaju oporezive isporuke dobara i usluga imaju pravo na odbitak ulaznog poreza samo ako su ispunjeni sledeći uslovi:¹⁴⁷

- 1) da je u fakturi za primljena dobra ili obavljene usluge iskazan PDV,
- 2) da je isporuka dobara ili usluga primljena od drugog PDV obveznika,
- 3) da za primljene usluge nije isključeno pravo na odbitak ulaznog poreza,
- i
- 4) da je isporuka poreskom obvezniku obavljena u poslovne svrhe.

4.7. Poreska oslobođanja

U sistemu PDV-a postoje dvije vrste poreskih oslobođanja: (1) oslobođanje bez prava odbitka ulaznog poreza i (2) oslobođanje sa pravom odbitka ulaznog poreza.

4.7.1. Oslobođanje bez prava na odbitak ulaznog poreza

Oslobođanje bez prava na odbitak ulaznog poreza je vrsta poreskog oslobođanja u sistemu PDV-a kod kojeg su poreski obveznici oslobođeni plaćanja PDV-a, s tim da nemaju pravo na povrat PDV-a koji je teretio njihovu nabavku. Poresko oslobođanje od plaćanja PDV-a za promet dobara i usluga, bez prava na odbitak ulaznog poreza, odnosi se na:

- 1) djelatnosti u javnom interesu; i to:

- javne poštanske usluge koje može obavljati samo javni poštanski operator,

- medicinske usluge i usluge zdravstvene zaštite koje se odnose na preventivne, dijagnostičko-terapijske i rehabilitacijske usluge koje pružaju domovi zdravlja, bolnice, zavodi, klinike i druge medicinske ustanove,

- usluge socijalnog osiguranja koje pružaju ustanove socijalne zaštite: centri za socijalni rad, ustanove za smještaj korisnika i ustanove za dnevni boravak i pomoć u kući,

- usluge obrazovanja koje pružaju lica registrovana za obavljanje tih djelatnosti (predškolsko, osnovno, srednje, više i visoko obrazovanje),

- ustanove javnih radio i televizijskih servisa: radio-difuzne usluge, proizvodnja i emitovanje ekonomsko-propagandnog programa, proizvodnja drugih programskih usluga, organizovanje koncerata i drugih priredbi i druge usluge, ako nisu komercijalnog karaktera,

- usluge iz oblasti kulture, uključujući i karte za kulturne manifestacije,

¹⁴⁷ Ostvarivanje prava na odbitak i uslovi za ostvarivanje ovog prava određeni u članu 32 Zakona o porezu na dodatu vrijednost.

- promet dobara i usluga koje su direktno povezane sa uslugama koje pružaju političke, sindikalne, humanitarne, dobrovorne, invalidske i slične organizacije svojim članovima za članarinu, u skladu sa propisima kojima se reguliše ta djelatnost, pod uslovom da takva oslobađanja ne dovode do poremećaja konkurenčije na tržištu,

- 2) finansijske i novčane usluge;
- 3) uvoz dobara pod uslovima određenim zakonom;
- 4) izvoz dobara;
- 5) međunarodni prevoz;
- 6) snabdijevanje dobrima i uslugama diplomatskih i međunarodnih organizacija;
- 7) posebna oslobađanja kao što su npr. uvoz dobara namijenjenih za potrebe slobodnih zona i skladišta, osim carinskih.

4.7.2. Oslobađanje sa pravom na odbitak ulaznog poreza

Oslobađanje sa pravom na odbitak ulaznog poreza (oporezivanje nultom stopom) je vrsta poreskog oslobađanja u sistemu PDV-a kod kojeg su poreski obveznici oslobođeni plaćanja PDV-a na ime izvršenog prometa dobara ili usluga, za koje je zakonskim odredbama predviđeno oslobađanje, s tim da imaju pravo na povrat PDV-a koji je teretio njihovu nabavku, uslugu ili uvoz, odnosno imaju pravo na odbitak ulaznog poreza.

Prema odredbama člana 27 Zakona o PDV-u, sljedeće se oslobađa od plaćanja PDV-a, odnosno oporezuje nultom stopom, sa pravom na odbitak ulaznog poreza:

- 1) izvoz dobara iz BiH od strane ili u ime prodavca,
- 2) pružanje usluga, uljučujući i prevoz i druge pomoćne usluge, koje su direktno povezane sa izvozom ili uvozom dobara (pokrenut postupak privremenog uvoza),
- 3) dobra koja iz BiH izveze kupac ili drugo lice u ime kupca koji nema sjedište u BiH, izuzev dobara koja su namijenjena za opremanje privatnih brodova, vazduhoplova ili bilo kojih dugih prevoznih sredstava koja se koriste za lične potrebe,
- 4) usluge izvršene na dobrima koja su uvezena u BiH i izvezena od strane lica koja su izvršila te usluge licu koje nema stalno sjedište, a ni stalno ili uobičajeno mjesto boravka u BiH,
- 5) usluge isporuke dobara ovlaštenim organizacijama koje ta dobra izvoze u okviru registrovanih humanitarnih ili dobrovornih aktivnosti,

6) pružanje usluga koje vrše predstavnici i drugi posrednici u ime i za račun drugog, pod uslovom da te usluge čine dio usluga koje su navedene ili usluge koje se vrše van BiH, i

7) izvoz zlata centralnim bankama.

4.8. Poresko razdoblje i podnošenje poreske prijave

Poresko razdoblje je jedan kalendarski mjesec, s tim da poreski obveznik podnosi prijavu za porez na dodatu vrijednost bez obzira da li je obavezan da plati PDV u periodu za koji je prijava podnesena.

Poresku prijavu poreski obveznik podnosi do 10. u mjesecu po isteku poreskog perioda. Izuzetno, kod uvoza dobara, PDV-e se obračunava, naplaćuje i plaća na način i u rokovima koji su propisani carinskim propisima, tj. istovremeno sa plaćanjem carine i drugih uvoznih dažbina koje dospijevaju prilikom uvoza, odnosno ako nema obaveza na uvezena dobra u roku u kome bi se one plaćale da postoje. Poreski obveznik, koji u mjesecnoj PDV-e prijavi iskaže pretplatu (ulazni porez veći od izlaznog poreza), ima pravo ili na povrat PDV-a ili na poreski kredit koji prenosi u naredni poreski period.

Poreska prijava sadrži sve neophodne podatke za obračunavanje poreske obaveze, s obzirom da se radi o principu samooporezivanja. Moguća mjeseca na poreska prijava za PDV, pored opštih podataka o nazivu i sjedištu poreskog obveznika, jedinstvenom identifikacionom broju poreskog obveznika, organizacione jedinice Uprave za indirektno oporezivanje i naglašenog perioda za podnošenje poreske prijave, obavezno bi trebala sadržavati i sljedeće podatke, što je prikazano na sljedećem primjeru:

R. B.	Opis	Promet bez PDV-a (u KM)	Obračunati PDV (u KM)
I	Promet dobara i usluga		
1.	Promet dobara i usluga oslobođen PDV sa pravom na odbitak ulaznog poreza	23.000	-
2.	Promet dobara i usluga oslobođen PDV bez prava na odbitak ulaznog poreza	12.000	-
3.	Promet dobara i usluga po stopi od 17%	120.000	20.400
4.	Ukupno (1+2+3)	155.000	20.400
II	Ulazni porez		

Zorica DRLJAČA

5.	Ulazni porez plaćen pri uvozu	26.000	4.420
6.	Ulazni porez plaćen u domaćem prometu	100.000	17.000
7.	Ukupno (5+6)	126.000	21.420
III	Poreska obaveza		
8.	Iznos PDV u poreskom periodu		- 1. 020
9.	Povrat poreza (zaokružiti DA ili NE)	DA	NE

5. AKCIZE

5.1. Pojam akcize

Akcize su poseban i jedan od najstarijih poreskih oblika. Sam naziv akciza (excise tax) potiče iz 16. vijeka, kada su u Holandiji posebnim porezom (excisen) oporezivani pivo, šećer, so i alkoholna pića. Primjer Holandije ubrzo slijede Njemačka i Engleska, te ostale evropske zemlje. U 19. vijeku akcize su bile dio sistema opšteg poreza na dobra i usluge, koji se od početka 20. vijeka transformisao u opšti porez na potrošnju, odnosno od 1960-ih u porez na dodatu vrijednost. Danas su u gotovo svim savremenim poreskim sistemima uvedeni posebni oblici poreza - akcize ili trošarine. Proizvode koji se oporezuju akcizama možemo svrstati u tri osnovne grupe:

- 1) alkoholni proizvodi,
- 2) energetici, i
- 3) duvanski proizvodi.

Proizvodi iz ovih grupa se proširuju nizom drugih proizvoda i znatno se razlikuju od države do države.

Porez na promet akciznih proizvoda se obračunava u apsolutnom iznosu po jedinici mjere proizvoda (kilogram, litar, komad i sl.) ili u određenom procentu prodajne cijene.

5.2. Razlozi za uvođenje akcize

U razloge za uvođenje akciza u poreske sisteme savremenih država se obično izdvajaju argumenti:

- 1) da su akcize vrlo izdašan poreski oblik,
- 2) da su akcize administrativno-tehnički gledano vrlo jednostavan i ekonomičan instrument oporezivanja,

3) da akcize mogu djelovati pozitivno na smanjenje potrošnje proizvoda štetnih po zdravlje (akcize na alkoholna pića, na duvan i duvanske proizvode),

4) da akcize mogu pozitivno uticati na sprečavanje ekološkog zagađenja i zaštitu okoline (akcize na olovni benzin),

5) da akcize mogu imati i neke vanfiskalne ciljeve, posebno ekonomске, kao što je osiguranje spoljnotrovinske stabilnosti, umanjenje regresije opštег poreza na promet, socijalni, zdravstveni, ekološki i sl.

Međutim, akcize kao pojedinačni oblik na potrošnju, kao i većina indirektnih poreskih oblika imaju i niz nedostataka, a to su prije svega regresivna potrošna poreska dejstva koja se ispoljavaju u činjenicama što akcize plaćaju najčešće lica s niskim primanjima (alkohol i duvan najčešće konzumira sirotinja) i porodice s većim brojem uzdržavanih članova (akcize na šećer, so, čokoladu), tako da mogu izazvati i vrlo negativne sociopolitičke efekte.

Razlozi za uvođenje akciza su brojni (socijalni, fiskalni, zdravstveni, ekološki), jedan su od najznačajnijih fiskalnih prihoda, a prednost akciza u odnosu na druge poreze je jednostavnost ubiranja i mali broj poreskih obveznika.

5.3. Razlike između PDV-a i akcize

Akcize kao indirektan porez se razlikuju od PDV-a po:

- 1) obuhvatu,
- 2) strukturi, i
- 3) tehnicu obračuna.

Obuhvat akcize je daleko manji, u pitanju su samo određene grupe proizvoda i to puštanje tih proizvoda u potrošnju na proizvođačko-uvoznom nivou. Istovremeno, promet tih proizvoda je i predmet oporezivanja PDV-a. U pogledu tehnike obračuna i naplate poreske obaveze, za razliku od PDV-a, akcize se obračunavaju prema težini, količini ili drugim kvantitativnim mjerama i u percentu od vrijednosti proizvoda. Mehanizam naplate akcize je odvojen od PDV-a, a kontrola obračuna i naplate podrazumijeva i fizičko-računovodstvenu kontrolu.

5.4. Akcize u zemljama Evropske unije

U zemljama Evropske unije akcizama se oporezuje velik broj različitih proizvoda, a na području Unije uvedeno je oporezivanje alkoholnih proizvoda i piva, duvanskih proizvoda i mineralnih ulja i od 2004. godine i oporezivanje enerenata (prirodnog plina, koksa i električne energije).

U odnosu na zahtjeve Evropske unije, u okviru prvog poglavlja ovog rada, istaknute su osnovne smjernice poreske politike Evropske unije, koje su usko

povezane sa razvojem unutrašnjeg tržišta, jačanjem monetarne unije, ekonomskom integracijom i koje trebaju da podstiču:

- 1) stabilizaciju poreskih prihoda zemalja članica,
- 2) uklanjanje teškoća u funkcionisanju unutrašnjeg tržišta, i
- 3) zapošljavanje.

Propisi koji uređuju oporezivanje akcizama su uglavnom usvojeni tokom 1992. godine, vezano za početak uspostavljanja jedinstvenog unutrašnjeg tržišta, čiji su temeljni ciljevi bili omogućavanje i podrška slobodnog kretanja ljudi, robe, usluga i kapitala. Pravni osnov za uspostavljanje harmonizovanog sistema akciza nalazi se u II poglavlu o poreskim odredbama u članu 93 Ugovora o osnovanju Evropske ekonomске zajednice.¹⁴⁸ Direktiva 92/12 EEZ,¹⁴⁹ koja je u primjeni od 1. januara 1993. godine, je opšti, temeljni dokument za harmonizaciju sistema akciza. Ovim dokumentom uređuje se posjedovanje, kretanje i nadgledanje alkoholnih pića, duvanskih proizvoda i mineralnih ulja, odnosno naftnih derivata, koji se oporezuju akcizama. Zbog znatnih poteškoća u procesu harmonizacije, pristupanjem novih članica, promjena u političkom i ekonomskom okruženju, Direktiva 92/12 EEZ nekoliko puta je mijenjana i dopunjavana.¹⁵⁰ Osim navedene Direktive, koja određuje opšte smjernice u prometu akciznih proizvoda, za svaku grupu tih proizvoda donesene su posebne smjernice kojima se određuje struktura akciza (određivanje proizvoda, osnovica za oporezivanje, oslobađanje od plaćanja akcize), te smjernice kojima se određuju stope koje će se primjenjivati. Opšte je načelo da se proizvodi koji su proizvedeni u zemlji-članici ili uvezeni iz druge zemlje-članice, odnosno iz zemalja izvan Evropske unije, oporezuju u zemlji potrošnje po stopama koje se primjenjuju u toj zemlji. Zemlje članice mogu zadržavati već postojeće ili uvoditi nove akcize na neke druge proizvode za koje svaka zemlja samostalno uređuje sistem oporezivanja, ali uz uslov da promet tih proizvoda pri prelasku granice ne iziskuje posebne carinske formalnosti.

¹⁴⁸ Konsolidovana verzija ugovora o utemeljenju Evropske ekonomске zajednice, Službeni glasnici Evropske zajednice C-32-5/69 od 24. decembra 2002. godine.

¹⁴⁹ Opšti Sporazum o proizvodima koji podliježu akcizama, te o posjedovanju i kretanju takvih proizvoda 92/12 EEC od 25. februara 1992. godine.

¹⁵⁰ Council Directive 92/108 EC od 14. decembra 1992. godine,
Council Directive 1994/74/EC od 22. decembra 1994. godine,
Council Directive 1996/99/EC od 30. decembra 1996. godine,
Council Directive 2000/44/EC od 1. jula 2004. godine,
Council Directive 2000/47/EC od 31. jula 2004. godine,
Council Directive 2004/106/EC od 24. decembra 2004. godine.

Dobrima koja se oporezuju akcizama treba omogućiti slobodno kretanje u prekograničnom prometu između zemalja članica. Takvo slobodno kretanje uslovljeno je postojanjem carinskih skladišta i odgovarajućih carinskih i poreskih dokumenata koji moraju pratiti te prozvode u prekograničnom prometu (unutrašnja prevozna dokumentacija, TIR¹⁵¹ ili ATA¹⁵² karnet).

Odlukom 1152/2003 EC¹⁵³ u administrativnom se praćenju kretanja proizvoda koji se oporezuju akcizama zamjenjuje papirnata dokumentacija sistemom elektronskog praćenja (EMSC), što omogućuje pojednostavljenje kretanja oporezivih proizvoda unutar Unije, a sistem treba uskladiti i ako je tehnički moguće spojiti s računarskim tranzitnim sistemom (NCTS) radi lakšeg obavljanja administrativnih i trgovačkih postupaka. Finansiranje sistema trebaju dijeliti Evropska Unija i države-članice.

Krajem 2004. godine Direktivom 2073/2004¹⁵⁴ određuje se čvršća saradnja administrativnih organa zemalja članica, kako bi se sprječile poreske prevare na području oporezivanja akcizama. Zadaci u primjeni te direktive usmjereni su na kontakte poreskih i carinskih službi među zemljama, brži protok i razmjenu informacija, te primjenu transparentnijih i jače obavezujućih propisa u poslovanju. U zemljama-članicama osnovani su posebni uredi za saradnju na području oporezivanja akcizama (ELO), koji jednom mjesecno putem informacijskog sistema SEED razmjenjuju informacije o državama akciznih skladišta, te o njihovom prometu. Međutim, iako je doneseno niz dokumenata o harmonizaciji radi provođenja zajedničke politike, osnovano je i posebno tijelo za akcize (COMMITTEE ON EXCISE DUTIES), čiji je zadatak da se velike razlike u poreskim strukturama među zemljama članicama svedu na što manju mjeru.

6. AKCIZE U BOSNI I HERCEGOVINI

6.1. Akcizni proizvodi u Bosni i Hercegovini

Oporezivanje prometa akciznih proizvoda u Bosni i Hercegovini regulisano je Zakonom o akcizama u Bosni i Hercegovini. Do donošenja Zakona o

¹⁵¹ Konvencija TIR je međunarodna konvencija kojom se uređuje međunarodni drumske prevoz robe na temelju TIR karneta isprave o odobrenju prevoza drumskim vozilima za prevoz tereta pod carinskim obilježjima.

¹⁵² ATA karnet je međunarodni carinski dokument koji se koristi radi skraćivanja, ubrzavanja i olakšanja carinskih postupaka koji se primjenjuju pri privremenom uvozu.

¹⁵³ Odluka o elektronskoj obradi kretanja i nadgledanja proizvoda podložnih akcizama od 16. marta 2003. godine.

¹⁵⁴ Uredba o administrativnoj saradnji na području oporezivanja akcize od 16. novembra 2004. godine.

akcizama u BiH, akcize, kao vrsta indirektnih poreza, bile su u nadležnosti poreskih uprava entiteta i Distrikta Brčko i predstavljale su znatan budžetski prihod entiteta i Distrikta Brčko.

Prema odredbama navedenog Zakona akcizni proizvodi su: 1) derivati nafte, 2) duvanski proizvodi, 3) bezalkoholna pića, 4) alkohol i alkoholna pića, 5) pivo i vina, i 6) kafa (sirova, pržena, mljevena i ekstrakti kafe).

6.2. Osnovni elementi oporezivanja akciznih proizvoda

Predmet oporezivanja su akcizni proizvodi proizvedeni u BiH, koji se prvi put prometuju od strane proizvođača, kao i akcizni proizvodi koji se uvoze u BiH. Znači, opšte je pravilo, uz određeni izuzetak, da obaveza po osnovu akcize nastaje stavljanjem u promet ili uvozom akciznih proizvoda. Stavljanjem u promet podrazumijeva se svako otpremanje proizvoda od proizvođača.

Poreski obveznik akcize je lice (fizičko ili pravno) koje proizvede i stavi u promet ili uveze proizvode na koje se plaća akciza. Poreski obveznik u smislu zakona o akcizama u BiH je i pravno lice ili preduzetnik koji nabavi alkoholna pića, voćne prirodne rakije i vina neposredno od građana proizvođača koji nije obveznik akcize.

U cilju postizanja fiskalne discipline, zakonom je propisana obaveza registracije poreskih obveznika akciznih proizvoda i to prije početka obavljanja djelatnosti iz koje može proistići poreska obaveza plaćanja akcize.

Pored registracije za poreske obveznike je propisana i obaveza da Upravi za indirektno oporezivanje prijave pogon u kojem će vršiti proizvodnju akciznih proizvoda i prijave skladišta u kojem se skladište akcizni proizvodi ili sировine za proizvodnju akciznih proizvoda.

Poreska osnovica za akcizne proizvode u BiH određena je količinom za akcizni proizvod za koji se akciza plaća po mjernoj jedinici i maloprodajnom cijenom u koju nije uračunat PDV.¹⁵⁵

Poreska stopa određena je u apsolutnom iznosu po mjernoj jedinici ili proporcionalnoj stopi. Odnosno, iznos i stopa akcize određuju se na dva načina. Za proizvode kod kojih se kao osnovica javlja jedinica mjere visina akcize se utvrđuje u apsolutnom iznosu u KM (npr. dizel-gorivo, na promet kafe).

Kod proizvoda kod kojih se osnovica utvrđuje prema cijeni proizvoda iznos akcize se utvrđuje primjenom stope izražene u procentima na poresku osnovicu (proporcionalna poreska stopa).

¹⁵⁵ Članovi 15-21 Zakona o akcizama u Bosni i Hercegovini.

6.3. Obilježavanje akciznih proizvoda

Radi obilježavanja i uslova prometa akciznih proizvoda za proizvođače, odnosno uvoznike, propisana je obaveza da na deklaraciji proizvoda (etiketi) i drugom dokumentu koji prati akcizne proizvode označe sirovinski sastav, vrsta, kvalitet i druga svojstva akciznih proizvoda bitna za utvrđivanje poreske obaveze.

Pored toga obveznik akcize (proizvođač, odnosno uvoznik) dužan je da pri proizvodnji cigareta i alkoholnih pića (osim piva) akciznom markicom posebno obilježi svaki od tih proizvoda. Akcizne markice izdaje Uprava za indirektno oporezivanje i o njima vodi posebnu evidenciju.¹⁵⁶ Od obilježavanja akciznim markicama izuzeta su alkoholna pića, voćna prirodna rakija i vina koja sadrže manje od 5% alkohola. S obzirom da su akcizni proizvodi pod posebnim režimima prometa, zakonodavac je propisao da se proizvodi koji nisu obilježeni akciznim markicama ili su nepravilno obilježeni, a zatečeni su u prometu, kao i akcizni proizvodi zatečeni u prometu bez vjerodostojne dokumentacije o pravnom poslu na osnovu kojeg se stiče pravo raspolaganja predmetnim proizvodima, privremeno oduzimaju do okončanja sudskog postupka.

6.4. Oslobađanje od plaćanja akcize

Oslobađanje od plaćanja akcize propisano je za: akcizne proizvode koje se izvoze; proizvode koji se isporučuju u bescarinske prodavnice radi prodaje putnicima koji odlaze u inistranstvo; proizvodi koji se unose ili primaju iz inostranstva, a koji su po carinskim propisima oslobođeni od plaćanja uvoznih dažbina; proizvodi koji se isporučuju diplomatskim i konzularnim predstavniciima i njihovom osoblju, po principu reciprociteta, a na osnovu akta Ministarstva vanjskih poslova Bosne i Hercegovine; proizvodi koji se isporučuju licima koja su po osnovu Opštег okvirnog sporazuma za mir u Bosni i Hercegovini i Aneksa uz taj sporazum, te ratifikovanih međunarodnih ugovora i konvencija oslobođena od plaćanja ove vrste poreza; gorivo za avione i brodove u međunarodnom saobraćaju; na uvoz i/ili isporuku alkohola koji se koristi kao repromaterijal za proizvodnju alkoholnih pića, lica registrovanom za proizvodnju akciznih proizvoda.

¹⁵⁶ Pitanje akciznih markica pored Zakona o akcizama u Bosni i Hercegovini regulisano je Pravilnikom o akciznim markicama za duvanske prerađevine, alkoholna pića, voćnu prirodnu rakiju, kafu i vino „Službeni Glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 50/09 i 74/14.

Povrat akcize propisan je u slučaju da se izvoze akcizni proizvodi za koje je prethodno plaćena akciza i ako poreski obveznik plati akcizu, a obaveza plaćanja akcize nije postojala.

6.5. Kontrola obračuna i plaćanja akcize

Kontrolu obračuna i plaćanja akcize vrši Uprava za indirektno oporezivanje. Ako Uprava kontrolom utvrđi da poreski obveznik nije obračunao, nije tačno obračunao ili nije platio akcizu, donosi rješenje o utvrđivanju poreske obaveze i nalaže uplatu duga. Ako se u toku kontrole utvrđi da poslovne knjige nisu vođene ili nisu vođene uredno, Uprava će utvrditi poresku obavezu na osnovu raspoloživih podataka. Ukoliko takvi podaci ne postoje, odnosno nisu dostupni, utvrđivanje poreske obaveze izvršiće se uporedjivanjem sa drugim obveznikom koji obavlja istu ili sličnu djelatnost pod istim ili približno istim uslovima. Protiv rješenja o utvrđivanju poreske obaveze dozvoljena je žalba u roku od 15 dana, od dana prijema rješenja, o kojoj odlučuje direktor Uprave. Žalba nema suspenzivno dejstvo.

Povrat akcize propisan je u slučaju da se izvoze akcizni proizvodi za koje je prethodno plaćena akciza i ako poreski obveznik plati akcizu, a obaveza plaćanja akcize nije postojala.

7. PUTARINA

Na akcizne proizvode iz grupe derivata nafte (dizel-goriva koja predstavlja motorni benzin i bezolovni benzin) pored akcize plaća se i putarina,¹⁵⁷ koja predstavlja svojevrsnu naknadu u iznosu od 0,10 KM po mjernoj jedinici - litar. Prihodi od putarine su destiniranog karaktera i koriste se za autoputeve u Bosni i Hercegovini, dok metodologiju raspodjele prihoda od putarine utvrđuje Upravni odbor Uprave za indirektno oporezivanje.

8. UVOZNE I IZVOZNE DAŽBINE (CARINA) U BOSNI I HERCEGOVINI

8.1. Uspostavljanje jedinstvene carinske službe Bosne i Hercegovine

Do uspostavljanja Uprave za indirektno oporezivanje, carinski sistem Bosne i Hercegovine činili su carinski sistem Republike Srpske, carinski sistem Federacije Bosne i Hercegovine i carinska služba Brčko Distrikta, koja je na ugovornoj osnovi bila dio carinskog sistema Republike Srpske.

¹⁵⁷ Član 2 stav 2 Zakona o akcizama u Bosni i Hercegovini.

Pored uvođenja PDV-a, primarni cilj uspostavljanja Uprave za indirektno oporezivanje bio je i spajanje ranijih entitetskih carinskih uprava i carinske službe Brčko Distrikta u jedinstvenu carinsku službu koja će na jednoobrazan način sprovoditi carinsku politiku i na efikasan način vršiti naplatu i raspodjelu prihoda¹⁵⁸ po osnovu uvoznih i izvoznih dažbina.

Unutar strukture carinske službe entiteta postojale su dvije glavne kancelarije, po jedna u svakom entitetu i 18 carinarnica (19 uključujući Brčko), od toga 8 carinarnica u Republičkoj Upravi carina Republike Srpske i 10 carinarnica u Upravi carina Federacije Bosne i Hercegovine. Nakon uspostavljanja Uprave za indirektno oporezivanje funkcije 19 carinarnica preuzele su četiri regionalna centra u Banjoj Luci, Mostaru, Sarajevu i Tuzli. U okviru carinskih službi entiteta organizaciono je bilo uspostavljeno 57 carinskih ispostava i 52 granična prelaza. U cilju uspostavljanja efikasnije i djelotvornije carinske službe broj carinskih ispostava je smanjen na 30, odnosno sa radom je, pored 19 carinarnica čiju funkciju sada obavljaju 4 (četiri) regionalna centra, prestalo i 27 carinskih ispostava za unutrašnje carinjenje, koje su sa ukupno naplaćenim prihodima u 2004. godini od 1.592.355.195 KM učestvovale sa svega 5,3%. U Republici Srpskoj prestale su sa radom Carinske ispostave: Mrkonjić-Grad, Prnjavor, Srbac, Vrbanja, Bjeljina - pošta, Derventa, Teslić, Šamac, Dubica, Pale, Rogatica, Čajniče, Rudo, Bratunac, Vlasenica, Bileća, Gacko i Nevesinje. U FBiH prestale su sa radom Carinske ispostave: Sanski Most, Jablanica, Neum, Bugojno, Kiseljak, Jajce, Goražde, Srebrenik i Zavidovići. Umjesto 52 granična prelaza uspostavljeno je 59 carinskih referata na graničnim prelazima prema Hrvatskoj, Srbiji i Crnoj Gori.

Uspostavljena struktura je zasnovana na ekonomskim principima, efikasnosti uprave, osiguranju pogodnosti za poreske obveznike i podršci funkcionisanja jedinstvenog ekonomskog teritorija BiH.¹⁵⁹

Ovakva organizacija jedinstvene carinske službe dala je određene rezultate uštedom preko racionalizacije sredstava i administracije, zatim otklanjanja dupliranja posla i unapređenja uslova rada i što je najbitnije povećani su javni prihodi u odnosu na prihode koje su ubirale entitetske carinske službe.

8.2. Osnovna obilježja carinskog sistema Bosne i Hercegovine

Carinski sistem BiH regulisan je Zakonom o carinskoj politici Bosne i Hercegovine, koji je u primjeni od 1. januara 2005. godine. Zakon o carinskoj

¹⁵⁸ Dokument Strategija implementacije za uspostavljanje i operativnost Uprave za indirektno oporezivanje, CAFAO, januar 2004. godine.

¹⁵⁹ Član 6 Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini.

politici Bosne i Hercegovine¹⁶⁰ reguliše osnovne elemente sistema za carinsku zaštitu privrede BiH, prava i obaveze svih subjekata u carinskim postupcima, carinsko područje, carinsku liniju, carinski granični pojas, carinski nadzor, postupak carinjenja robe i druge institute koji regulišu sistem carinske zaštite.

Carinsko područje Bosne i Hercegovine je jedinstveno i ograničeno je carinskom linijom koja je identična sa granicom Bosne i Hercegovine. Carinsko područje BiH obuhvata teritoriju BiH, uključujući teritorijalne vode, unutrašnje vode i vazdušni prostor BiH, što čini:

1) carinski granični pojas na kopnu - dio carinskog područja BiH koji širinom obuhvata 5 kilometra od carinske linije u dubinu područja BiH,

2) carinski granični pojas na moru-dio carinskog područja BiH koji širinom obuhvata 3 kilometra kopna od obale, oblast od obale do vanjske granice teritorijalnog mora, te oblast široku dvije nautičke milje, računajući od vanjske granice teritorijalnog mora prema otvorenom moru.

Do uspostavljanja sistema indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini carinsko područje je bilo definisano kao područje dva entiteta, iako je u primjeni bio Zakon o carinskoj politici BiH, s tim da su vlade entiteta bile u obavezi da sve provedbene propise usaglase sa navedenim zakonom. Prihodi po osnovu carina bili su isključivo prihod budžeta entiteta, sve do 31. decembra 2004. godine.

Od 1. januara 2005. godine na području BiH u primjeni je Zakon o carinskoj politici Bosne i Hercegovine, a uvozne i izvozne dažbine kao vrsta indirektnog poreza uplaćuju se na jedinstveni račun koji Uprava za indirektno oporezivanje vodi u ime države, entiteta i Brčko Distrikta.

8.3. Carinska roba

Carinskom robom smatraju se sve stvari koje se u carinsko područje BiH uvoze, unose ili primaju, koje se sa tog područja izvoze, iznose ili šalju i koje se preko tog područja prevoze ili prenose (član 4 stav 1 tačka 12 Zakona o carinskoj politici Bosne i Hercegovine).

Ona predstavlja osnovno pitanje carinske politike i najznačajniji predmet pravnog regulisanja pri donošenju pravnomaterijalnih propisa kojima se normira carinski sistem. Shvatanje pojma robe podrazumijeva poznavanje ne samo carinskih, nego i drugih propisa, jer je carinska roba predmet pravnog

¹⁶⁰ Novi Zakon o carinskoj politici u Bosni i Hercegovini, u skladu sa pravima stečenima u okviru Evropske Unije, objavljen je u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 58/15 od 07. septembra 2015. godine, a isti će se početi primjenjivati od donošenja propisa o njegovom provođenju (član 276 Zakona).

regulisanja i odgovarajućih deviznih i spoljnotrgovinskih propisa. U smislu Zakona o carinskoj politici Bosne i Hercegovine, carinskom robom smatra se: 1) žive životinje koje se uvoze, unose, izvoze ili prevoze, 2) električna energija, plinovita ili tekuća tijela koja se električnim vodovima, plinovodima, naf-tovodima, vodovodima ili na drugi način uvoze, izvoze ili prevoze, 3) prevozna ili prenosna sredstva kojima se roba i putnici prevoze preko carinske linije ili su namijenjena prevozu roba ili putnika preko carinske linije, 4) brodovi koje preduzeća i druge pravne osobe nabavljuju u inostranstvu, ako se počnu ekonomski iskorištavati prije prelaska carinske linije, 5) stvari koje su na carinsko područje dospjele na drugi način, 6) domaća roba koja se prevozi iz jednog mjesta BiH u drugo mjesto BiH preko stranog područja, 7) roba koja je posebnim propisima izjednačena s robom koja se uvozi, unosi ili prima ili izvozi, iznosi ili šalje.

Carinskom robom ne smatraju se: 1) javne isprave, 2) pismenosne pošiljke koje ne sadrže carinsku robu, 3) trgovачko dopisivanje, poslovne knjige, te robna, pravna i finansijska dokumentacija; 4) čekovi, mjenice, dionice i gotovina.

Savjet ministara propisuje posebnom odlukom koje se stvari osim pobrojanih smatraju carinskom robom, odnosno koje se stvari koje prelaze preko carinske linije ne smatraju carinskom robom.

8.4. Obaveza plaćanja carine

U savremenom carinskom zakonodavstvu pitanje kada i na koji način nastaje obaveza plaćanja carine predstavlja složeno i važno pitanje. Carina predstavlja instrument zaštite domaće proizvodnje od inostrane konkurencije, pa je usvojen modus da se naplata ove dažbine vrši na robu koja se uvozi.

Roba i stvari koje se uvoze, unose ili primaju u carinsko područje BiH podliježu obavezi plaćanja carine u rokovima određenim Zakonom o carinskoj politici Bosne i Hercegovine.

8.5. Oslobađanje od plaćanja carine

Pored robe koja je sadržana u ličnom prtljagu putnika, propisano je da se pod određenim uslovima odobrava oslobađanje od plaćanja uvoznih dažbina u sledećim slučajevima:

- 1) lična imovina fizičkih lica koja svoje mjesto boravka premještaju iz strane zemlje u BiH,
- 2) lična imovina stecena nasljedstvom,
- 3) predmeti domaćinstva za opremanje sekundarnog boravišta,

- 4) sredstva za proizvodnju i druga oprema uvezena u svrhu prenosa poslova iz treće zemlje u BiH,
- 5) proizvodi koje poljoprivrednici iz BiH dobiju na posjedima smještenim u stranoj zemlji,
- 6) sjemena, đubriva i proizvodi za obradu zemljišta koje uvoze poljoprivrednici u stranim zemljama za korištenje na posjedima koja graniče sa tim zemljama,
- 7) žrtve nesreća,
- 8) roba za dobrovorne ili humanitarne organizacije,
- 9) roba namijenjena za potrebe slijepih lica,
- 10) roba namijenjena za potrebe drugih hendikepiranih lica,
- 11) putnički automobili koje uvoze invalidna lica,
- 12) predmeti neznatne vrijednosti koji se povremeno primaju u pismima i poštanskim paketima,
- 13) razni dokumenti i predmeti,
- 14) uzorci robe zanemarljive vrijednosti,
- 15) pošiljke koje se šalju organizacijama i koje štite autorska prava ili prava industrijskog i komercijalnog patenta,
- 16) roba koja se uvozi u svrhu pretraga, analize ili testiranja,
- 17) počasna odlikovanja, nagrade i darovi,
- 18) obrazovni, naučni i kulturno-umjetnički materijali, naučni instrumenti i aparati,
- 19) laboratorijske životinje i biološke i hemijske materije namijenjene za istraživanje,
- 20) terapeutske supstance ljudskog porijekla i reagensi za određivanje krvnih grupa i tipova tkiva,
- 21) farmaceutski proizvodi koji se koriste na međunarodnim sportskim manifestacijama,
- 22) lijekovi za ličnu upotrebu,
- 23) roba koja se uvozi povodom vjenčanja,
- 24) školski materijal,
- 25) kovčezi sa tijelima i urne sa pepelom preminulih lica i ukrasni predmeti koji ih prate,
- 26) međunarodne konvencije i ugovori.

Postupak ostvarivanja prava na oslobođanje od plaćanja uvoznih dažbina potpunije je regulisan posebnim odlukama Uprave za indirektno oporezivanje.

8.6. Carinski obveznik

Carinski obveznik je lice koje je dužno da plati carinu i druge uvozne dažbine pri uvozu ili izvozu robe. Pod pojmom lica podrazumijevamo pravno, fizičko lice, organe i organizacije kojima se po odredbama Zakona o opštem upravnom postupku može priznati status stranke u carinskom upravnom postupku.

Carinski obveznik je vlasnik, primalac robe ili drugo lice koje on ovlasti, lice na koje glasi prevozna isprava, lice na koje su prenesena prava iz prevozne isprave, lice koje unosi robu u carinsko područje Bosne i Hercegovine ili je iznosi iz područja BiH ili bilo koje lice koje mora da plati carinu prema odredbama Zakona.

Od plaćanja carine oslobođeni su:

- 1) šefovi stranih država i izaslanici stranih država u specijalnim misijama, kao i članovi njihove pravnje, na predmete koji su namijenjeni njihovoј službenoj ili ličnoj upotrebi,¹⁶¹
- 2) diplomatske i konzularne misije stranih država u BiH na predmete namijenjene za njihovu službenu upotrebu,
- 3) međunarodne organizacije na predmete namijenjene njihovoј službenoj upotrebi,
- 4) šefovi stranih diplomatskih misija u BiH i članovi njihove uže porodice na predmete namijenjene njihovoј ličnoj upotrebi,
- 5) putnici koji dolaze iz inostranstva na predmete koji služe njihovim ličnim potrebama za vrijeme putovanja (lični prtljag), bez obzira da li ga nose sa sobom ili su ga dali na prevoz vozaču,
- 6) stranci koji su stekli državljanstvo BiH, odnosno boravak po osnovu priznatog statusa izbjeglice u BiH na predmete svog domaćinstva i predmete privrednog inventara za obavljanje privredne ili slične djelatnosti koju propiše Savjet ministara BiH, ako ih unose u roku od 12 mjeseci od dana sticanja državljanstva, odnosno odobravanja trajnog nastanjenja ili sticanja statusa izbjeglice u BiH,
- 7) državljeni BiH koji žive na graničnoj teritoriji za predmete koji se koriste u zemljoradnji i uzgoju životinja koje su dobili na svojim farmama smještenim na graničnoj teritoriji susjedne države za uzgojne i ostale proizvode dobivene od stoke koja je locirana na tim zemljavišnim posjedima u svrhu poljskog rada, ispaše ili prezimljavanja,

¹⁶¹ Predmeti koji su oslobođeni od plaćanja carine se ne mogu otuđiti niti davati drugim licima prije nego što se prijavi carinski postupak.

8) domaći i strani putnici pored predmeta ličnog prtljaga kao i za predmete koje donose iz inostranstva, osim ako ti predmeti nisu namijenjeni preprodaji, do vrijednosti koju propisuje Savjet ministara, posade i vozila prevoznih sredstava ne smatraju se „domaćim putnicima”,

9) državlјani BiH i strani državlјani na predmete koje prime iz inostranstva u paketima do vrijednosti koju propiše Savjet ministara,

10) državlјani BiH i strani državlјani stalno nastanjeni u BiH za predmete naslijедene u inostranstvu.

Od plaćanja carine u granicama reciprociteta oslobođeni su: 1) diplomatsko i konzularno osoblje stranih misija u BiH i članovi njihove uže porodice na predmete namijenjene ličnoj upotrebi, 2) osoblje stranih diplomatskih i konzularnih misija u BiH na predmete domaćinstva uvezene u roku od 12 mjeseci od dana dolaska na dužnost u BiH.

Vojne i policijske snage oslobođene su plaćanja carine: 1) za predmete naoružanja i vojne opreme, tehničkog i drugog materijala i njihovih rezervnih dijelova, uključujući i tehničku i proizvodnu dokumentaciju, koju uvoze ili primaju iz inostranstva, 2) za mašine, aparate i sprave, te njihove rezervne dijelove koji se uvoze za proizvodnju i remont predmeta naoružanja i opreme.

8.7. Carinska vrijednost

Postupak utvrđivanja carinske vrijednosti regulisan je odredbama Zakona o carinskoj politici BiH, te Odlukom o provedbenim propisima Zakona o carinskoj politici BiH.¹⁶² Metode utvrđivanja carinske vrijednosti za robu koja se uvozi u BiH, a koje su sadržane u Zakonu, preuzete su iz Sporazuma o primjeni člana VII Opštег sporazuma o carinama i trgovini - GAT-a. Na robu koja se uvozi naplaćuje se i 1% od carinske osnovice za carinsko evidentiranje.

8.8. Carinska tarifa

Carinska tarifa je regulisana Zakonom o carinskoj tarifi.¹⁶³ Zakonom o carinskoj tarifi uspostavlja se tarifna i statistička nomenklatura i carinska tarifa Bosne i Hercegovine pod nazivom Carinska tarifa (u daljem tekstu: CT), s ciljem ispunjavanja potreba Carinske tarife Bosne i Hercegovine, statistike o

¹⁶² Odluka objavljena u „Službenom Glasniku Bosne i Hercegovine” broj 63a/04, sa primjenom od 1. januara 2005. godine. Izmjene i dopune odluke objavljene su u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 60/06 i 57/08.

¹⁶³ Zakon o carinskoj tarifi objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 58/12.

vanjskoj trgovini i drugih politika koje se odnose na uvoz i izvoz robe u i s carinske teritorije Bosne i Hercegovine (u dalnjem tekstu: BiH). Sadržaj carinske tarife obuhvata: 1) nomenklaturu roba koja je u skladu sa harmonizovanim sistemom i s kombinovanom nomenklaturom koju koristi Evropska unija, oznake za posebne zahtjeve države i dodatne šifarske oznake; 2) konvencionalne carinske stope (najpovlaštenija nacija MFN) koje se primjenjuju na robu obuhvaćenu nomenklaturom; 3) preferencijalne carinske stope u skladu sa međunarodnim sporazumima koje je BiH zaključila s određenim zemljama ili grupama zemalja; 4) privremene suspenzije i privremena smanjena stopa, mjere zaštite domaće proizvodnje od prekomjernog uvoza, antidampinške i kompenzatorne mjere i privremene tarifne kvote; 5) ostale mjere predviđene propisima BiH.

Karakteristike carinske tarife u BiH su: 1) carinska tarifa je uvozna, jer se carina naplaćuje samo na robu koja se uvozi, 2) carinska tarifa je opšta, jer se naplata carine vrši na svu robu i primjenjuje na sve uvoznike, 3) carinska tarifa je stalna, jer je regulisana Zakonom, 4) carinska tarifa je zaštitna, jer nivo carinskih stopa ima za cilj da zaštitи domaću proizvodnju, kao i odnose u toj proizvodnji, 5) carinska tarifa je instrument zaštite strukture troškova proizvodnje, jer poskupljuje uvezenu robu za iznos carine.

Carinska tarifa BiH obuhvata: 1) nomenklaturu roba harmonizovanog sistema, 2) carinske stope i druge uvozne dažbine koje se naplaćuju na robu koja se uvozi u carinsko područje BiH, 3) preferencijalne tarifne mjere sadržane u sporazumima koje je BiH zaključila s određenim zemljama ili grupama zemalja, a kojim se odobrava preferencijalni carinski postupak, 4) posebne mjere za određene tarifne stavove za koje se određuju smanjenja uvozne carine ili oslobođanje od plaćanja uvozne carine, 5) druge mjere koje su predviđene Zakonom o spoljnotrgovinskoj politici Bosne i Hercegovine.

8.9. Daljnji pravci razvoja carinskog sistema Bosne i Hercegovine

Pored toga što je jedan od zahtjeva Evropske unije u oblasti carina bio uspostavljanje jedinstvene carinske službe, reformski proces u ovoj oblasti nije okončan i taj proces se nastavlja sve do članstva Bosne i Hercegovine u Svjetskoj trgovinskoj organizaciji (WTO), a aktivnosti su započete 1999. godine.¹⁶⁴

¹⁶⁴ Svjetska trgovinska organizacija sačinjava institucionalni okvir za trgovinske odnose između dražava i carinskih područja čije su spoljnotrgovinske veze potpuno autonomno konstituisane i čiji su osnovni ciljevi: postavljanje i održavanje funkcionalnog i trajnog multilateralnog trgovinskog sistema, smanjenje carina i drugih trgovinskih ograničenja; uklanjanje diskriminacije u međunarodnim trgovinskim odnosima; integracija zemalja u razvoju u svjetski

Naime, Predsjedništvo Bosne i Hercegovine je u maju 1999. godine prihvatiлоinicijativu Savjeta ministara Bosne i Hercegovine i donijelo Odluku o pokretanju pregovora za pristupanje Bosne i Hercegovine u Svjetsku trgovinsku organizaciju. S tim u vezi, Predsjedništvo Bosne i Hercegovine je usvojilo Plan aktivnosti državnih i entitetskih organa, a kao nosioca aktivnosti odredilo Ministarstvo spoljne trgovine i ekonomskih odnosa Bosne i Hercegovine.

Sekreterijat Svjetske trgovinske organizacije je primio zvanični zahtjev Bosne i Hercegovine za pristup u ovu organizaciju u maju 1999. godine. Na sjednici Generalnog Savjeta Svjetske trgovinske organizacije Bosna i Hercegovina je dobila status posmatrača u ovoj međunarodnoj organizaciji (jun 1999. godine). Na istoj sjednici usvojena je radna grupa za Bosnu i Hercegovinu sa zadatkom da ispita zahtjev Bosne i Hercegovine za pristupanje u Svjetsku trgovinsku organizaciju u skladu sa članom XII Marakeškog sporazuma o osnivanju Svjetske trgovinske organizacije i da Generalnom Savjetu dostavi preporuke koje mogu uključiti i nacrt Protokola o pristupanju. U maju 2002. godine Bosna i Hercegovina je dostavila Sekreterijatu Svjetske trgovinske organizacije Memorandum o spoljnotrgovinskom režimu Bosne i Hercegovine radi daljih aktivnosti Svjetske trgovinske organizacije za odlučivanje o članstvu Bosne i Hercegovine. Do sada su obavljeni dva kruga pismenih pitanja i odgovora (prvi krug - 326 pitanja i drugi krug 110 pitanja), iz oblasti ekonomske politike, ustavno-pravnog sistema, trgovine robom, trgovine uslugama i intelektualnog vlasništva, te održano više sastanaka Radne grupe Svjetske trgovinske organizacije za Bosnu i Hercegovinu, završne aktivnosti bilateralnih pregovora su u toku i očekivati je da Bosna i Hercegovina u skorije vrijeme postane članica ove međunarodne organizacije.

Članstvo u Svjetskoj trgovinskoj organizaciji će omogućiti praktične koristi tako što će osigurati da Bosna i Hercegovina ne doživljava diskriminaciju od strane svojih trgovinskih partnera, obezbjeđujući joj pristup procedurama vezanim za rješavanje sporova i dajući Bosni i Hercegovini glas u tekućim raspravama u daljnjoj liberalizaciji globalnog trgovinskog sistema. Samo tržište Evropske Unije uspostavljeno je na principima Svjetske trgovinske organizacije i jedan od uslova za sticanje članstva u Evropskoj Uniji je članstvo u ovoj međunarodnoj organizaciji i uspostavljanje principa u uspostavljanju spoljno-

trgovinski sistem; povećanje životnog standarda; postizanje nivoa pune zaposlenosti; privredni rast; povećanje trgovine robama i uslugama, itd.

trgovinskih odnosa i ispunjavanju traženih standarda u stupanju u trgovinske odnose između država-članica ili država koje žele da steknu taj status.

Nadalje, drugi važan segment u upravljanju spoljnom trgovinom je postojanje mreže bilateralnih sporazuma o slobodnoj trgovini, potpisanih sa zemljama regiona - Srbija i Crna Gora, Hrvatska, Makedonija, Albanija, Rumunija, Bugarska, Moldavija i Turska, pod okriljem Pakta stabilnosti. Navedeni sporazumi o slobodnoj trgovini su ratifikovani, stupili na snagu, te se provode. Generalno gledajući svi su zasnovani na načelima Svjetske trgovinske organizacije.¹⁶⁵ Stvaranje mreže sporazuma o slobodnoj trgovini otvorilo je Bosni i Hercegovini izvozna tržišta, što bi moglo pozitivno djelovati na uravnovešenje platnog bilansa i smanjenje trgovinskog deficit-a. No, ono što moramo napomenuti je da je problematika samih sporazuma veoma složena i da se javljaju brojne poteškoće pri njihovom provođenju. Naime, pojedinačni zahtjevi, kao što su vjerodostojnost sertifikata o porijeklu, kontrolisanje rada slobodnih zона, te izgrađivanje infrastrukture kvaliteta, uspostavljanje procedura ocjenjivanja usklađenosti i međunarodnih standarda mjerjenja, preduslov su za izvoz u zemlje potpisnice sporazuma i korištenje trgovinskih preferencijala odobrenih od Evropske unije.

Očekuje se da bi sve to moglo uticati na smanjenje trgovinskog deficit-a i porast pokrivenosti uvoza izvozom, te izmjenu nepovoljne izvozno - uvozne strukture, posebno sa zemljama sa kojima Bosna i Hercegovina ostvaruje najveći obim spoljnotrgovinske razmjene na osnovu sporazuma. Međutim, ovdje se mora posmatrati i članstvo Bosne i Hercegovine u Centralnoevropskoj zoni slobodne trgovine (CEFTA), odnosno potpisivanje jednog multilateralnog ugovora sa zemljama u regionu koji će omogućiti jačanje ekonomskih veza i povećanja međusobne trgovine članica CEFTA, jer sadašnji bilateralni ugovori sadrže niz različitih izuzetaka i ograničenja, koji na određen način predstavljaju barijere za slobodan protok roba, usluga i kapitala. Radi se o jedinstvenom tekstu ugovora koji treba da zamijeni mrežu postojećih bilateralnih ugovora koji tretiraju nova trgovinska pitanja, kao što su trgovina uslugama, liberalizacija investicija, javnih nabavki, zaštita prava intelektualnog vlasništva, te odredbe o rješavanju sporova, odnosno arbitraže i medijacije. U smislu ispunjavanja uslova za potpisivanje sporazuma, napravljen je ustupak da zemlje potpisnice ne moraju biti članice Svjetske trgovinske organizacije, već je dovoljno da zemlje izraze snažnu namjeru za članstvo u ovoj međunarodnoj organizaciji i da teže konačnom članstvu u Evropskoj uniji, kao što su Bosna i Her-

¹⁶⁵ Svi potpisani sporazumi imaju član kojim se zemlje potpisnice obavezuju na poštovanje Sporazuma Svjetske trgovinske organizacije o tehničkim barijerama (TBT) i Sporazuma o primjeni sanitarnih i fitosanitarnih mjera (SPS).

cegovina, Albanija, Srbija, Crna Gora i Moldavija. Krajnji cilj potpisivanja Sporazuma je uspostavljanje slobodne trgovine, sa relevantnim pravilima i procedurama Svjetske trgovinske organizacije. Za Bosnu i Hercegovinu samo članstvo u CEFTA znači korak bliže Evropskoj uniji. Bosna i Hercegovina je pristupila Centralnoevropskoj zoni slobodne trgovine 19. decembra 2006. godine nakon što su članice CEFTA prihvatile zahtjev Bosne i Hercegovine o uvođenju mehanizama zaštite domaće poljoprivredne proizvodnje, odnosno uvažile argumente da BiH ima pravo uvesti određena carinska opterećenja za poljoprivredne proizvode iz susjednih zemalja, ako dokaže da se uvozom iz tih zemalja ugrožava proizvodnja tih proizvoda u Bosni i Hercegovini.

Situacija u Bosni i Hercegovini u segmentu spoljne trgovine treba da se posmatra sa aspekta trenutnih zahtjeva Procesa stabilizacije i pridruživanja, sadržanih u preporukama Studije izvodljivosti, te zahtjeva iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju.¹⁶⁶

Vezano za pravni i institucionalni okvir koji reguliše pitanja spoljne trgovine, Zakonom o spoljnotrgovinskoj politici¹⁶⁷ reguliše se slobodan protok robe i usluga u međunarodnoj trgovini i propisuju se uslovi izvršavanja ekonomskih djelatnosti sa inostranstvom. Spoljnotrgovinsku politiku utvrđuju institucije Bosne i Hercegovine, shodno Ustavu Bosne i Hercegovine, u saradnji sa nadležnim entitetskim institucijama, a spoljnotrgovinske poslove u Bosni i Hercegovini mogu obavljati svi subjekti koji su registrovani za takve djelatnosti.

Generalno, Bosna i Hercegovina ima veoma liberalnu spoljnotrgovinsku politiku, koja je u samom početku dobrom dijelom uskladena sa principima Svjetske trgovinske organizacije, jer svojim propisima osigurava nacionalni tretman i tretman najpovlaštenije nacije. Liberalizacija trgovine do sada je bila najnaprednije područje integracije između Bosne i Hercegovine i Evropske unije. Trgovinsko kretanje između Bosne i Hercegovine i Evropske unije je liberalizованo u velikom obimu. Jedina ograničenja su protekcionistički režim Evropske unije za poljoprivredne proizvode i trgovinu sa nekim uslugama.

¹⁶⁶ Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju za BiH, objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 63/10, a stupio na snagu u junu 2015. godine.

¹⁶⁷ Zakon objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 7/98 i 35/04.

9. UPRAVA ZA INDIREKTNO OPOREZIVANJE

9.1. Nadležnost Uprave

Da bi se uspostavio jedinstveni sistem indirektnog oporezivanja i funkcionalisanje jedinstvene ekonomske teritorije u Bosni i Hercegovini, uspostavljena je Uprava za indirektno oporezivanje, kao institucija Bosne i Hercegovine koja sublimiše poslove poreskog i carinskog organa, nadležna da:¹⁶⁸

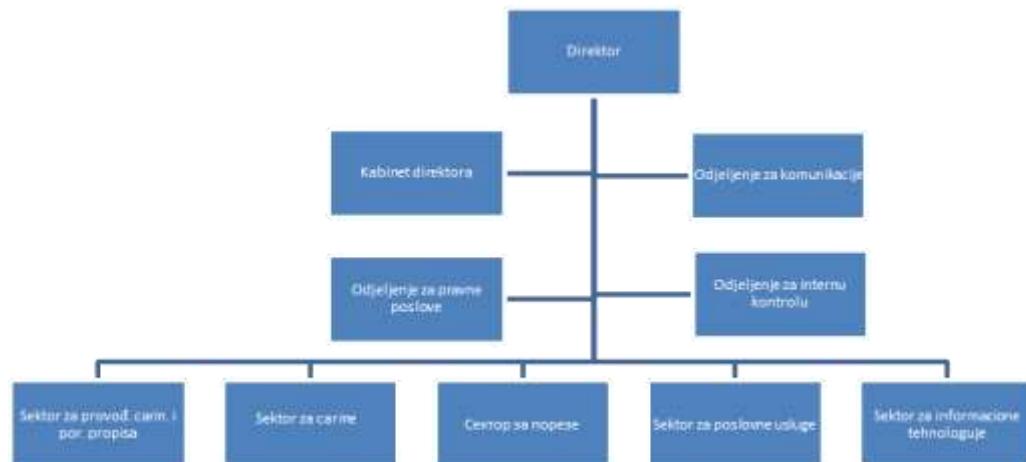
- 1) vodi jedinstveni registar obveznika indirektnih poreza i dodjeljuje im odgovarajući identifikacioni broj,
- 2) vrši prijem poreskih prijava, naplatu i povrat indirektnih poreza i vodi poresko knjigovodstvo,
- 3) vodi prvostepeni i drugostepeni upravni postupak i odlučuje o žalbama protiv rješenja donijetih u postupku indirektnog oporezivanja,
- 4) utvrđuje blagovremenost, zakonitost i pravilnost podnesenih poreskih prijava i drugih isprava,
- 5) utvrđuje poresku osnovicu i poresku obavezu obveznika indirektnih poreza na osnovu poreskih prijava, isprava, poslovnih knjiga i evidencija obveznika i drugih dokaza, uključujući i primjenu indirektnih metoda dokazivanja,
- 6) obavlja carinski postupak, kontroliše ulazak robe u slobodnu zonu ili slobodno skladište i vrši kontrolu robe čiji je uvoz, prevoz i izvoz posebno regulisan zakonskim propisima i međunarodnim sporazumima,
- 7) obavlja provjeru, ograničenu provjeru i kontrolu obveznika indirektnih poreza,
- 8) sprečava, otkriva i istražuje carinske i poreske prekršaje i krivična djela vezana za indirektno oporezivanje i nadležnim organima podnosi prijave za povredu poreskih zakona,
- 9) provodi postupak prinudne naplate,
- 10) daje mišljenja o primjeni propisa o indirektnom oporezivanju,
- 11) izdaje uvjerenja o činjenicama o kojima Uprava vodi službenu evidenciju,
- 12) izdaje poreske i kontrolne markice ili druge oznake za obilježavanje, praćenje proizvodnje, prometa i upotrebe pojedinih proizvoda, u skladu sa zakonskim propisima,

¹⁶⁸ Nadležnost Uprave utvrđena je Zakonom o sistemu indirektnog oporezivanja u BiH i Zakonom o Upravi za indirektno oporezivanje koji je objavljen u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine“ broj 89/05.

- 13) vodi jedinstveni račun i vrši raspodjelu prihoda po osnovu indirektnih poreza na način regulisan posebnim znakom,
- 14) predlaže Upravnom odboru izmjene poreskih i drugih propisa i poreske politike indirektnih poreza,
- 15) vrši obradu, praćenje i analizu statističkih podataka o indirektnim porezima, prati izvršavanje ugovornih obaveza između Uprave i komercijalnih banaka,
- 16) obavlja i druge poslove koji su u funkciji ostvarenja ciljeva pravilne primjene svih propisa koji se odnose na utvrđivanje, naplatu i raspodjelu indirektnih poreza.

9.2. Organizacija Uprave

Uprava je organizovana hijerarhijski na način da se uz direktora, kao stariješinu državnog organa, u Sjedištu formiraju sektori i odjeljenja kao osnovne organizacione jedinice, a u okviru osnovnih organizacionih jedinica odsjeci, grupe i referati, u zavisnosti od prirode poslova i njihovog grupisanja po srodnosti i složenosti (kako se navodi u narednom prikazu).¹⁶⁹



Odjeljenja su odgovorna za sljedeće:

- (1) *Odjeljenje za komunikacije* je zaduženo za odnose sa javnošću, što se naročito odnosi na prezentovanje zvaničnih stavova Uprave po pitanjima reali-

¹⁶⁹ Organizacija Uprave utvrđena je Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjeseta broj 02-797/04 od 23. jula 2004. godine. Ovo je prikaz organizacije Uprave prilikom njenog uspostavljanja, sa napomenom da je nova organizacija izvršena donošenjem novog Pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjeseta u aprilu 2013. godine.

zacije usvojene politike indirektnih poreza i statističkih podataka koji se prema pravilima mogu prezentovati i javno publikovati. Organizuje, ažurira i stara se i o internet-prezentaciji i WEB stranici Uprave.

(2) *Odjeljenje za pravne poslove* se stara o izradi opštih i pojedinačnih pravnih akata koje predlaže ili donosi direktor Uprave. To su pravilnici, uputstva, instrukcije, naredbe kao opšti akti, te rješenja i odluke kao pojedinačni upravni akti. Osnovni zadatak ovog odjeljenja je uspostavljanje jednoobraznosti u primjeni materijalnih i procesnih zakona i definisanje zvaničnih mišljenja Uprave po pojedinim poreskim pitanjima.

(3) *Odjeljenje za internu kontrolu* ima zadatak da se stara za pravilnu primjenu zakona o indirektnim porezima i propisa kojima se uređuje upravni postupak i vrši kontrolu rada svih državnih službenika i drugih zaposlenih u Upravi.

Poslove u primjeni zakona o indirektnim porezima obavlja pet sektora kojima rukovode pomoćnici direktora. Tri sektora su operativna, dok su sektor za informacione tehnologije i sektor za poslovne usluge u funkciji opsluživanja i nesmetanog funkcionisanja cjelokupne strukture Uprave za indirektno oporezivanje.

Osnovni zadaci sektora su:

(1) *Sektor za poštivanje carinskih i poreskih propisa* je zadužen za istražne radnje sa ciljem sprečavanja poreskih utaja, krijumčarenja i utvrđivanja odgovornosti poreskih obveznika, fizičkih lica i drugih subjekata koji se činjenjem ili nečinjenjem smatraju odgovornim za radnje koje se kvalifikuju kao krivična djela iz oblasti poreza. Ovaj sektor objedinjava obavještajnu funkciju i stara se za stalnu otvorenu besplatnu telefonsku liniju namijenjenu pritužbama i dojavama građana.

(2) *Sektor za carine*, koji je nastao spajanjem entitetskih carinskih uprava, obavlja osnovnu funkciju u oblasti uvoza i izvoza robe, a to su poslovi carinjenja robe, obračuna i naplate carinskih i poreskih obaveza kod uvoza odnosno izvoza, vrši kontrolu robe čiji je uvoz ili izvoz posebno regulisan, kontroliše međunarodni i pogranični putnički saobraćaj, sprečava i otkriva pokušaje krijumčarenja roba i radnji koje se svrstavaju u carinske i devizne prekršaje. U okviru ovog sektora postoji i odjeljenje za naknadnu kontrolu koja se obavlja u dozvoljenom roku po izvršenom carinjenju i obračunu i naplati carinskih i drugih dažbina.

(3) *Sektor za poreze* je zadužen za primjenu poreskih zakona, utvrđivanje i reviziju poreskih obaveza po osnovu PDV-a i drugih poreza koji se smatraju indirektnim porezima, vrši kontrolu poreskih obaveza velikih poreskih obveznika putem posebno organizovanog odjeljenja, vrši prijem i obradu poreskih

prijava, utvrđivanje prava na povrat PDV-a i drugih indirektnih poreza, daje neophodna obavještenja, organizuje i vrši edukaciju javnosti i poreskih obveznika i drugo.

(4) *Sektor za poslovne usluge* odgovoran je za nabavku, čuvanje i upravljanje svim materijalno-tehničkim sredstvima Uprave (nekretnine, postrojenja, oprema i inventar), u saradnji sa Agencijom za državnu službu BiH brine o zapošljavanju i izboru kadrova, vodi personalnu evidenciju zaposlenih, brine o primjeni propisa o napredovanju u službi. Ovaj sektor vodi jedinstveni račun za prikupljanje indirektnih poreza koji su u nadležnosti Uprave, brine se o svakodnevnoj raspodjeli uplaćenih prihoda u skladu sa zakonom, sarađuje sa Centralnom bankom BiH i drugim poslovnim bankama, uspostavlja bazu podataka poreskih dužnika i obaveza za pretplaćene poreze, upravlja poreskim dugom, vrši prinudnu naplatu iz sredstava dužnika i naplatu poreskog duga iz garancija.

(5) *Sektor za informacione tehnologije* je zadužen za obezbjeđenje nesmetanog funkcionisanja informacionog sistema u Upravi, projektovanje i stavljanje u funkciju potrebnih sistematskih i aplikativnih softverskih rješenja, stara se za ispravnost i održavanje cijelokupne informatičke mreže, brine se za uspostavljanje adekvatnih sistema zaštite unutrašnje mreže i baze podataka na svim nivoima, projektovanje i omogućavanje bezbjednih sistema razmjene podataka.

Funkcionalna organizacija, koja se ogleda kroz uspostavljanje pet sektora u sjedištu Uprave, prenosi se po vertikalnom principu i na regionalne centre. U regionalnim centrima se ne stvara sopstvena organizacija sa rukovodiocima centara, već se sektorska struktura prenosi u odgovarajućem obimu, sadržaju i ovlašćenjima sve do uslužnih centara ili nižih organizacionih jedinica koje se uspostavljaju po odluci direktora Uprave. U cilju funkcionisanja Uprave na cijeloj teritoriji BiH¹⁷⁰ formirana su četiri regionalna centra Uprave u Banjoj Luci, Tuzli, Sarajevu i Mostaru, te 30 carinskih ispostava za unutrašnje carinjenje, 59 carinskih referata na graničnim prelazima, od čega za robni promet 25, za putnički promet 15, za međunarodni željeznički promet 8, međunarodni zračni promet 4, međunarodni poštanski promet i slobodne zone 4.

¹⁷⁰ Odluka o organizacionoj strukturi regionalnih centara Banja Luka, Sarajevo, Mostar i Tuzla i osnivanju carinskih ispostava i carinskih referata na graničnim prelazima i slobodnim zonama objavljena u „Službenom glasniku Bosne i Hercegovine” broj 51/04 i 59/04.

10. UPRAVNI ODBOR UPRAVE ZA INDIREKTNO OPOREZIVANJE

Zakonom o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini ustavljeno je Upravni odbor kao tijelo koje kreira i predlaže Savjetu ministara Bosne i Hercegovine politiku indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini. Odbor ima status pravnog lica, sastoji se od šest članova i to tri člana čine ministar finansija trezora Bosne i Hercegovine i ministar finansija Republike Srpske i ministar finansija Federacije, a ostala tri člana su istaknuti stručnjaci za indirektno oporezivanje iz Bosne i Hercegovine, Republike Srpske i Federacije Bosne i Hercegovine. Direktor Uprave, predstavnik iz Brčko Distrikta i predstavnik Centralne banke Bosne i Hercegovine imaju status posmatrača. Članovi Odbora biraju predsjedavajućeg konsenzusom iz reda članova na mandat od pet godina. U periodu od uspostavljanja Uprave Odlukom Visokog predstavnika za BiH na osnovu člana 28 navedenog Zakona, za prvog predsjedavajućeg Odbora kao dodatni član imenovan je stranac, a razlog za imenovanje prvog predsjedavajućeg dat je u članu 28 navedenog Zakona, gdje je utvrđeno da je prvi predsjedavajući Odbora dodatni član Odbora, a kriterijum za imenovanje je posjedovanje stručnosti u odgovarajućoj oblasti.

Savjet ministara i vlade Federacije i Republike Srpske imenuju članove odbora iz reda stručnjaka po proceduri propisanoj Zakonom o ministarskim imenovanjima, imenovanjima Savjeta ministara i drugim imenovanjima BiH, Zakonom o ministarskim, vladinim i drugim imenovanjima Republike Srpske, odnosno Zakonom o ministarskim i vladinim imenovanjima FBiH.

10.1. Mandat članova Upravnog odbora

Članovi odbora iz reda stručnjaka imenuju se na period od pet godina, sa mogućnošću jednog ponovnog imenovanja. Ministri finansija su članovi odbora po službenoj dužnosti i njihov status člana Upravnog odbora prati trajanje funkcije ministra. Posmatrači iz Distrikta i Centralne banke imenuju se na period od pet godina, dok je direktor Uprave posmatrač po službenoj dužnosti.

10.2. Način glasanja i kvorum

Odbor odluke donosi konsenzusom, a dužnost predsjedavajućeg je da proglaši da li je konsenzus postignut. Od principa donošenja odluka konsenzusom postoje sljedeći izuzeci, i to:¹⁷¹ 1) ako se radi o odlukama o uspostavljanju uvoznih i izvoznih dažbina ili bilo kakvoj promjeni takvih dažbina potreb-

¹⁷¹ Način glasanja utvrđen članom 29 Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini.

na je prosta većina glasova članova Odbora, ali ta prosta većina glasova *mora da uključi i glas ministra finansija i trezora BiH*, 2) u slučaju donošenja odluka o ostalim indirektnim porezima, što uključuje i stope i strukturu indirektnih poreza, potrebna je prosta većina glasova članova Odbora, *ali uz učešće glasova ministra finansija Republike Srpske i ministra finansija Federacije Bosne i Hercegovine*, 3) u slučaju donošenja odluka o raspodjeli prihoda od indirektnih poreza potrebna je prosta većina glasova članova Odbora, *uključujući i glasove svih ministara finansija*.

Za sva ostala pitanja prvi predsjedavajući donosi odluku. Prije isteka manadata prvog predsjedavajućeg Odbor odlučuje o mehanizmu glasanja za sva ostala pitanja, što uključuje i postupak za izlazak iz zastoja u donošenju odluka.

10.3. Nadležnost Upravnog odbora

Na osnovu odredbi Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini odbor je nadležan za:¹⁷² 1) utvrđivanje prijedloga politike o indirektnom oporezivanju u Bosni i Hercegovini, koju utvrđuje Savjet ministara Bosne i Hercegovine, 2) informisanje Savjeta ministara Bosne i Hercegovine, kao i vlada Republike Srpske, Federacije i Distrikta o politici i sprovođenju politike o indirektnim porezima i nastalim implikacijama po javne prihode, kako bi se olakšala priprema fiskalno održivih budžeta, 3) definisanje strateških ciljeva Uprave za indirektno oporezivanje i ocjenu uspješnosti rada Uprave u postizanju tih ciljeva, 4) odobravanje prijedloga budžeta Uprave za indirektno oporezivanje, 5) odobravanje godišnjeg plana rada Uprave za indirektno oporezivanje i Pravilnika o unutrašnjoj organizaciji Uprave, 6) donošenje odluka u spornim slučajevima u vezi sa raspodjelom prihoda, 7) sve druge zadatke predviđene zakonom.

Odbor je nadležan za pokretanje pripreme zakonskih propisa u vezi sa indirektnim oporezivanjem i njihove izmjene, uključujući i zakonske propise o poreskim stopama i strukturi indirektnih poreza.

U slučaju da smatra potrebnim da obezbijedi efikasno sprovođenje zakona, Odbor može da pokrene izradu nacrtu zakonskih propisa iz oblasti indirektnog oporezivanja i isti dostavi Savjetu ministara, Odboru za pitanje budžeta i finansija zakonodavnih tijela Republike Srpske, Federacije i Skupštine Distrikta i, ako se ocijeni potrebnim, Narodnoj skupštini Republike Srpske i Predstavničkom domu Parlamenta Federacije i Skupštini Distrikta, uzimajući u obzir

¹⁷² Nadležnost Odbora utvrđena članom 14 Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini.

komentare ili sugestije entitetskih parlamenta i parlamenta Brčko Distrikta. Prilikom predlaganja izmjene zakona o indirektnim porezima, poreskih stopa kao jednog od elemenata zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja i strukture indirektnih poreza, odbor u obzir uzima potrebu za blagovremenom izradom budžeta Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Federacije i Distrikta.¹⁷³

¹⁷³ Član 20 stav 3 Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini.

GLAVA II

PORESKI SISTEM REPUBLIKE SRPSKE

1. STRUKTURA PORESKOG SISTEMA REPUBLIKE SRPSKE

Nakon prenosa nadležnosti iz oblasti indirektnih poreza na institucije Bosne i Hercegovine, poreski sistem Republike Srpske čine direktni porezi, doprinosi, takse i naknade utvrđene određenim materijalnim propisima.

Poresko zakonodavstvo Republike Srpske sastoji se iz „paketa” sljedećih poreskih zakona:

- 1) Zakon o porezu na dohodak,
- 2) Zakon o porezu na dobit,
- 3) Zakon o porezu na nepokretnosti,
- 4) Zakon o porezima na upotrebu držanje i nošenje dobara,
- 5) Zakon o porezima na igre na sreću i zabavne igre,
- 6) Zakon o igrama na sreću,
- 7) Zakon o poreskom postupku,
- 8) Zakon o posebnim republičkim taksama,
- 9) Zakon o administrativnim taksama i naknadama,
- 10) Zakon o boravišnoj taksi,
- 11) Zakon o komunalnim taksama.

Zakonom o budžetskom sistemu Republike Srpske¹⁷⁴ određuju se svi javni prihodi koji pripadaju budžetu Republike, fondovima i budžetu opštine i grada.

Pored prihoda od indirektnih poreza, koji se uplaćuju u budžet Republike Srpske sa jedinstvenog računa Uprave za indirektno oporezivanje, u ukupnoj strukturi javnih prihoda u Republici Srpskoj oblici prihoda koji se ubiru na temelju vlasti (prinude), koja je inkorporirana u fiskalni suverenitet Republike Srpske, su:

- 1) *porez na nepokretnosti,*
- 2) *porezi na pokretnu imovinu, što čini:* porez na upotrebu motornih vozila, porez na upotrebu čamaca, plovećih postrojenja i jahti, porez na upotrebu vazduhoplova i letjelica, porez na držanje i nošenje oružja,
- 3) *porez na dohodak,*
- 4) *porez na dobit,*

¹⁷⁴ Zakon objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 121/12, 52/14 i 103/15.

5) porezi na dobitke od igara na sreću,

6) takse koje obuhvataju: republičke administrativne takse, republičke sudske takse, posebne republičke takse, ostale republičke takse,

7) naknade što čine: koncesione naknade za korištenje prirodnih i drugih dobara od opštег interesa, naknade za zaštitu životne okoline, naknade za pređivanje igara na sreću, posebne vodoprivredne naknade, naknade za korištenje drugih dobara od opšteg interesa,

8) doprinosi.

Ostali javni prihodi (prihodi od novčanih kazni, od prodaje oduzetih stvari u postupcima pred državnim organima, zakupnine, prihodi od privatizacije) ne predstavljaju fiskalne instrumente. Pošto se ima u vidu da su to prihodi čiji osnov ubiranja nije prinuda, oni neće biti predmet posebnog razmatranja u okviru strukture poreskog sistema Republike Srpske.

Možemo zaključiti da strukturu poreskog sistema Republike Srpske čine: (1) porezi koji za svoj objekat imaju imovinu, (2) porezi koji za svoj izvor imaju prihode, (3) doprinosi, (4) takse i (5) naknade.

2. IMOVINA KAO OBJEKAT OPOREZIVANJA

2.1. Opšta razmatranja

Porezi koji za objekat oporezivanja imaju imovinu su najstariji oblici poreza. Oporezivanje imovine postoji u različitim oblicima u skoro svim savremenim poreskim sistemima, mada njihovo učešće u ukupnim poreskim prihodima nije veliko. Prema pokazateljima u državama članicama OECD porez na imovinu ne prelazi 3,18% od ukupnih poreskih prihoda, s tim što je u anglosaksonskim zemljama nešto značajniji (u prosjeku 8%), dok je u Italiji, Portugalu, Turskoj jednak nuli ili je potpuno zanemarljiv. Učešće poreza na neto imovinu, u ukupnim fiskalnim prihodima za neke članice OECD, prikazan je u narednoj tabeli.

DRŽAVA	UČEŠĆE U UKUPNIM FISKALNIM PRIHODIMA (%)
Australija	4,43
Austrija	1,74
Kanada	9,32
Danska	2,87
Francuska	2,68
Njemačka	2,23
Grčka	0,14

Italija	0,00
Japan	5,32
Holandija	2,07
Portugal	0,00
Španija	1,20
Švedska	1,60
Turska	0,00
Velika Britanija	10,72
SAD	9,38
Prosjek za OECD	3,18

Izvor: Revenue Statistics of OECD Member Countries, OECD, Paris, 1994.

Iza izraza „porezi na imovinu” stoje razni porezi, ali svi oni imaju za objekat imovinu, s tim što se poreski objekat pojavljuje u različitim pozicijama (u statici i dinamici).

Porezi na imovinu u Republici Srpskoj regulisani su Zakonom o porezu na nepokretnosti¹⁷⁵ i Zakonom o porezu na dohodak¹⁷⁶ u okviru poreza na kapitalne dobitke i prihod od kapitala nepokretnosti kada se radi o imovini u dinamici. Pokretna imovina je predmet regulisanja Zakona o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara.¹⁷⁷

2.2. Porez na nepokretnosti

Obveznik poreza na nepokretnosti je fizičko i pravno lice koje je imala prava na nepokretnostima koje se nalaze na teritoriji Republike Srpske.

Pod nepokretnostima u smislu odredbi Zakona o porezu na nepokretnosti smatra se zemljište sa svim što je trajno spojeno s njim ili što je izgrađeno na površini zemljišta, iznad i ispod njega.

Poresku osnovicu za obračun poreza na nepokretnosti predstavlja procijenjena tržišna vrijednost nepokretnosti, koja se određuje na dan 31. decembar prethodne godine.

¹⁷⁵ Zakon objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 91/15 u primjeni je od 1. januara 2016. godine.

¹⁷⁶ Zakon o porezu na dohodak objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 60/15 u primjeni je od 1. januara 2016. godine.

¹⁷⁷ Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 37/01, 35/07 i 52/14.

Poreska obaveza kod poreza na nepokretnosti nastaje danom kada poreski obveznik stekne ili počne da koristi nepokretnost, zavisno od dana koji je prvi nastupio.

Poreski obveznik poreza na nepokretnosti je vlasnik nepokretnosti. Porez na nepokretnost plaća se po stopi do 0, 20%, a visinu poreske stope određuje skupština grada, odnosno opštine. Porez na nepokretnosti plaća se u dva dijela, prvi dio do 30. juna, a drugi najkasnije do 30. septembra u poreskoj godini, s tim da uplata prvog dijela ne može biti manja od 50% ukupnog iznosa poreske obaveze prema poreskom računu koji izdaje Poreska uprava.

2.3. Poreska oslobođanja kod poreza na nepokretnosti

Od plaćanja poreza na nepokretnosti oslobođene su sljedeće nepokretnosti: 1) javna dobra, osim objekata koji se na njima nalaze, a služe za sticanje ekonomskih koristi; 2) nepokretnosti u vlasništvu Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Federacije Bosne i Hercegovine, Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine i jedinica lokalne samouprave koje koriste njihove institucije; 3) nepokretnosti u vlasništvu institucija čiji je osnivač Bosna i Hercegovina, Republika Srpska, Federacija Bosne i Hercegovine, Brčko Distrikt Bosne i Hercegovine i jedinice lokalne samouprave; 4) nepokretnosti diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država po principu reciprociteta; 5) nepokretnosti vjerskih zajednica koje se koriste u obavljanju vjerskih obreda; 6) kulturni i istorijski spomenici koje je kao takve proglašio nadležni organ; 7) nepokretnosti koje se koriste u humanitarne svrhe; 8) skloništa za zaštitu ljudi i robe od ratnih dejstava; 9) objekti ili dijelovi objekata koji u skladu sa zakonom služe za izvođenje javnih radova; 10) nepokretnosti koje se nalaze u minskim poljima i kojima pristup i normalna upotreba nisu dozvoljeni; 11) nepokretnosti koje poreski obveznik gradi, odnosno sagradi, a koje su u poslovnim knjigama poreskog obveznika evidentirane, u skladu sa propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, kao sredstva koja su isključivo namijenjana daljnjoj prodaji i 12) obrađeno poljoprivredno zemljište i nepokretnosti koje služe za vlastitu poljoprivrednu proizvodnju.

U slučaju nastanka materijalne štete na nepokretnostima kao posljedice prirodne katastrofe ili elementarne nepogode na teritoriji opštine, odnosno grada, kao i u slučaju obavljanja deficitarne proizvodno-zanatske djelatnosti, obveznici mogu biti oslobođeni plaćanja obaveze za taj poreski period, o čemu posebnu odluku donosi Skupština opštine, odnosno grada.

Pravo na oslobođanje plaćanja poreza na nepokretnosti stiče se podnošenjem zahtjeva za oslobođanje plaćanja poreza uz podnošenje prijave za upis u Fiskalni registar nepokretnosti.

Ako nepokretnost ima više namjena, poreska oslobođanja mogu se koristiti srazmjerno površini koja se koristi za svrhe za koje se može odobriti oslobođanje.

2.4. Umanjenje poreske osnovice

Poreski obveznik ima pravo na umanjenje poreske osnovice za vrijednost do 50 m^2 za obveznika i po 10 m^2 za svakog člana njegovog domaćinstva od procijenjene vrijednosti nepokretnosti koja je njihovo prebivalište. Ako više obveznika ima prebivalište u jednoj stambenoj jedinici, tada samo jedan od obveznika može koristiti umanjene u vrijednosti od 50 m^2 , a za ostale obveznike i članove njihovog domaćinstva umanjuje se osnovica za vrijednost od po 10 m^2 .

Umanjenje poreske osnovice odnosi se samo na jednu nepokretnost u kojoj poreski obveznik ili članovi njegovog domaćinstva imaju prebivalište, s tim da samo jedno lice može biti nosilac prava na umanjenje poreske osnovice na jednoj nepokretnosti.

3. POREZI NA UPOTREBU, DRŽANJE I NOŠENJE DOBARA

Zakonom o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara, uveden je u Republici Srpskoj od 2001. godine porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara i to: (1) motornih vozila, (2) čamaca, plovećih postrojenja i jahti, (3) vazduhoplova i letjelica i (4) oružja.

3.1. Porez na upotrebu motornih vozila

Obveznik poreza na upotrebu motornih vozila je vlasnik (fizičko ili pravno lice) putničkog vozila, kombi vozila i motocikla, a obaveza plaćanja poreza nastaje kod registracije vozila, produženja registracije i zamjene registarskih tablica. Visina poreza određena je Zakonom u apsolutnom iznosu, npr. za putnička motorna vozila do 1150 ccm u iznosu od 45 KM.¹⁷⁸

Obaveze plaćanja poreza oslobođene su: zdravstvene ustanove za sanitetska vozila, vozila za prevoz bolesnika na dijalizu i vozila u službi za transfuziju krvi. Određene poreske povlastice odnose se na putničke automobile kojima se obavlja auto-taksi prevoz, rent-a-kar automobili i specijalni putnički automobile za obuku vozača sa ugrađenim duplim komandama, tako da se porez umanjuje za 50% od iznosa utvrđenog poreza.

¹⁷⁸ O visini poreza na upotrebu motornih vozila pogledati član 1. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara od 19.06.2014. godine.

3.2. Porez na upotrebu čamaca, plovećih postrojenja i jahti

Obveznik ovog poreza je pravno i fizičko lice na čije ime se upisuje ploveći objekat u odgovarajuće evidencije. Porez se plaća kod upisa plovećih objekata u određene evidencije i kod produženja važnosti plovidbene dozvole. Visina poreza određena je u apsolutnom iznosu, zavisno od dužine plovног objekta, jačine motornog pogona i zavisno od toga da li je plovni objekat sa kabinom ili bez kabine.

3.3. Porez na upotrebu vazduhoplova i letjelica

Ovaj porez se plaća kod upisa vazduhoplova i letjelice u odgovarajući registar i kod produženja roka važnosti uvjerenja o plovidbenosti. Obveznik poreza je fizičko ili pravno lice na čije ime se vazduhoplov ili letjelica upisuje. Visina poreza zavisi od toga da li se vazduhoplovi i letjelice koriste za sops-tveni prevoz ili sport i rekreativne aktivnosti.¹⁷⁹

3.4. Porez na registrovano oružje

Obaveza plaćanja poreza na registrovano oružje nastaje u momentu izda-vanja oružnog lista za držanje i nošenje oružja. Obveznik poreza je pravno i fizičko lice na koje glasi oružni list za držanje oružja. Porez se plaća u godišnjem iznosu, a visina zavisi od vrste oružja i od toga da li se radi o oružju za koje je izdat oružni list za držanje oružja ili nošenje oružja za ličnu bezbjednost.

Visina poreza, zavisno od vrste oružja, propisana je u članu 2. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara od 19.06.2014. godine. Porez na registrovano oružje utvrđuje se rješe-njem nadležnog poreskog organa, na osnovu podataka iz službene evidencije koju dostavljaju policijski organi.

4. POREZI IZ PRIHODA

U ovu grupu poreza ubrajamo poreze koji za izvor i predmet oporezivanja imaju dohodak fizičkih lica, odnosno dobit koju ostvare pravna lica. Zavisno od toga da li je izvor i predmet oporezivanja dohodak ili dobit, poreze iz pri-hoda svrstavamo u dvije velike grupe: (1) porez na dohodak i (2) porez na dobit.

¹⁷⁹ Visina poreza na upotrebu vazduhoplova i letjelica propisana je u apsolutnom iznosu od 3 300,00 KM do 10 000,00 KM kada se koristi za sops-tveni prevoz, odnosno od 500,00 KM do 1 500,00 KM za sport i rekreativne aktivnosti.

5. POREZ NA DOHODAK

5.1. Opšta razmatranja

U finansijskoj teoriji postoji definicija da dohodak čini ukupnost neto prihoda ostvarenih po različitim osnovama: lična primanja, prihodi od poljoprivrede i šumarstva, prihodi od kapitala, prihodi od nepokretnosti, kapitalni dobici, dobici od igara na sreću i dr.¹⁸⁰

U Republici Srpskoj od 1. januara 2007. godine u primjeni je sintetički (globalni) porez na dohodak fizičkih lica.¹⁸¹ Osnovno obilježje sintetičkog (globalnog) poreza na dohodak građana je da se prihodi iz svih izvora zbrajaju i formira se „prava” ekonomski snaga obveznika, kao predmet oporezivanja, na koju se primjenjuju progresivne stope. Cilj donošenja Zakona od 2007. godine je otklanjanje nedostataka sistema oporezivanja građana i usklađivanje sa evropskim standardima, a prevashodno eliminisanje dvostrukog oporezivanja.

Ovim zakonom se uvodi poreska kartica koja predstavlja evidenciju podataka o poreskom obvezniku i obračunu dohotka, poreza na dohodak, doprinosu i umanjenju poreske osnovice. Zakonodavac je predviđao obavezu isplatioca poreza po odbitku (lična primanja, prihodi od autorskih prava, prava srodnih autorskih pravima i prava industrijske svojine i prihoda od kapitala) i obavezu poslodavca da obvezniku prilikom svake isplate, kao i po isteku poreske godine, izda poresku karticu sa podacima o neto prihodu, troškovima, oslobođanjima i iznosu plaćenog poreza.

5.2. Osnovni elementi poreza na dohodak u Republici Srpskoj

5.2.1. Poreski obveznik

Poreski obveznik poreza na dohodak je fizičko lice rezident Republike Srpske¹⁸² i koje ostvaruje oporezivi dohodak u Republici Srpskoj, drugom

¹⁸⁰ Prof. dr Gordana Ilić-Popov, Poresko pravo Evropske unije, Službeni glasnik, Beograd, 2004. godine, str. 33.

¹⁸¹ Zakon objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 91/06, a novi Zakon koji se primjenjuje od 1. januara 2016. godine objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 60/15, Zakon koji uvodi sintetički porez na dohodak od 2007. godine objavljen je u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 91/06.

¹⁸² Rezidentstvo je odlučujuća činjenica personalnog karaktera za određivanje lica na koja se odnosi poreska obaveza. Državljanstvo kao odlučujuća činjenica odgovara jednoj zatvorenoj privredi, što ne odgovara uslovima mobilnosti ljudi, kapitala i otvorenosti privrede. Izraz „rezidentstvo” podrazumijeva stalno ili privremeno prisustvo nekog lica na određenoj

entitetu, Brčko Distriktu ili drugoj državi. Rezident u smislu Zakona je lice koje ima prebivalište u Republici Srpskoj ili koje boravi u Republici Srpskoj neprekidno najmanje 183 ili više dana u periodu od 12 mjeseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini.

Obveznik poreza na dohodak je i nerezident Republike Srpske (fizičko lice koje ima prebivalište na teritoriji drugog entiteta, distrikta ili države) za dohodak ostvaren u Republici Srpskoj, ako ima stalno mjesto stanovanja i središte životnih interesa u Republici Srpskoj.

Središte životnih interesa može imati lice koje ispunjava najmanje jedan od sljedećih uslova: 1) vlasništvo nad nepokretnostima čija tržišna vrijednost prelazi 300.000 konvertibilnih maraka; 2) efektivna ekonomska veza sa Republikom Srpskom; 3) vlasništvo nad udjelom u kapitalu privrednog društva u vrijednosti višoj od 100.000 konvertibilnih maraka; 4) brak ili vanbračna zajednica sa državljaninom Republike Srpske, odnosno Bosne i Hercegovine; 5) rad uz izdatu radnu dozvolu ili 6) školovanje, odnosno obrazovanje.

5.2.2. Predmet oporezivanja

Porez na dohodak fizičkih lica obračunava se i plaća na dohodak od: 1) ličnih primanja, 2) autorskih prava i prava srodnih autorskom pravu i pravu industrijske svojine, 3) kapitala, 4) samostalne djelatnosti, 5) kapitalnih dobitaka i 6) ostalog dohotka.

(1) *Dohodak od ličnih primanja* su sva direktna i indirektna plaćanja iz radnog odnosa i obuhvataju: isplate bruto plate i druge bruto isplate zaposlenom, uključujući regres, topli obrok, plaćanje prekovremenog rada, bonuse, naknade i dodatke na uslove rada, bilo koje plaćanje koje ostvari zaposleni, poklone koje ostvari zaposleni, poklone koje je poslodavac dao zaposlenom,

teritoriji. Termin je širi od prebivalištva, pravnog pojma koji se sastoji od dva elementa: (a) boravka i (b) namjere boravka, što proizilazi iz čl. 2 Zakona o prebivalištu i boravištu građana „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 32/01, koji glasi: „Prebivalište je mjesto u kome se građanin nastani s namjerom da u njemu stalno živi“. Kada je riječ o prebivalištu stranaca, ono je određeno Zakonom o kretanju i boravku stranaca „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 29/03, a pored boravka i namjere boravka zahtjeva se da stranac dobije i dozvolu stalnog boravka od nadležnog policijskog organa.

Ako se uzme u obzir koncept prebivališta i uslovi koje strani državljanin treba da ispuni za ostvarivanje prijave prebivališta (što podrazumijeva prije svega sticanje državljanstva), što je isto tako kruto postavljeno i u drugim državama, a da savremeni poreski sistemi pretenduju da najšire poreskoj obavezi podvrgnu i strane državljane koji, iako nemaju prebivalište, faktički borave na državnoj teritoriji, za odlučujuću činjenicu se uzima boravište – rezidenstvo, Opširnije: Prof. dr Dejan Popović, Poresko pravo, Opšti dio, CEKOS IN, 2006. godine, str. 331.

nagrade za dobro obavljen posao, druge isplate i koristi iz radnog odnosa, uko-liko nisu oslobođene ili drugačije oporezovane (član 11. Zakona o porezu na dohodak).

(2) *Dohodak od autorskih prava* su prihodi od pisanih djela, govornih dje-
la, dramskih i umjetničkih djela, kinematografskih djela, likovnih djela, idej-
nih projekata, lekture.

Dohodak od prava srodnih autorskom pravu su prihodi ostvareni po
osnovu prava muzičkog izvođača, prava proizvođača fonograma, videograma i
prava proizvođača radio-difuznih emisija.

Dohodak od prava industrijske svojine su prihodi ostvareni po osnovu
prava patenta, žiga, modela ili uzorka i tehničkog unapređenja.

(3) *Dohodak od kapitala* je prihod ostvaren izdavanjem u zakup i podza-
kup pokretne i nepokretne imovine, kao i kamate za zajam.

(4) *Dohodak od samostalne djelatnosti* su svi prihodi stečeni iz bilo kojeg
izvora primljeni u gotovom novcu, stvarima i uslugama, ostvareni samostal-
nim radom ili zajedničkim obavljanjem djelatnosti. U ove prihode uključuju se
prihodi iz: preduzetničke djelatnosti, poljoprivrede, šumarstva i ribolova i
samostalnih zanimanja.

(5) *Dohodak od kapitalnih dobitaka* je prihod koji predstavlja pozitivnu
razliku između prodajne cijene prava i imovine i njene nabavne vrijednosti,
koju obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom sa ili bez naknade,
po osnovu: stvarnih prava na nepokretnostima, prava korišćenja i prava grad-
nje na građevinskom zemljištu, autorskih prava, patenata, licenci, franšiza i
ostale imovine koja se sastoji od prava; investicione imovine, izuzev obvezni-
ca emitovanih za podmirenje ratne štete prilikom prvog prometa.

(6) *Ostali dohodak* čine svi prihodi koje fizičko lice ostvari po bilo kom
osnovu i to: prihodi od članstva u upravnim odborima, nadzornim odborima,
odborima za reviziju i drugim organima i tijelima u kojima se plaća naknada
za njihov rad, prihodi izabranih, imenovanih i postavljenih lica, prihodi od
bavljenja profesionalnom sportskom aktivnošću, sportske stipendije i ostali
prihodi određeni u članu 52 Zakona o porezu na dohodak.

5.2.3. Poreska oslobađanja

U odnosu na predmet oporezivanja (objektna oslobađanja), zakonodavac
se opredijelio za poreska oslobađanja iz socijalno – političkih i humanitarnih
razloga. Tako se ne plaća porez na sljedeća lična primanja:

1) otpremnine kod odlaska u penziju, do visine tri posljednje neto plate
isplaćene licu koje odlazi u penziju, otpremnine prilikom prestanka radnog

odnosa, naknada troškova iz zdravstvenog osiguranja, osim naknada plata, primanja ostvarena po osnovu prava iz oblasti boračko-invalidske zaštite i druga oslobođanja propisana u članu 8. Zakona o porezu na dohodak.

Pored objektnih oslobođanja plaćanja poreza, zakonodavac je odredio i subjektna oslobođanja, za lična primanja ostvarena u stranim diplomatskim i konzularnim predstavništvima ili međunarodnim organizacijama, ako se radi o ličnim primanjima:

1) šefova stranih diplomatskih misija akreditovanih u Republici Srpskoj, osoblja stranih diplomatskih misija u Republici Srpskoj kao i članova njihovog domaćinstava,

2) fizička lica u drugim organizacijama izuzeta po osnovu bilateralnih sporazuma zaključenih između BiH i drugih zemalja, ukoliko nisu državljeni ili rezidenti Republike Srpske,

3) funkcioneri i stručnjaci programa za tehničku pomoć Organizaciji ujedinjenih nacija i njenih specijalizovanih agencija, ukoliko nisu rezidenti ili državljeni Republike Srpske,

4) rezidenti Republike Srpske zaposleni kod Organizacije ujedinjenih nacija i njenih specijalizovanih agencija i OHR-a.

Pored oslobođanja plaćanja poreza na dohodak, zakonodavac je predvidio i određene poreske olakšice u vidu umanjenja poreske osnovice, npr. na dohodak od ličnih primanja koji se umanjuje za odbitak u iznosu od 2 400 KM godišnje i 900 KM po svakom izdržavanom članu uže porodice i za iznos kamate plaćene na stambene kredite.

5.2.4. Poreske stope

Porez na dohodak plaća se po stopi od 10%, osim na dohodak malog preduzeća i dohodak iz stranih izvora, koji se plaćaju godišnje u apsolutnom iznosu, npr. za prijavljeni godišnji dohodak do 2.000.000 KM godišnji porez je 150.000 KM.¹⁸³

5.2.5. Plaćanje poreza

Porez na dohodak plaća se akontativno: na osnovu poreske prijave u trenutku isplate svakog pojedinačnog dohotka (po odbitku). Iznos plaćenog poreza poreski obveznik odbija od utvrđenog godišnjeg iznosa poreza na dohodak.

Na osnovu poreske prijave do 10. u mjesecu za prethodni mjesec, plaća se porez na: 1) dohodak od samostalnog obavljanja djelatnosti; 2) dohodak od

¹⁸³ Visina godišnjeg dohotka iz stranih izvora određena je u članu 42. Zakona o porezu na dohodak.

kapitala na koje nije plaćen porez po odbitku; 3) dohodak na kapitalne dobitke; 4) dohodak iz stranih izvora i ostale dohotke ukoliko nije plaćen porez po odbitku.

Porez po odbitku za svaki pojedinačni ostvareni dohodak plaća se u momentu isplate: ličnih primanja, dohotka od autorskih prava, prava srodnih autorskim pravima i prava industrijske svojine i dohodak od kapitala.

Godišnji porez na dohodak fizičkih lica plaća se na osnovu godišnje poreske prijave fizičkog lica na dohodak ostvaren u kalendarskoj godini. U godišnjoj poreskoj prijavi iskazuju se svi dohoci ostvareni u toku poreske godine i plaćeni porezi, izuzev prihoda malog preduzetnika, koji ne može biti manji od 600 KM. Godišnja prijava poreza na dohodak podnosi se do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu.

Zaposleni, za koga poslodavac plaća porez po odbitku, nije dužan podnosići godišnju poresku prijavu ukoliko ne ostvaruje dohodak po drugom osnovu. Ostali poreski obveznici poreza na prihode dužni su da nadležnom poreskom organu podnesu poresku prijavu do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu. Poreski obveznici za koje je preplaćen porez po odbitku dužni su tražiti povrat poreza podnošenjem godišnje poreske prijave.

5.2.6. Mjesto plaćanja poreza

Porez na dohodak se plaća:

1) prema mjestu prebivališta poreskog obveznika za dohodak na lična primanja, prihode od autorskih prava, prihode od kapitala, kapitalne dobitke i prihode po osnovu ostalog dohotka,

2) porez na dohodak od samostalne djelatnosti plaća se prema mjestu registrovanja djelatnosti, a ukoliko se djelatnost obavlja u više mjesta, jedno od tih mjesta obveznik je dužan da odredi kao poslovno sjedište u svrhu izvršavanja poreskih obaveza,

3) porez na dohodak od kapitala ostvaren od zakupa nepokretne imovine i kapitalne dobitke od nepokretne imovine plaća se prema mjestu gdje se nepokretnost nalazi,

4) porez na dohodak nerezidenta plaća se prema mjestu ostvarivanja prihoda.

5.2.7. Otklanjanje dvostrukog oporezivanja

Za otklanjanje dvostrukog oporezivanja zakonodavac je predvidio poreski kredit u slučaju da fizičko lice iz Republike Srpske ostvari prihod u drugim dijelovima Bosne i Hercegovine ili u inostranstvu, a ostvareni prihod se opo-

rezuje i u Republici Srpskoj i u drugom dijelu BiH i u inostranstvu. U tom slučaju obveznik poreza na dohodak u Republici Srpskoj može umanjiti porez na dohodak koji je platio u drugim dijelovima BiH ili u inostranstvu.

5.2.8. Oporezivanje malih preduzetnika

Zakonom je pojednostavljen postupak oporezivanja malih preduzetnika. Status malog preduzetnika može ostvariti svako fizičko lice koje kumulativno ispunjava sljedeće uslove:

- 1) da obavlja samostalnu djelatnost, izuzev profesionalnih djelatnosti advokata, notara, inžinjera, arhitekta, poreskih savjetnika, stečajnih upravnika, tumača, prevodilaca i drugih sličnih zanimanja,
- 2) da ima najviše tri zaposlena radnika, i
- 3) da ukupan godišnji prihod ne prelazi 50.000 KM. Godišnji porez malog preduzetnika obračunava se po stopi od 2% na ukupno ostvareni prihod, s tim da godišnji porez ne može biti manji od 600 KM.

6. POREZ NA DOBIT

6.1. Opšta razmatranja

Porez na dobit je oblik poreza koji je zastupljen u poreskoj strukturi svih savremenih zemalja tržišne privrede. Spada u grupu stubova nosača poreskih sistema, zajedno sa porezom na dohodak građana i porezom na dodatu vrijednost. Uveden je prvi put u Švajcarskoj već 1870. godine kao porez kojim su se oporezivali prihodi akcionarskih društava. U Njemačkoj je uveden 1920. godine, u Francuskoj 1917. godine, kao poseban porez na korporacije, u SAD 1913. godine, a u Velikoj Britaniji tek 1917. godine. U Kraljevini Jugoslaviji uveden je 1928. godine kao oblik poreza dobiti preduzeća pod nazivom "Društveni porez".¹⁸⁴

U finansijskoj teoriji postavljalo se pitanje opravdanosti postojanja poreza na dobit kada se posmatra njegov odnos u odnosu na porez na dohodak fizičkih lica, jer vlasnik koji je angažovao svoj kapital u nekom od društava kapitala plaća porez na dohodak i na dio dobiti (profita) ostvarenog na osnovu ulaganja svog kapitala u neko od društava kapitala. Za opravdanost postojanja poreza na dohodak i poreza na dobit ističu se sljedeći razlozi: 1) primjena poreza na dobit omogućuje oporezivanje i dijela dobiti koja je podijeljena vlasnicima kapitala i dijela dobiti koja ostaje za samofinansiranje preduzeća

¹⁸⁴ Milojević A. i Trkulja M, Javne finansije, Ekonomski fakultet , Srpsko Sarajevo, 2000. godine, str. 251.

(neraspoređena dobit), 2) primjenom poreza na dobit oporezuje se i dobit koja ne pripada fizičkim licima, 3) na neposredan način zahvata se i dio profita vlasnika iz inostranstva, 4) primjenom poreza na dobit mogu se brže, lakše i uspješnije ostvarivati neki od ciljeva poreske politike, kao npr. modernizacija proizvodnje, strukturne promjene i regionalni razvoj, putem propisivanja određenih poreskih oslobađanja i olakšica za neraspoređeni dio dobiti i na taj način uticati na raspolažanje ostvarenom dobiti, 5) oporezivanje dobiti može se pravdati i činjenicom da se obveznici plaćanja ovog poreza (trgovačka društva i drugi) koriste javnim dobrima (priključenje obveznika na kanalizacijsku, vodovodnu, električnu, plinsku, telefonsku i drugu mrežu i druge), odnosno država osigurava privrednu aktivnost kojom se ostvaruje dobit i 6) oporezivanjem i subjekata koji su udružili kapital i onih koji samostalno obavljaju djelatnost obezbjeđuju se jednaki uslovi privređivanja i pravnih i fizičkih lica.¹⁸⁵

Danas u finansijskoj nauci ne postoji dilema da li oporezivati dobit, već se javlja problem kako to učiniti, odnosno da li korporacija treba da bude oporezovana kao nezavisni pravni subjekt, ili njenu dobit treba rasporediti akcionarima, a tek onda oporezovati korporaciju.¹⁸⁶

Sistem oporezivanja dobiti u Republici Srpskoj regulisan je Zakonom o porezu na dobit.¹⁸⁷ Donošenjem novog Zakona Republika Srpska je napravila značajan iskorak ka usklađivanju oporezivanja dobiti sa evropskim principima i standardima, a naročito otklanjanju dvostrukog oporezivanja.

6.2. Osnovni elementi poreza na dobit u Republici Srpskoj

6.2.1. Poreski obveznik

Kod samog određivanja poreskog obveznika poreza na dobit, jasno je da je zakonodavac imao namjeru da sa ovim oblikom poreza obuhvati najviši mogući krug pravnih lica koja ostvare dobit u Republici Srpskoj. Intencija Zakona je da se oporezuje bilo koja dobit ostvarena na području Republike Srpske, ne praveći razliku da li se radi o dobiti pravnih lica koji su rezidenti Republike Srpske ili dobiti stranih pravnih lica koji su nerezidenti.¹⁸⁸

¹⁸⁵ Jelčić B, opet citirano, str. 251.

¹⁸⁶ Ilić - Popov G, navedeno djelo, str. 231.

¹⁸⁷ Zakon o porezu na dobit objavljen je u „Službenom Glasniku Republike Srpske“ broj 94/15. Ovaj oblik poreza u Republici Srpskoj do 2001. godine postojao je pod nazivom „porez na dobit preduzeća“, a radi reforme oporezivanja dobiti u Republici Srpskoj izvršena je dopuna 2007.

¹⁸⁸ Poreski obveznik u smislu člana 3 Zakona je: 1) pravno lice iz Republike Srpske za dobit koju ostvari iz bilo kog izvora, bilo u Republici Srpskoj ili u inostranstvu; 2) poslovna jedinica

Kada je riječ o izuzimanju lica od plaćanja poreza na dobit, zakonodavac je izuzetno restriktivan.

Od plaćanja poreza na dobit izuzeti su: 1) Centralna banka BiH, 2) organi i institucije Republike Srpske i jedinica lokalne samouprave, 3) privredna društva osnovana u skladu sa propisima o zapošljavanju invalida, i 4) javne ustanove, ovlašteni regulatorno-nadzorni organi finansijskog sektora, zavodi, vjerske zajednice, sindikati, političke partije, zadužbine i drugi subjekti određeni članom 4. Zakona, za dobit ostvarenu obavljanjem tih djelatnosti.

6.2.2. Poreska osnovica

Poreska osnovica za poresku godinu je razlika između oporezovanih prihoda i rashoda koji se odbijaju za tu poresku godinu.

Prilikom utvrđivanja poreske osnovice dobit poslovne jedinice pravnog lica sa sjedištem u drugom entitetu ili Brčko distriktu BiH odgovara onoj dobiti koju bi ostvarila poslovna jedinica da je samostalno i nezavisno pravno lice, koja obavlja istu djelatnost pod istim ili sličnim uslovima, kao i pravno lice čija je poslovna jedinica.

U obračun poreske osnovice ne uključuju se sljedeći prihodi: 1) dividenda i udjeli u dobiti u drugom pravnom licu sa sjedištem u Republici Srpskoj, ukoliko se isplaćuju iz dobiti na koju je obračunat i plaćen porez na dobit, 2) prihod u obliku nominalne ili ugovorene kamate na dužničke hartije od vrijednosti koje emituje Republika Srpska i jedinice lokalne samouprave u njenom sastavu, 3) kamata na depozite u banci, 4) dobici utvrđeni direktno u kapitalu, 5) prihod od ukidanja rezervisanja, 6) prihodi od usklađivanja vrijednosti imovine koja u skladu sa ovim zakonom podliježe amortizaciji i 7) prihodi po osnovu usklađivanja vrijednosti zaliha.

Radi izračunavanja poreske osnovice priznaju se rashodi iskazani u bilansu uspjeha, u skladu s propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, osim rashoda koji u skladu sa ovim zakonom imaju drugačiji tretman.¹⁸⁹

pravnog lica sa sjedištem u Federaciji BiH ili Brčko distriktu BiH za dobit ostvarenu u Republici Srpskoj; 3) strano pravno lice koje obavlja djelatnost i ima stalno mjesto poslovanja u Republici Srpskoj za dobit koja se odnosi na to stalno mjesto poslovanja; 4) strano pravno lice koje ostvaruje prihod od nepokretnе imovine koja se nalazi u Republici Srpskoj za dobit koja se odnosi na tu nepokretnu imovinu; 5) svako pravno lice koje ostvaruje prihod u Republici Srpskoj, a ne radi se o poslovnoj jedinici pravnog lica sa sjedištem u Federaciji BiH ili Brčko distriktu BiH, za dobit koju ostvari na teritoriji Republike Srpske ili stranom pravnom licu koje ostvaruje prihod od nepokretnosti koja se nalazi u Republici Srpskoj za dobit na tu nepokretnost.

¹⁸⁹ Sljedeći rashodi se ne priznaju pri utvrđivanju poreske osnovice: 1) rashodi koji se ne mogu dokazati vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama, 2) kamate zbog neblagovremeno

Sljedeći rashodi se ne priznaju pri utvrđivanju poreske osnovice: 1) rashodi koji se ne mogu dokazati vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama, 2) kamate zbog neblagovremeno plaćenih obaveza, 3) novčane kazne, ugovorne kazne i penali, 4) rashodi prinudne naplate javnih prihoda, 5) rashodi koji se odnose na neoporezivi prihod iz člana 7. Zakona, 6) gubici na zalihamu zbog isteka roka trajanja zaliha, kao i rashodi u vezi sa uništenjem tih zaliha, 7) ispravka vrijednosti pojedinačnih potraživanja od lica kojima se istovremeno duguje, 8) pokloni i prilozi dati političkim strankama i organizacijama, 9) gubici utvrđeni direktno u kapitalu, 10) rashodi od usklađivanja vrijednosti imovine, koja u skladu s ovim zakonom podliježe amortizaciji, 11) rashodi koji nisu u vezi sa djelatnošću koju poreski obveznik obavlja, osim ako ti rashodi mogu dovesti do ostvarenja prihoda po istom osnovu i 12) rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti zaliha.

Amortizacija stalnih sredstava priznaje se kao rashod u iznosu obračunatom na nabavnu vrijednost po linearnom metodu primjenom godišnjih amortizacionih stopa.

Amortizaciji ne podliježu zemljišta, šume i slična obnovljiva prirodna bogatstva, investiciona imovina, spomenici kulture i umjetnička djela.

Ministar finansija donosi pravilnik kojim se propisuju smjernice za primjenu godišnjih amortizacionih stopa i uobičajen period rada.

6.2.3. Poreske olakšice

Poreske olakšice, u vidu umanjenja poreske osnovice, priznaju se u vidu: 1) umanjenja rashoda i 2) ulaganja u proizvodnju i zapošljavanje.

1) U svrhu umanjenja poreske osnovice rashodi po osnovu sljedećih rezervisanja mogu se odbiti: 1) za troškove u garantnom roku, 2) za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava, ukoliko nisu prethodno uključena u nabavnu vrijednost prirodnog bogatstva, 3) za zadržane kaucije i depozite i 4) za naknade i beneficije zaposlenih.

plaćenih obaveza, 3) novčane kazne, ugovorne kazne i penali, 4) rashodi prinudne naplate javnih prihoda, 5) rashodi koji se odnose na neoporezivi prihod iz člana 7. ovog zakona, 6) gubici na zalihamu zbog isteka roka trajanja zaliha, kao i rashodi u vezi sa uništenjem tih zaliha, 7) ispravka vrijednosti pojedinačnih potraživanja od lica kojima se istovremeno duguje, 8) pokloni i prilozi dati političkim strankama i organizacijama, 9) porez po odbitku iz glave VI ovog zakona, koji je obračunat i plaćen na teret isplatioca, 10) gubici utvrđeni direktno u kapitalu, 11) rashodi od usklađivanja vrijednosti imovine, koja u skladu s ovim zakonom podliježe amortizaciji, 12) rashodi koji nisu u vezi sa djelatnošću koju poreski obveznik obavlja, osim ako ti rashodi mogu dovesti do ostvarenja prihoda po istom osnovu i 13) rashodi po osnovu usklađivanja vrijednosti zaliha (član 9. Zakona o porezu na dobit).

Navedeni rashodi po osnovu rezervisanja ne priznaju se u periodu kada ona budu iskorištena, odnosno kada obaveza bude izmirena i dođe do odliva resursa po osnovu datog rezervisanja, pod uslovom da su prethodno priznata u bilansu uspjeha.

Ako iznos stvarno nastalih rashoda po osnovu rezervisanja bude veći od prethodno formiranog rezervisanja, razlika se priznaje kao poresko dopustiv rashod u poreskom periodu u kojem je nastao.

Obračunate kamate i pripadajući troškovi po osnovu zajma za obavljanje poslovne djelatnosti priznaju se na teret rashoda samo ako iznos kamate i pripadajućih troškova koji se odbija predstavlja obavezu poreske godine u kojoj se odbijanje vrši.

Izdaci za reprezentaciju u vezi sa poslovnom djelatnošću poreskog obveznika priznaju se u iznosu od 30% od troškova reprezentacije (izvođenje poslovnih partnera u ugostiteljske objekte, na sportske priredbe, u pozorišta, troškovi rekreacije i slično), pod uslovom da su nastali radi unapređivanja poslovanja, da su dokumentovani i da njihov primalac nije povezano lice.

Donacije u humanitarne, socijalne, kulturne i sportske svrhe su poreski priznat rashod u iznosu do 3% od ukupnog prihoda u toj poreskoj godini.

Rashodi po osnovu sponzorstva su poreski priznat rashod u iznosu do 2% od ukupnog prihoda u toj poreskoj godini.

Rashodi po osnovu reklamacija proizvoda i usluga priznaju se prilikom utvrđivanja poreske osnovice najviše do iznosa od 3% od poslovnog prihoda u toj poreskoj godini.

Poreskom obvezniku se priznaju rashodi po osnovu datih stipendija učenicima i studentima koji su na redovnom školovanju do iznosa na koji se ne plaća porez na dohodak.

Poslovnoj jedinici pravnog lica sa sjedištem u drugom entitetu ili Brčko Distriktu BiH priznaju se opšti i administrativni troškovi tog pravnog lica koji su u vezi sa prihodom poslovne jedinice, a najviše do visine učešća prihoda te poslovne jedinice u ukupnom prihodu tog pravnog lica.

Kapitalni dobici ili gubici, koji nastanu u toku poreske godine, priznaju se prilikom utvrđivanja poreske osnovice.

2) Umanjenje poreske osnovice za ulaganje u proizvodnju i zapošljavanje.

Obveznik koji na teritoriji Republike Srpske izvrši ulaganje u opremu, postrojenja i nepokretnosti za obavljanje registrovane proizvodne djelatnosti ima pravo na umanjenje poreske osnovice za vrijednost izvršenog ulaganja.

Umanjenje poreske osnovice vrši se u poreskom periodu u kojem su oprema, postrojenja ili nepokretnosti stavljeni u upotrebu.

Obveznik ne može ostvariti pravo na umanjenje poreske osnovice za opremu, postrojenja ili nepokretnosti koje je stekao poklonom.

U slučaju da su oprema, postrojenja ili nepokretnosti nabavljeni finansijskim lizingom, poreska osnovica se umanjuje za vrijednost otplaćene glavnice lizinga u tom poreskom periodu.

Poreski obveznik, koji u jednoj kalendarskoj godini zaposli najmanje 30 novih radnika na neodređeno vrijeme, ima pravo na umanjenje poreske osnovice za isnos plaćenog poreza na dohodak i doprinosa za te radnike.

Pravo na umanjenje poreske osnovice poreski obveznik može ostvariti ukoliko zaposli radnike koji se nalaze na evidenciji Zavoda za zapošljavanje Republike Srbije.

Pravo na umanjenje poreske osnovice po ovom osnovu ostvaruje se na kraju poreskog perioda, u godini u kojoj su radnici zaposleni, a nakon što Poreska uprava utvrdi da se u evidenciji Jedinstvenog sistema registracije, naplate i kontrole doprinosa nalazi 30 radnika ili više kod tog poreskog obveznika u odnosu na kraj prethodnog poreskog perioda.

Ukoliko poreski obveznik ne zadrži broj radnika po osnovu kojih je ostvario pravo na umanjenje poreske osnovice najmanje tri godine, ne računajući godinu u kojoj su zaposleni, gubi pravo na umanjenje poreske osnovice i dužan je da obračuna i plati porez koji bi bio plaćen da nije koristio pravo na umanjenje poreske osnovice, uz pripadajuću kamatu u skladu sa zakonom.

6.2.4. Oporezivanje dobiti stranog pravnog lica

Za utvrđivanje poreske osnovice stranog lica, koje obavlja poslovnu djelatnost preko stalnog mjeseta poslovanja u Republici Srbiji, uzimaju se samo prihodi i rashodi koji se odnose na to stalno mjesto poslovanja. Strano lice je dužno da plaća porez na dobit na prihode od nekretnina koje se nalaze u Republici Srbiji (npr. prihod od iznajmljivanja ili drugih datih prava za korišćenje nekretnina, na dobitak od prenosa prava vlasništva, na dobitak od prenosa akcija u pravnom licu, ukoliko je veći dio vrijednosti imovine pravnog lica nekretnina koja se nalazi u Republici Srbiji) i na prihod ostvaren od iskorištavanja prirodnih resursa koja se nalaze u Republici Srbiji, uključujući dobitak od prenosa bilo kog prava vezano za te prirodne resurse. U prethodno pomenutim slučajevima strano lice podnosi godišnju poresku prijavu prema opštim pravilima oporezivanja i umanjenja poreske osnovice kod poreza na dobit stranog lica.

Godišnja poreska prijava za porez po odbitku obuhvata informacije o svakom pravnom licu u čije ime je izvršeno odbijanje poreza za tu godinu: naziv

stranog pravnog lica i zemlje njegovog mesta poslovanja i ukupan iznos prihoda i iznos obračunatog poreza i iznos uplaćenog poreza po odbitku.

Porez po odbitku plaća se na prihode koje strano pravno lice ostvari isplatom dividende i udjela u dobiti, kamate, naknade za autorska prava i prava sroдna autorskom pravu i ostale isplate.

6.2.5. Oporezivanje dobiti pravnog lica iz Republike Srpske na dobit ostvarenu u stranoj državi

Ukoliko pravno lice iz Republike Srpske ostvaruje dobit u stranoj državi, a dobit se oporezuje i u Republici Srpskoj i u stranoj državi, tada se porez plaćen stranoj državi može:

1) odbiti od poreza na dobit preduzeća u Republici Srpskoj, ili

2) se tretira kao rashod koji se odbija prilikom utvrđivanja poreske osnovice za poresku godinu u Republici Srpskoj, najviše do iznosa koji se tretira kao rashod za tu poresku godinu.

Umanjenje poreza na dobit za plaćeni porez u inostranstvu za poresku godinu ne može biti veće od iznosa poreza na dobit utvrđenog primjenom stope poreza na dobit navedenog pravnog lica za tu poresku godinu u Republici Srpskoj.

Poreski obveznik može umanjiti porez na dobit za porez plaćen u inostranstvu ukoliko dostavi odgovarajuću dokumentaciju koju ovjeri poreska institucija strane države da je porez plaćen u stranoj državi.

Ukoliko poreski obveznik ostvaruje dobit iz drugog entiteta ili Brčko Distrikta BiH, porez na dobit koji taj poreski obveznik treba da plati u vezi sa tom dobiti umanjuje se za iznos poreza koji je platio ili treba da plati na taj prihod u drugom entitetu ili Brčko Distriktu.

Umanjenje poreza na dobit ne može preći iznos poreza koji bi inače platio za taj iznos dobiti u Republici Srpskoj.

Poreski obveznik dužan je da Poreskoj upravi podnese dokaze o visini dobiti i visini poreza na dobit koji je njegova poslovna jedinica dužna da plati u drugom entitetu ili Brčko Distriktu.

Ukoliko je strano pravno lice - korisnik prihoda na koji se primjenjuje porez po odbitku rezident strane države, koja je sa BiH zaključila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tada poreska stopa koja se primjenjuje na svaki takav izvor prihoda ne može preći poresku stopu iz tog ugovora, ukoliko je ugovor ratifikovan i prihvacen od Bosne i Hercegovine.¹⁹⁰

¹⁹⁰ Bosna i Hercegovina je zaključila Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanja utaje poreza u odnosu na porez na dohodak i imovinu sa Republikom Slovenijom

6.2.6. Poreska stopa poreza na dobit i poreska prijava

Zakonom je određena poreska stopa u visini od 10% na poresku osnovicu za tu poresku godinu. Potrebno je istaknuti da je stopa poreza na dobit od 10% jako stimulativna za privlačenje stranih investitora, odnosno strana ulaganja, jer je najniža u regionu.¹⁹¹ Poreska godina je kalendarska godina, s tim da su Ministarstvu finansija data ovlašćenja da odredi i drugačije.

Akontacija poreza na dobit plaća se mjesечно, do 10-og u mjesecu za prethodni mjesec (takvo rješenje je postojalo i u Zakonu koji je prestao da važi). Akontacija se utvrđuje na osnovu podataka iz godišnje prijave za prethodnu poresku godinu.

Godišnja poreska prijava poreza na dobit za poresku (kalendarsku) godinu se podnosi najkasnije do 31. marta tekuće za prethodnu godinu, a u istom roku poreski obveznik plaća i utvrđenu obavezu poreza na dobit po poreskom bilansu (odnosno razliku između konačne poreske obaveze i već plaćenih akontacija).

7. POREZI NA IGRE NA SREĆU I ZABAVNE IGRE

Porez na igre na sreću i zabavne igre je oblik poreza koji je u Republici Srpskoj uveden 1999. godine. Sa aspekta teorije čistog prinosa, koju su zastupali njemački autor G. von Schanza i Amerikanci Hejga i Simons, i dobici od igara na sreću spadaju u dohodak. Teorija čistog prinosa definiše dohodak kao novčanu vrijednost čistog povećanja ekonomske snage lica u datom periodu, odnosno prinos koji je lice ostvarilo u datom vremenskom intervalu. Shodno

16. maja 2006. godine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine”, Međunarodni ugovori, broj 13/06.

Ugovor o izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i prevencija izbjegavanja poreske obaveze u pogledu poreza na dohodak sa Islamskom Republikom Pakistan, 25. oktobar 2005. godine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine”, Međunarodni ugovori, broj 12/05.

Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u odnosu na porez na dohodak i na imovinu sa Republikom Hrvatskom, 26. januara 2005. godine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine”, Međunarodni ugovori, broj 5/05.

Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u odnosu na porez na dohodak i na imovinu sa Srbijom i Crnom Gorom 26. maja 2004. godine.

¹⁹¹ Stopa poreza na dobit u Srbiji je 10%, Makedoniji 15%, Crnoj Gori minimalno 15%, Hrvatskoj 20%, Sloveniji 25%, dok je u Federaciji BiH 30% i Distriktu Brčko 10%, Opširnije: Daničić Duško, Komparativni prikaz zakonskih rješenja oporezivanja dobiti u BiH i zemljama u okruženju, Finrar 3/06, Savez računovođa i revizora Republike Srske, Banja Luka, 2006. godine, str. 19-37.

takvoj definiciji, dohodak obuhvata i kapitalne dobitke i dobitke na lutriji, a ne samo neto prihod iz stalnih izvora, kako to zagovara teorija izvora.

Zakonom o igrama na sreću¹⁹² je utvrđeno da se plaćaju dvije vrste dažbina:

- (1) porez na dobitke od igara na sreću i zabavnih igara, i
- (2) naknada za priređivanje igara na sreću.

7.1. Porez na dobitak od igara na sreću

Obveznik poreza na dobitke od igara na sreću je fizičko lice koje ostvari dobitak od lutrijskih igara, izuzev klasične tombole, na dobitak od nagradnih igara u robi i uslugama.

Poreska osnovica je svaki pojedinačni dobitak od igara na sreću na koji se plaća porez po stopi od 15%.

Ako se dobitak sastoji od stvari i prava, osnovica poreza je tržišna vrijednost stvari ili prava u trenutku ostvarenja dobitka, koju utvrđuje nadležni organ poreske uprave.

Zakon predviđa dvije olakšice u vezi sa oporezivanjem dobitaka od igara na sreću. Obje su u formi izuzimanja. Prvu olakšicu predstavlja izuzimanje od oporezivanja malih zgoditaka (koji ne prelaze 1.000,00 KM) zbog toga što se iz administrativno-tehničkih i finansijskih razloga jednostavno ne isplati oporezivati takve dobitke. Druga olakšica predstavlja izuzimanje plaćanja poreza na dobitke od igara na sreću za koje se zbog karaktera igre pravilima ne utvrđuje unaprijed visina fonda dobitaka (npr. igre putem automata, putem klasične tombole).

Porez obračunava i obustavlja priređivač igara na sreću pri isplati dobitaka i ima obavezu plaćanja do 15. u mjesecu za prethodni mjesec.

7.2. Naknada od priređivanja igara na sreću i zabavnih igara

Zakonom o igrama na sreću (član 9) propisano je da priređivač plaća naknade koje predstavljaju prihod budžeta Republike Srpske. Inače, priređivanje igara na sreću je djelatnost od javnog interesa i isključivo pravo Republike Srpske. Pravo priređivanja igara na sreću Republika Srpska prenosi na pravna lica koja su registrovana za priređivanje igara na sreću, dok pravo priređivanja lutrijskih igara ima Lutrija Republike Srpske.

¹⁹² Zakon o igrama na sreću objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 111/12. Prema članu 5. Zakona igre na sreću se dijele u tri grupe: 1) lutrijske igre na sreću, 2) elektronske igre na sreću i 3) nagradne igre koje se priređuju putem telekomunikacionih sistema.

Pravo priređivanja posebnih igara na sreću u kazinima prenosi se ugovorom o koncesiji, koji se zaključuje na osnovu rješenja Vlade Republike Srpske sa priređivačem koji ispunjava uslove propisane zakonom.

Pravo priređivanja klasične tombole i internet igara na sreću prenosi se na priređivače putem rješenja o odobrenju (u daljem tekstu: licenca), koje donosi direktor Uprave, a koje podliježe reviziji po isteku roka od pet godina od donošenja rješenja.

Pravo priređivanja elektronskih igara, kladioničkih igara i igara na sreću putem automata prenosi se na priređivače putem licence, koju donosi direktor Uprave, a koja podliježe reviziji po isteku roka od deset godina od donošenja rješenja.

Pravno lice kojem je dato pravo priređivanja igara na sreću to pravo ne može prenijeti na druga lica.

Priređivanje lutrijskih igara na sreću plaća se naknada u iznosu od 5% na osnovicu koju čini ukupna vrijednost svih prodatih srećaka, tiketa, listića i kartica.

Za priređivanje klasične tombole priređivač plaća naknadu u iznosu od 5% na osnovicu koju čini ukupna vrijednost prodatih tombolskih kartica.

Priređivanje elektronskih igara u igračnici priređivač je dužan prijaviti Republičkoj upravi za igre na sreću i platiti naknadu od 100 KM mjesečno po terminalu, do 15. u mjesecu za prethodni mjesec, a ako se radi o priređivaču koji posjeduje licencu za priređivanje klasične tombole, priređivač je dužan platiti 200 KM mjesečno po terminalu.

Kod priređivanja igara na sreću u kazinima plaća se koncesiona naknada koja se sastoji od fiksнog i varijabilnог dijela. Godišnja fiksna naknada po jednom kazinu iznosi 100.000 KM i koncesionar je dužan prijaviti priređivanje igre Upravi za igre na sreću i platiti naknadu do 31. marta tekuće godine za prethodnu, a varijabilna naknada iznosi 10% od utvrđene osnovice koju čini zbir dnevnih obračuna za pojedinu vrstu igre u kazinima i za pojedini automat za igre na sreću ili terminal za elektronske igre.

Za priređivanje kladioničarskih igara plaća se naknada u visini 1000 KM mjesečno po kladionici i 5% od obračunate osnovice, koja se sastoji od ukupnog iznosa prikupljenih uplata umanjenog za vrijednost isplata.

8. SISTEM DOPRINOSA U REPUBLICI SRPSKOJ

8.1. Osnovne karakteristike

Sistem doprinosa u Republici Srpskoj regulisan je Zakonom o doprinosima.¹⁹³ Radi se o javnim prihodima koji su namjenskog karaktera i služe za finansiranje penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja, osiguranja od nezaposlenosti i dječije zaštite u Republici Srpskoj. Shodno namjenskom karakteru, sredstva se obezbjeđuju putem: (1) doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje, (2) doprinosa za zdravstveno osiguranje, (3) doprinosa za osiguranja od nezaposlenosti, (4) doprinosa za dječiju zaštitu.

Ova sredstva predstavljaju prihod: 1) Fonda penzijskog i invalidskog osiguranja, 2) Fonda za zdravstveno osiguranje, 3) Zavoda za zapošljavanje, 4) Javnog fonda za dječiju zaštitu.

8.2. Osnovna načela doprinosa

Može se reći da se sistem doprinosa u Republici Srpskoj zasniva na četiri osnovna načela: 1) načelu obaveznosti, odnosno sistem doprinosa određen je zakonom kao obavezujući, kako za fizička tako i za pravna lica na koja se odnosi, 2) načelu pluraliteta, što znači da se sistem doprinosa zasniva na ekonomskoj snazi osiguranika, poslodavca i drugih obveznika doprinosa, 3) načelu proporcionalnosti, što podrazumijeva da se doprinosi plaćaju po različitim stopama zavisno od vrste doprinosa, 4) načelu namjenskog korišćenja sredstava, što znači da su sredstva po osnovu doprinosa strogo destiniranog karaktera i ne mogu se koristiti za neke druge javne potrebe.

8.3. Obveznik doprinosa

Obveznik doprinosa je fizičko lice, rezident Republike Srpske 1) koje je zaposленo kod pravnog lica ili fizičkog lica - rezidenta Republike Srpske ili pravnog ili fizičkog lica sa sjedištem u drugom entitetu, distriktu ili državi; 2) koje je na teritoriji Republike Srpske zaposleno kod pravnog ili fizičkog lica, nerezidenta Republike, međunarodne organizacije i ustanove ili stranog diplomatskog ili konzularnog predstavništva, ako međunarodnim ugovorom nije drugačije određeno; 3) koje je izabrano ili imenovano na javnu ili drugu dužnost i obavljanjem te dužnosti ostvaruje platu ili druga primanja koja imaju karakter ličnih primanja; 4) koje je od strane pravnog ili fizičkog lica - rezidenta Republike Srpske kod kojeg je zaposlen upućeno na rad ili stručno usavrša-

¹⁹³ Zakon o doprinosima objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 116/12, a izmjene i dopune zakona u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 103/15.

vanje u inostranstvo, ako nije obavezno osigurano po propisima države u koju je upućeno ili ako međunarodnim ugovorom nije drugačije određeno; 5) koje je zaposleno u inostranstvu kod inostranog poslodavca, ako nije obavezno osigurano kod inostranog nosioca socijalnog osiguranja; 6) vlasnik ili suvlasnik radnje ili drugog oblika obavljanja preduzetničke djelatnosti, samostalno, u vidu zanimanja; 7) koje ostvaruje prihod od autorskih prava, a koje nije obavezno osigurano po drugom osnovu; 8) korisnik penzije i prava na novčanu naknadu u vezi sa prekvalifikacijom i dokvalifikacijom i zapošljavanjem; 9) nezaposleno lice koje ostvaruje novčanu naknadu i druga fizička lica iz člana 10. Zakona o doprinosima.

8.4. Osnovica doprinosa

Na osnovu odredbi Zakona o doprinosima, osnovicu doprinosa čini:¹⁹⁴

- 1) lično primanje po Zakonu o porezu na dohodak koje podliježe plaćanju poreza na dohodak,
- 2) lično primanje po Zakonu o porezu na dohodak koje podliježe plaćanju poreza na dohodak vlasnika ili suvlasnika preduzeća, radnje ili drugog oblika samostalne djelatnosti, ako po tom osnovu ostvaruje pravo na obavezno penzijsko i invalidsko osiguranje,
- 3) bruto prihodi obveznika, na osnovu kojih ostvaruje pravo na obavezno penzijsko i invalidsko osiguranje,
- 4) 4,30% prosječne bruto plate u Republici Srpskoj za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Republičkog zavoda za statistiku objavljenog u „Službenom glasniku Republike Srpske” za lica koja se bave poljoprivrednom djelatnošću, a nemaju registrovanu samostalnu djelatnost,
- 5) 20% prosječne bruto plate u Republici Srpskoj za prethodni mjesec, a prema posljednjem podatku Zavoda za statistiku, za nezaposleno lice i za lice kome je priznato pravo na zdravstveno osiguranje u skladu sa zakonom kojim se uređuju prava boraca, vojnih invalida i porodica poginulih boraca Odbrambeno-otadžbinskog rata Republike Srpske, 25% prosječne bruto plate u Republici Srpskoj za prethodni mjesec za izbjegla i raseljena lica, 50% prosječne bruto plate u Republici Srpskoj za prethodni mjesec za stranog državljanina koji se školuje u Republici Srpskoj, ako to nije drugačije regulisano međunarodnim sporazumom.

¹⁹⁴ Osnovica doprinosa je određena članom 6 Zakona o doprinosima.

8.5. Poreska stopa

Na utvrđenu osnovicu primjenjuju se stope doprinosa, i to:

- 1) za penzijsko i invalidsko osiguranje 18,5%,
- 2) za zdravstveno osiguranje 12%,
- 3) za osiguranje od nezaposlenosti 1%,
- 4) za dječiju zaštitu 1,5%.

Stopa doprinosa za zdravstveno osiguranje na isplaćene penzije je 1%.

8.6. Obračun i uplata doprinosa

Obračun i uplatu doprinosa za obveznike vrši u trenutku isplate:

- 1) isplatilac - rezident Republike Srpske prilikom svake isplate, na osnovicu utvrđenu Zakonom o doprinosima,
- 2) obveznik lično ili poslodavac, za obveznika koji je zaposlen kod nerezidenta Republike Srpske, odnosno kod poslodavca sa sjedištem na području drugog entiteta, distrikta ili druge države,
- 3) Fond za penzijsko i invalidsko osiguranje za korisnika penzije i prava na novčanu naknadu u vezi sa prekvalifikacijom, dokvalifikacijom i zapošljavanjem, koje je ovo pravo ostvarilo prema propisima o penzijskom i invalidskom osiguranju,
- 4) u određenim slučajevima Centar za socijalni rad, Zavod za zapošljavanje, lično obveznici, vjerske zajednice za vjerske službenike.¹⁹⁵

Kontrolu obračuna i uplate doprinosa vrši Poreska uprava, od 1. januara 2009. godine. Doprinosi se plaćaju na bruto lična primanja uz primjenu dva modela koja su propisana posebnim pravilnikom (model fiksne neto naplate i kombinovani model).¹⁹⁶ U cilju postizanja fiskalne discipline, kada je riječ o obaveznim doprinosima, od 1. januara 2010. godine u primjeni je Jedinstveni sistem registracije, kontrole i naplate doprinosa.¹⁹⁷ Jedinstveni sistem vodi i održava Poreska uprava, dok su uplatioc doprinosa obavezni da podnose prijave za upis u jedinstveni sistem na propisanom obrascu i to u roku od pet radnih dana od dana početka rada obveznika. Prilikom registracije u jedinstveni sistem, Poreska uprave svakom obvezniku doprinosa dodjeljuje JIB koji predstavlja jedinstvenu šifru obveznika i ne može biti dodijeljen dva puta. Dobro-

¹⁹⁵ O načinu obračuna i uplati doprinosa pogledati član 10 Zakona o doprinosima.

¹⁹⁶ Pravilnik o uslovima, načinu obavještavanja, obračunavanja i uplate doprinosa objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 19/11.

¹⁹⁷ Pravilnik o registraciji u jedinstveni sistem registracije, kontrole i naplate doprinosa, objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 110/09. Pogledati i član 10 Zakona o o poreskom postupku „Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 102/00, 67/13 i 31/14.

voljni uplatilac doprinosa registruje se u jedinstveni sistem podnošenjem prijave za registraciju i na osnovu rješenja Fonda za penzijsko i invalidsko osiguranje kojim se utvrđuje status lica u dobrovoljnom osiguranju. Navedenim Pravilnikom propisan je način i postupak odjavljivanja obveznika doprinosa po službenoj dužnosti ili na njegov zahtjev, u slučajevima kad za to postoje razlozi.¹⁹⁸

Prikupljanje podataka za jedinstveni sistem odvija se na dva načina. Putem mjesecne poreske prijave na posebnom obrascu, koju Poreskoj upravi dostavljaju uplatioc doprinosa, i putem pojedinačnih prijava. Svakom obvezniku doprinosa dostupni su podaci vezano za njegov status i on ima pravo da ih dobije u pisanoj formi. Poreska uprava je obavezna da svakom obvezniku doprinosa dostavi pojedinačno godišnje uvjerenje iz jedinstvenog sistema o uplaćenim doprinosima do 30. juna tekuće godine za prethodnu godinu, s tim da svaki obveznik može zatražiti uvjerenje o uplaćenim doprinosima u svakom trenutku.

9. SISTEM TAKSA

Na teritoriji Republike Srpske primjenjuju se takse koje su uvedene republičkim zakonima i opštinskim odlukama.

U okviru poreskog sistema Republike Srpske ustanovljene su 1) administrativne takse; 2) boravišne takse; 3) sudske takse; 4) posebne republičke takse; 5) administrativne takse jedinica lokalne samouprave.

9.1. Administrativne takse

Administrativne takse su uvedene Zakonom o administrativnim taksama.¹⁹⁹ Ove takse plaćaju se za spise i radnje u upravnim stvarima, kao i za druge spise i radnje kod organa uprave,²⁰⁰ preduzeća, ustanova, fondova i udruženja građana kojima je zakonom povjereno da rješavaju u upravnim stvarima o određenim pravima i obavezama fizičkih i pravnih lica.

Za spise i radnje kod organa lokalne samouprave administrativne takse se plaćaju po propisima opštine i grada.

¹⁹⁸ Vidjeti članove 14 do 21 Pravilnika o registraciji u jedinstveni sistem registracije, kontrole i naplate doprinosa.

¹⁹⁹ Zakon o administrativnim taksama i naknadama - prečišćen tekst objavljen u "Službenom glasniku Republike Srpske" broj 100/11, 103/11 i 67/13.

²⁰⁰ Organi uprave u smislu člana 2 Zakona o Republičkoj upravi su: ministarstva, republičke uprave i republičke upravne organizacije.

Sastavni dio Zakona o administrativnim taksama je Taksena tarifa kojom se utvrđuju spisi za koje se plaća taksa i visina takse.

Zakonom su predviđeni spisi i radnje koji su izuzeti od plaćanja takse (u postupcima po službenoj dužnosti, u postupku za povrat više plaćene ili nepopravljene plaćene takse, u postupku za ispravku greške u rješenjima, drugim ispravkama i službenim evidencijama, prijave za upis u matičnu knjigu umrlih, u postupku ostvarivanja prava iz socijalnog osiguranja, u vezi sa školovanjem studenata i učenika, spisi i radnje za ostvarivanje prava na dodatak za djecu, spisi i radnje u vezi sa zaštitom spomenika kulture...).

Od plaćanja takse oslobođeni su organi uprave, organi lokalne samouprave, Crveni krst, organizacije u oblasti društvene zaštite djece i omladine i socijalne zaštite.²⁰¹

Pored toga, utvrđena je obaveznost naplate i prinudni karakter administrativne takse. Zakonodavac je ostavio mogućnost da poreski organ, na čijem području se nalazi prebivalište obveznika, naplati taksu prinudnim putem, ukoliko se taksa ne plati u ostavljenom roku od strane organa koji postupa po podnesku koji nije taksiran, kao i mogućnost naplate 50% od iznosa visine takse na ime kazne zbog neizmirenja obaveze plaćanja takse.

Ukoliko se radi o neplaćenoj administrativnoj taksi kod pravnih lica, taksa se utvrđuje rješenjem koje se dostavlja banchi kod koje se vodi račun taksenog obveznika radi naplate takse.

9.2. Boravišne takse

Boravišne takse predstavljaju vrstu komunalne takse čiji je obveznik fizičko lice koje koristi usluge smještaja u turističkom objektu izvan mjesta svog prebivališta. Plata boravišne takse, obveznici plaćanja, naplata takse i način raspoređivanja i korištenja sredstava prikupljenih po osnovu naplate boravišne takse regulisani su Zakonom o boravišnoj taksi.²⁰²

Plata takse je lice koje pruža usluge smještaja, koje naplatu boravišne takse vrši istovremeno sa naplatom usluge smještaja. Boravišna taksa se utvrđuje u iznosu od 0,5 do 2,00 KM, a visinu određuje organ lokalne samouprave posebnom odlukom, uz prethodno pribavljeno mišljenje Privredne komore Republike Srpske.²⁰³

²⁰¹ Vidjeti član 16 Zakona o administrativnim taksama.

²⁰² Zakon o boravišnoj taksi objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 78/11 i 106/15.

²⁰³ Vidjeti član 8 Zakona o boravišnoj taksi.

Sredstva prikupljena po osnovu boravišne takse uplaćuju se na račun javnih prihoda Republike Srpske, namjenskog su karaktera i koriste se isključivo za razvoj i unapređenje turističke ponude jedinica lokalne samouprave u Republici Srpskoj. Sredstva prikupljena po osnovu boravišne takse raspoređuju se:

- 1) 80% sredstava turističkoj organizaciji opštine ili grada,
- 2) 20% sredstava Turističkoj organizaciji Republike Srpske.

Ukoliko nije osnovana turistička organizacija opštine ili grada, sredstva prikupljena po osnovu naplate boravišne takse se raspoređuju na račun Turističke organizacije Republike Srpske.

Od plaćanja boravišne takse oslobođena su: djeca do dvanaest godina starosti, slijepa lica i invalidi sa tjelesnim oštećenjem najmanje 70%, vojni invalidi od prve do pете kategorije, lica koja obavljaju sezonske poslove sa prijavljenim boravkom u turističkom mjestu, studenti i đaci koji nemaju prebivalište u opštini ili gradu u kojem se školiju, strani državljanji koji su po međunarodnim propisima, konvencijama i sporazumima oslobođeni plaćanja takse.

Poslove evidencije, obračuna i inspekcijske kontrole naplate boravišne takse vrši Poreska uprava Republike Srpske, a inspekcijski nadzor u pogledu evidentiranja broja gostiju u ugostiteljskim objektima za smještaj vrši Republička uprava za inspekcijske poslove putem tržišnih inspektora.

9.3. Sudske takse

Sudske takse plaćaju lica po čijem prijedlogu ili u čijem interesu se preduzimaju radnje u sudskom postupku za koje je Zakonom o sudskim taksa²⁰⁴ utvrđeno plaćanje takse.

Plaćanja takse za podneske i radnje oslobođena su lica koja Republici Srpskoj, socijalno-humanitarnim organizacijama, ustanovama ili fondacijama poklanjaju svoju imovinu ili se u njihovu korist odriču prava svojine na nepokretnostima ili im bez naknade ustupaju druga stvarna prava na nepokretnostima. Taksena oslobođanja za stranog državljanina predviđena su samo ako je to regulisano međunarodnim ugovorom ili pod uslovom reciprociteta.²⁰⁵

²⁰⁴ Zakon o sudskim taksama objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 73/08 i 49/09.

²⁰⁵ Do usvajanja Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o sudskim taksama, koji je objavljen 4. avgusta 2003. godine u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 65/03, od plaćanja sudske takse bili su oslobođeni: Republika Srpska, državni organi, organi lokalne samouprave, organizacije Crvenog krsta, kao i izdržavana lica u postupku u vezi zakonskog izdržavanja. Izmjenama i dopunama Zakona o sudskim taksama ova oslobođanja su brisana,

Zakonom je ostavljena mogućnost da se po osnovu „siromašnog prava”, odlukom prvostepenog suda mogu oslobođiti plaćanja takse lica ako bi, uzimajući u obzir visinu sredstava iz kojih se lice obveznik i član njegovog domaćinstva izdržavaju, bila u tolikoj mjeri umanjena da bi time bila ugrožena njihova socijalna sigurnost.

Iz socijalnih razloga sudsku taksu ne plaćaju:

- 1) porodice pогинулих борача војске Републике Српске, као и припадници civilnih žrtava rata u sudskim postupcima i u ostvarivanju prava i statusa,
- 2) ratni vojni invalidi na podneske i odluke suda u postupcima ostvarivanja prava iz boračko-invalidske zaštite,
- 3) na podneske kojima se traži izdavanje uvjerenja i na uvjerenje radi ostvarivanja prava iz zdravstvenog i penzijsko-invalidskog osiguranja i uvjerenja potrebnih za zasnivanje radnog odnosa,²⁰⁶

Visinu prihoda taksenog obveznika sud utvrđuje na osnovu uvjerenja nadležnog organa ili drugih dokaza koje takseni obveznik podnosi o svom imovnom stanju.

Taksenom tarifom utvrđeni su podnesci za koje se plaća taksa u svim sudskim postupcima i visina sudske takse.

9.4. Posebne republičke takse

U Republici Srpskoj Zakonom o posebnim republičkim taksama²⁰⁷ propisana je posebna taksa za određena lica koja ostvaruju dobit od obavljanja djelatnosti. Tako posebne republičke takse plaćaju: 1) pravna lica koja obavljaju određenu djelatnost, 2) poslovne jedinice koje u Republici Srpskoj obavljaju registrovanu djelatnost pravnog lica koje ima sjedište stvarne uprave i kontrole izvan Republike Srpske, 3) predstavništva pravnih lica koja imaju sjedište izvan Republike Srpske i domaća i strana fizička lica koja u Republici Srpskoj obavljaju preduzetničku djelatnost i 4) zavisno od toga od koje je djelatnosti u prethodnoj poslovnoj godini ostvaren najveći prihod (na primjer, za pravna lica i poslovne jedinice bankarstva, elektroprivrede, poštanske i telekomunika-

tako da je i Republika Srpska takseni obveznik ukoliko je podnositelj prijedloga ili preuzimač radnje.

²⁰⁶ Vidjeti član 1 Zakona o izmjenama i dopunama zakona o sudskim taksama („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 49/09).

²⁰⁷ Zakon o posebnim republičkim taksama objavljen je u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 8/94, 29/00, 18/01, 22/01, 60/03-II dio, 14/04, 41/05 i 51/06. Do donošenja ovog zakona pitanje posebne republičke takse bilo je regulisano Uredbom o uređenju posebne republičke takse koja se plaća za vrijeme neposredne ratne opasnosti.

cione usluge, osiguranje imovine i lica i drugo finansijsko posredovanje propisana je taksa u iznosu od 5.000,00 KM).²⁰⁸

Posebna republička taksa za pravna lica i poslovne jedinice propisuju se u godišnjem iznosu, prema djelatnosti za koju je izdato odobrenje za rad.

Od plaćanja posebne republičke takse oslobođeni su državni organi, organi lokalne samouprave, javne ustanove koje se finansiraju iz budžeta i doprinosu za obavezno socijalno osiguranje, organizacije Crvenog krsta, udruženja i fondacije, izuzev onih koje obavljaju djelatnost radi sticanja dobiti.

U pogledu roka zastarjelosti, prinudne naplate, kamate i ostalih pitanja koja nisu posebno regulisana Zakonom o posebnim republičkim taksama, primjenjuju se odredbe Zakona o poreskom postupku.

10. SISTEM NAKNADA

Na teritoriji Republike Srpske primjenjuju se sljedeće naknade za korištenje dobara od opštег interesa: 1) naknada za korištenje voda, 2) naknada za korištenje šuma, 3) naknada za korištenje zemljišta, 4) naknada za korištenje puteva, 5) naknada za eksploataciju mineralnih sirovina.

10.1. Naknada za korištenje voda

Zakonom o vodama²⁰⁹ propisano je da se plaća:

1) naknada za zahvatanje površinskih i podzemnih voda za sljedeće vrste zahvatana: vode za piće za javno vodosnabdijevanje, vode i mineralne vode koje se koriste za flaširanje vode, vode za navodnjavanje, vode za uzgoj ribe, vode za industrijske procese, uključujući i termoelektrane, vode za druge namjene i druge slučajeve namijenjene za ljudsku upotrebu,

2) naknada za proizvodnju električne energije dobijene korištenjem hidroelektrana,

3) naknada za zaštitu voda, koju plaćaju vlasnici transportnih sredstava koja koriste naftu ili naftne derivate,

4) naknada za ispuštanje otpadnih voda,

5) naknada za uzgoj ribe u kavezima potopljenim u površinskim vodama,

6) naknada za upotrebu vještačkih đubriva i hemikalija za zaštitu biljaka,

²⁰⁸ Iznos posebne republičke takse za pravna lica, poslovne jedinice i preduzetništvo određen je u članu 2 Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o posebnim republičkim taksama („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 51/06).

²⁰⁹ Zakon objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 50/06 i 92/09.

7) naknade za zaštitu voda poljoprivrednog, šumskog ili građevinskog zemljišta koje je zaštićeno objektima za zaštitu od voda.

Visinu stope posebnih vodnih naknada propisuje Vlada Republike Srpske na prijedlog Ministarstva poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede. Visinu stope naknada za zaštitu voda propisuje jedinice lokalne samouprave na čijem se području to zemljište nalazi i to su prihodi jedinice lokalne samouprave.

Ostale vodne naknade se uplaćuju 70% na poseban račun posebne namjene za vodu, 30% na račun posebne namjene jedinica lokalne samouprave.

10.2. Naknada za korištenje šuma

Naknada za korištenje šuma propisana je Zakonom o šumama.²¹⁰ Tako je navedenim zakonom utvrđeno da se plaća:

- 1) naknada za unapređenje opštetskorisnih funkcija šuma i šumskog zemljišta u svojini Republike Srpske,
- 2) naknada za obavljanje poslova od opštег interesa u šumama u privatnoj svojini, koju uplaćuju vlasnici šuma u privatnoj svojini,
- 3) naknada za zakup šumskog zemljišta u svojini Republike Srpske, i
- 4) naknade za izuzimanje zemljišta iz šumske proizvodnje.

10.3. Naknada za korištenje zemljišta

Naknada za promjenu namjene poljoprivrednog zemljišta uvedena je Zakonom o poljoprivrednom zemljištu.²¹¹ Naknada se uplaćuje 30% u korist budžeta Republike Srpske, a 70% u korist budžeta opštine na čijem se području nalazi zemljište. Naknadu jednokratno plaća investitor koji to zemljište trajno ili privremeno pretvara u drugu namjenu.

Visina naknade se utvrđuje u rasponu između petostrukog katastarskog prihoda (za I katastarsku klasu) i stostrukog katastarskog prihoda (za V-VIII katastarsku klasu).

10.4. Naknada za korištenje puteva

Zakonom o javnim putevima²¹² propisan je veći broj naknada za korištenje puteva, i to:

²¹⁰ Zakon o šumama objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 66/03, a izmijene i dopune Zakona u "Službenom glasniku Republike Srpske" broj 60/13.

²¹¹ Zakon o poljoprivrednom zemljištu objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 93/06, 86/07, 14/10 i 52/12.

²¹² Zakon o javnim putevima - prečišćen tekst, objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske“ broj 83/13.

- 1) za javne puteve na godišnjem nivou kod registracije motornih i priključnih vozila,
- 2) za upotrebu i korištenje autoputa i brzih puteva i njihovih dijelova i objekata na putu,
- 3) za vanredni prevoz,
- 4) za postavljanje natpisa u zaštitnom pojasu puta,
- 5) za korištenje putnog zemljišta,
- 6) za priklučenje prilaznog puta na javni put,
- 7) za postavljanje instalacije u put i pojas puta,
- 8) za korištenje i izgradnju komercijalnih objekata u zaštitnom pojasu puta.

Visinu naknade za puteve utvrđuje Vlada Republike Srpske na prijedlog Javnog preduzeća „Putevi Republike Srpske”, a sredstva od naknade pripadaju Javnom preduzeću „Putevi Republike Srpske”.

10.5. Naknada za eksploataciju mineralnih sirovina

Zakonom o rudarstvu²¹³ propisano je da se za eksploataciju mineralnih sirovina plaća koncesiona naknada čija se visina utvrđuje ugovorom o koncesiji. Pod mineralnim sirovinama podrazumijeva se:

- 1) sve vrste uglja i ugljenih škriljaca,
- 2) nafta, gas i ostali prirodni gasovi,
- 3) radioaktivne mineralne sirovine,
- 4) metalične mineralne sirovine,
- 5) nemetalične mineralne sirovine i njihova upotrebljiva jedinjenja,
- 6) sve vrste soli i solnih jedinjenja,
- 7) podzemne vode (mineralne vode, termomineralne i termalne vode), i
- 8) mineralne sirovine.

11. PORESKA UPRAVA REPUBLIKE SRPSKE

Vršenje poreske vlasti u Republici Srpskoj povjereno je Poreskoj upravi koja djeluje u sastavu Ministarstva finansija Republike Srpske i koja je pod neposrednim nadzorom Ministarstva.²¹⁴

²¹³ Zakon o rudarstvu objavljen u „Službenom glasniku Republike Srpske” broj 52/12.

²¹⁴ Pogledati član 34 Zakona o republičkoj upravi i web stranicu Poreska Uprava Republike Srpske, <http://www.poreskauprava.rs>.

Poreska uprava Republike Srpske osnovana je krajem 2001. godine, kada je sveobuhvatnom reformom poreskog sistema izvršena integracija Uprave javnih prihoda i Finansijske policije u jedinstven sistem. Krajnji cilj tada provedene reforme poreskog sistema, čiji su pravci utvrđeni u dokumentu „Strateški plan modernizacije Poreske uprave”, kada je usvojen i set poreskih zakona (Zakon o porezu na dohodak, Zakon o porezu na dobit, Zakon o doprinosima i Zakon o porezu na upotrebu, držanje i nošenje dobara), bio je stvaranje efikasnog poreskog aparata koji će u okviru izvršavanja poreskih zakona doprinijeti ubiranju što veće količine javnih prihoda.

U pravcu postizanja efikasnog sistema naplate i kontrole naplate javnih prihoda Zakonom o Poreskoj upravi ureden je jedinstven poreski postupak u primjeni materijalnih poreskih zakona. Suština novog pristupa, koji je u poreski sistem Republike Srpske donio Zakon o poreskoj upravi, je princip samoprijavljanja.²¹⁵ To znači da je zakonska obaveza poreskih obveznika da sami prijave svoje obaveze na način i u rokovima propisanim zakonom. Novi pristup u načinu primjene poreskog zakona diktirao je i samu organizaciju Poreske uprave. Uspostavljene su posebne organizacione jedinice koje se isključivo bave pitanjima obrazovanja, informisanja i pomoći poreskim obveznicima, posebno odjeljenje za kontrolu velikih poreskih obveznika i novi oblik kontrole (kancelarijska kontrola), zatim uspostavljeno je posebno odjeljenje za istrage i obavještavanja, čiji je osnovni zadatak da korišćenjem klasičnih postupaka kriminalističke istrage sakupi podatke i dokaze za počinjena krivična djela iz oblasti poreza. Organizaciono je razdvojena kontrola od naplate – u momentu kada rješenje inspektora o utvrđenim a nenaplaćenim poreskim obavezama postane izvršno, predmet prelazi u nadležnost tima za prinudnu naplatu, a data je i mogućnost plaćanja poreskog duga u ratama.

Prema članu 7. Zakona o poreskom postupku Poreska uprava je nadležna za: 1) registraciju i identifikaciju poreskih obveznika; 2) utvrđivanje poreske obaveze u skladu sa zakonom; 3) vršenje kontrole zakonitosti i pravilnosti primjene poreskih propisa, uključujući obračun i uplatu poreza i kamata; 4) redovnu i prinudnu naplatu poreza i sporednih poreskih davanja; 5) kontrolu obračuna bruto plata zaposlenih lica, u smislu zakona i odredaba Opštег kolektivnog ugovora i ostalih ugovora zaključenih na osnovu njega; 6) otkrivanje i sprečavanje izvršavanja krivičnih djela i poreskih prekršaja u okviru svoje nadležnosti i podnošenje izvještaja nadležnom tužilaštvu; 7) vođenje prvostepenog poreskog postupka; 8) izvršavanje zaštitnih mjera i

²¹⁵ Zakon o poreskoj upravi, prestao da važi donošenjem Zakona o poreskom postupku 2011. godine.

kazni za poreske prekršaje u skladu sa zakonom; 9) vođenje fiskalnog registra nepokretnosti i druge propisane registre; 10) vođenje poreskih evidencija i poreskog knjigovodstva; 11) informisanje i edukaciju poreskih obveznika, na njihov zahtjev, o postojećim porezima, postupcima i uslovima plaćanja poreza, njihovim pravima i obavezama, kao i o poreskim propisima; 12) izdavanje uvjerenja o podacima o kojima vodi službenu evidenciju; 13) izradu izvještaja o radu i njihovo objavljivanje na internet stranici Poreske uprave, čiju formu, sadržaj, način i uslove objavljivanja propisuje ministar finansija (u daljem tekstu: ministar) i 14) druge poslove u skladu sa zakonom.

11.1. Organizacija Poreske uprave

Poreska uprava je republička uprava u sastavu Ministarstva finasija.

Rad Poreske uprave organizovan je u sjedištu, područnim centrima, područnim jedinicama i privremenim kancelarijama. Područni centri osnovani su u Banjaluci, Prijedoru, Doboju, Bijeljini, Zvorniku, Istočnom Sarajevu i Trebinju.

U područnim jedinicama, koje su osnovane u svim opštinama i gradovima, primaju se poreske prijave i pružaju informacije i pomoć poreskim obveznicima.

Unutrašnja organizacija Poreske uprave uređuje se Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta.²¹⁶

11.2. Prava poreskih obveznika u Republici Srpskoj

Pored toga što je osnovni cilj poreske reforme bio povećanje efikasnosti naplate javnih prihoda, cilj je bio i izgraditi visok poreski moral kod poreskih obveznika, uz adekvatan sistem finansijske kontrole. U tom pravcu zakonodavac je propisao čitavu lepezu prava poreskih obveznika koja na neki način podstiču poreskog obveznika na saradnju sa Poreskom upravom. Tako su propisana prava poreskih obveznika da:

- 1) od Poreske uprave dobiju besplatne informacije o porezima i poreskim zakonima kojima se regulišu postupci za plaćanje poreskih obaveza i uslovi plaćanja,
- 2) dobiju besplatne primjerke poreskih obrazaca i prijava,
- 3) zahtijevaju da se poreski organi i njihovi službenici ophode prema njima s poštovanjem i uvažavanjem,

²¹⁶ Organizaciju Poreske uprave pogledati na web stranici www.purs.gov.rs.

- 4) zastupaju vlastite interese pred poreskim organima, lično ili putem svog predstavnika,
- 5) izaberu način vođenja knjiga u skladu sa poreskim zakonima u svrhu obračunavanja i plaćanja poreza,
- 6) na propisan način koriste poreske olakšice u skladu sa poreskim zakonima,
- 7) daju objašnjenja poreskim organima o obračunavanju i plaćanju poreza,
- 8) budu prisutni tokom svih kancelarijskih ili terenskih kontrola u skladu sa poreskim zakonima,
- 9) imaju pravo žalbe protiv rješenja o utvrđivanju poreza i protiv drugih odluka poreskog organa u skladu sa poreskim zakonima,
- 10) traže od nadležnih organa pomoć ili naloge potrebne za izvršavanje prava koja mu pripadaju, i
- 11) niz drugih prava koja u stvari čine Poresku upravu otvorenom prema poreskim obveznicima u pravcu saradnje i pružanja pomoći.

11.3. Prava i ovlaštenja poreskih službenika

I dok su na jednoj strani data određena prava poreskim obveznicima, u cilju izgradnje poreskog morala, na drugoj strani su data dosta široka ovlaštenja poreskim službenicima. U okviru ovlaštenja propisanih Zakonom poreski službenici:

- 1) obavljaju inspekcijski nadzor i vrše prinudnu naplatu,
- 2) utvrđuju obavezu obveznika na osnovu poslovnih knjiga i evidencija kao i drugih dokaza, uključujući i činjenice na osnovu određenih indicija, kao što su informacije o kretanju sredstava preko računa obveznika kod banaka, depozitnih institucija i drugih ovlaštenih organizacija za obavljanje platnog prometa, poređenja rashoda obveznika sa prihodima obveznika, imovina obveznika stečena ili korištena za ličnu upotrebu i drugih činjenica o imovini, broj lica koje upošljava obveznik, te provjeru i drugih činjenica koje mogu poslužiti da se utvrdi poreska obaveza,
- 3) poreski službenici imaju pravo da uđu u poslovne prostorije obveznika u kojima se nalaze ili bi se mogle nalaziti poslovne knjige i evidencije obveznika,
- 4) da prikupljaju dokaze o mogućim prekršajima ili krivičnim djelima iz oblasti poreza i podnesu zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka, odnosno izvještaj nadležnom tužilaštvu,

5) od Ministarstva unutrašnjih poslova Republike Srpske traže zaštitu u određenim situacijama i da nose vatreno oružje u skladu sa posebnim pravilnikom koji donosi direktor Poreske uprave.

Obaveza Poreske uprave je da vodi propisane evidencije o poreskim obveznicima, obavještava obveznike na njihov zahtjev o svim traženim podacima i da obezbijedi zaštitu povjerljivih podataka o poreskim obveznicima.

GLAVA III

PORESKI SISTEM FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

1. OPŠTA RAZMATRANJA

Zbog same organizacije Federacije Bosne i Hercegovine, ustavnog ovlaštenja za uređenje poreskog sistema koje proizilazi iz Ustava Federacije Bosne i Hercegovine i kantonalnih ustava, jasno je da postoji podijeljeni fiskalni suverenitet između Federacije i kantona. Na osnovu podijeljenog fiskalnog suvereniteta, te uvažavajući činjenicu da na području Federacije Bosne i Hercegovine na osnovu ustavnog uređenja postoji 11 skupština i 11 vlada (federalna i 10 kantonalnih), proizilazi i složenost organizovanja poreskog sistema i ustanavljanja dažbina za prikupljanje javnih prihoda radi obezbjeđivanja funkcionisanja cjelokupnog administrativnog aparata, zadovoljenja socijalnih, ekonomskih i svih drugih vidova javnih potreba Federacije i svakog kantona.

Tako je samo određen broj oblika poreza i drugih dažbina, uveden i uređen federalnim zakonima, dok je uglavnom kantonalnim zakonima o porezu uređen poreski sistem kantona. Ono što je karakteristično za poreski sistem Federacije je činjenica da na osnovu ustavnog ovlaštenja opštine mogu uvoditi određene oblike poreza. Svi kantonalni ustavi, u poglavljima koje reguliše nadležnost opštinskih vlasti, sadrže odredbu da opštine u okviru svoje nadležnosti „*donose propise o oporezivanju i na drugi način osiguravaju potrebno finansiranje koje nije obezbijedila kantonalna ili federalna vlast*“. U većini opština opštinskom odlukom uveden je porez na firmu ili naziv i porez na kuću za odmor. Samom odlukom reguliše se i visina poreske stope, način obračuna i plaćanja poreza. Primjera radi, Odlukom o opštinskim porezima opštine Široki Brijeg²¹⁷ propisuje se da su obveznici poreza na firmu ili naziv pravna ili fizička lica koja su obveznici poreza na dobit ili poreza na dohodak registrovani za obavljanje djelatnosti koju obavljaju na području opštine Široki Brijeg.

2. STRUKTURA PORESKOG SISTEMA FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Strukturu poreskog sistema u Federaciji Bosne i Hercegovine i kantonima čine porezi ustanovljeni federalnim poreskim zakonima, kantonalnim zakonima i porezi ustanovljeni odlukom lokalnih jedinica.

²¹⁷ Odluka o opštinskim porezima, objavljena u „Službenom glasniku opštine Široki Brijeg“ broj 194/02.

1) Federalnim zakonima ustanovljeni su:²¹⁸ (1) porez na dohodak, (2) porez na dobit privrednih društava, (3) poseban porez na zaštitu od prirodnih i drugih nesreća, (4) doprinosi kao instrumenti za finansiranje penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja i osiguranja od nezaposlenosti, (5) takse (administrativne i sudske), (6) naknade (za korištenje podataka premjera i katastra, prihodi vodoprivrede i naknade za korištenje šuma).

2) Kantonalnim zakonima o porezima ustanovljeni su: (1) porez na imovinu, (2) porez na promet nekretnina, (3) porez na nasljeđe i poklon, (4) porez na dobitke od igara na sreću, (5) takse (administrativne, sudske i kantonalne), (6) naknade: posebne vodoprivredne naknade, posebne naknade za puteve (naknade za upotrebu puta i ostale naknade za upotrebu puta), naknade za šume i šumski doprinosi, naknade za zaštitu okoline, naknada za uređenje građevinskog zemljišta.

3. POREZ NA DOHODAK U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE

3.1. Osnovni elementi poreza na dohodak

Porez na dohodak u Federaciji ustanovljen je Zakonom o porezu na dohodak²¹⁹ koji je u primjeni od 1. januara 2009. godine. Primjenom navedenog Zakona na jedinstven način se oporezuje dohodak fizičkih lica u Federaciji Bosne i Hercegovine i propisana je obaveza kantona da kantonalne

²¹⁸ Pitanje fiskalnog izravnjanja, odnosno pripadnosti javnih prihoda od poreza koji su uvedeni federalnim propisima, utvrđeno je Zakonom o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“ broj 22/06, 43/08 i 22/09). Članom 4 navedenog zakona određeno je da Federaciji pripadaju prihodi u određenom procentu od indirektnih poreza, 100% od poreza na dobit preduzeća, banaka i drugih finansijskih organizacija, društava za osiguranje i reosiguranje imovine i lica, pravnih lica iz oblasti elektroprivrede, pošte i telekomunikacija i pravnih lica iz oblasti igara na sreću i zabavnih igara kojima je to jedina djelatnost. Prihodi od poreza na dobit ostalih privrednih subjekata su prihodi kantona. Porez na dohodak je prihod kantona i jedinica lokalne samouprave. Kantonima pripada najviše 65,54% od poreza na dohodak uplaćenog u svakom kantonu, dok jedinicama lokalne samouprave pripada najmanje 34,46% od poreza na dohodak uplaćenog u svakoj jedinici lokalne samouprave. Pogledati član 10 i član 13 Zakona.

²¹⁹ Zakon o porezima na dohodak objavljen u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 10/08 stupio je na snagu 30.10.2008. godine, a primjenjuje se od 1. januara 2009. godine kada prestaje da važi Zakon o porezu na plaću. Izmjene i dopune Zakona o porezu na dohodak, objavljene u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13.

zakone usklade sa ovim zakonom koji se odnosi na oporezivanje prihoda koji čine dohodak fizičkih lica.

3.1.1. Poreski obveznik

Obveznik poreza na dohodak je fizičko lice, kako rezident Federacije, tako i nerezident, koji ostvaruje dohodak na teritoriji Federacije i izvan teritorije Federacije. Na ovaj način, kao i većina savremenih država, Federacija se opredijelila za činjenicu izvora ostvarivanja dohotka, bez obzira na personalnu činjenicu da li se radi o licima koja su rezidenti, odnosno imaju prebivalište u Federaciji ili o licima koja borave na području Federacije, a ostvaruju lična primanja u tom entitetu. U prilog tome govori i određivanje poreskog obveznika koji kao nerezident ostvaruje dohodak na teritoriji Federacije po osnovu:

- 1) obavljanja samostalne privredne djelatnosti,
- 2) obavljanja nesamostalne privredne djelatnosti na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine,
- 3) prihoda od nepokretne i pokretne imovine, autorskih prihoda koji su oporezivi po zakonima o porezima na dohodak, patenata, licenci, ulaganja kapitala ili bilo koje druge djelatnosti koja rezultira ostvarivanjem prihoda koji je oporeziv prema Zakonu o porezu na dohodak.

Rezidentom Federacije smatra se fizičko lice koje ima prebivalište na teritoriji Federacije ili na teritoriji Federacije neprekidno ili sa prekidima boravi 183 ili više dana u bilo kojem poreskom razdoblju, zatim lica koja imaju prebivalište u Federaciji a na osnovu obavljanja nesamostalne djelatnosti van područja Federacije ostvaruje prihode iz federalnog budžeta ili budžeta Bosne i Hercegovine.

Nerezident se u smislu Zakona o porezu na dohodak smatra fizičko lice koje na teritoriji Federacije nema prebivalište i stalno boravište, a koje na teritoriji Federacije boravi manje od 183 dana.

3.1.2. Predmet oporezivanja

Porezom na dohodak oporezuju se dohoci koje poreski obveznik ostvari od:²²⁰

- (1) nesamostalne djelatnosti,
- (2) samostalne djelatnosti,
- (3) imovine i imovinskog prava,

²²⁰ Predmet oporezivanja određen članom 4 Zakona o porezu na dohodak.

- (4) ulaganja u capital,
- (5) učešća u nagradnim igrama, i
- (6) igrama na sreću.

3.1.3. Poreska osnovica i poreska stopa

Osnovica poreza na dohodak rezidenta predstavlja razliku između ukupnih oporezivih prihoda stečenih u jednom poreskom periodu i ukupnih odbitaka koji se mogu priznati u vezi sa sticanjem tog prihoda. Poresku osnovicu poreza na dohodak nerezidenta predstavlja isplaćeni dohodak (član 7. Zakona o porezu na dohodak).

Zakonom je određena jedna poreska stopa od 10% na području Federacije.

3.1.4. Poreski period

Porez na dohodak utvrđuje se i plaća za kalendarsku godinu (član 8. Zakona o porezu na dobit). U slučaju da rezident u kalendarskoj godini postane nerezident i obrnuto, ili ako prema odredbi Zakona neko lice stiče ili gubi status rezidenta, tada poreski period može biti i kraći od kalendarske godine.

3.1.5. Poreske olakšice

Zakonom su iz političkih, socijalnih i ekonomskih razloga određene poreske olakšice u vidu subjektnih i objektnih oslobođanja od plaćanja poreza.

Iz političkih razloga plaćanju poreza ne podliježu: 1) šefovi stranih diplomatskih misija, 2) osoblje stranih diplomatskih misija i članovi njihovih domaćinstava, ukoliko nisu državljeni BiH, 3) šefovi stranih konzulata, konzularni funkcioneri i članovi njihovih domaćinstava, ukoliko nisu državljeni Bosne i Hercegovine, 4) funkcioneri i stručnjaci programa za tehničku pomoć organizatora Ujedinjenih naroda i njenih organizacija, ukoliko nisu državljeni Bosne i Hercegovine, 5) fizička lica, rezidenti Federacije koji se nalaze u radnom odnosu u Uredu visokog predstavnika za BiH.

Objektna oslobođanja, odnosno od plaćanja poreza izuzeti su: 1) prihodi na osnovu naknade za vrijeme nezaposlenosti i spriječenosti za rad, koji su isplaćeni na teret vanbudžetskog fonda, 2) prihodi invalidnih lica koja su zaposlena u privrednim društvima, ustanovi ili radionici za radno i profesionalno osposobljavanje i rehabilitaciju invalida, 3) prihodi na osnovu naknada za tjelesna oštećenja, umanjenja radne sposobnosti i naknada za pretrpljenu neimovinsku štetu, 4) prihodi na osnovu naknada štete zaposlenicima po osnovu posljedica nesreće na radu, 5) prihodi na osnovu

nagrada za tehničko-tehnološku inovaciju, stipendije učenika i studenata za redovno školovanje, 6) prihodi na osnovu kamata na štednju u bankama, štedionicama i štedno-kreditnim zadružama, bankovnim računima i kamate na državne obveznice.²²¹

U odnosu na predmet oporezivanja iz *ekonomskih i socijalnih razloga* Zakonom je propisano da se ne smatraju dohotkom: 1) prihodi na osnovu učešća u raspodjeli dobiti privrednih društava (dividende ili udjeli), 2) penzije rezidenata, bez obzira da li su stecene u inostranstvu ili u Bosni i Hercegovini, 3) socijalne pomoći, 4) pomoći i druga primanja ostvarena na osnovu posebnih propisa o pravima ratnih vojnih invalida i civilnih žrtava rata, osim plate, 5) prihodi od prodaje imovine koja je korištena u lične svrhe, 6) naknada štete u slučaju elementarnih nepogoda, 7) dječijeg dodatka i novčanih sredstava za opremu novorođenčeta, 8) nagrade za izuzetna dostignuća u oblasti obrazovanja, kulture, nauke i dr. koje dodjeljuju državni organi povodom obilježavanja značajnih datuma.²²²

3.2. Dohodak od nesamostalne djelatnosti

Za utvrđivanje dohotka od nesamostalne djelatnosti, odnosno djelatnosti koju zaposlenik obavlja po uputama i nalogu poslodavca na osnovu ugovora o radu (radnog odnosa), zakonom je određeno da su po tom osnovu prihodi koji se oporezuju: 1) bruto plata koju zaposleniku isplaćuje poslodavac po osnovu ugovora o radu, odnosno radnog odnosa 2) prihodi za rad i sva ostala primanja zaposlenika, bez obzira pod kojim nazivom i u kom obliku su isplaćena (prihodi od naknada, pomoći i sl. koje poslodavac isplati zaposlenicima), 3) preuzimanje i izmirivanje poreske obaveze zaposlenika od strane drugog lica, 4) zaostale plate, odnosno razlike plata koje se odnose na protekle poreske periode, a koje se zaposlenim ili bivšem zaposleniku isplaćuju u tekućem poreskom periodu na osnovu sudske presude, osim iznosa zateznih kamata, koje se u ovom slučaju ne smatraju oporezivim prihodom, 5) i drugi prihodi određeni u članu 10. Zakona o porezu na dohodak.

Akontacija poreza na dohodak od nesamostalne djelatnosti obračunava se i obustavlja pri svakoj isplati plate ili oporezive naknade prema propisima koji se primjenjuju na dan isplate, a uplaćuje se istog dana ili prvog dana po izvršenoj isplati plate ili oporezive naknade.

Obračun, obustavu i uplatu akontacije poreza na dohodak od nesamostalne djelatnosti vrši poslodavac ili sam obveznik poreza.

²²¹ Opširnije vidjeti član 6 Zakona o porezu na dohodak.

²²² Vidjeti član 5 Zakona o porezu na dohodak.

Lični odbici utvrđuju se na osnovu podataka iz poreske kartice koju izdaje Poreska uprava Federacije Bosne i Hercegovine, na osnovu zahtjeva koji podnosi zaposlenik. Poresku karticu može imati samo rezident Federacije BiH, ona predstavlja evidenciju o podacima ličnog odbitka poreskog obveznika na osnovu koje ostvaruje pravo na umanjene poreske osnove. Lični odbici iz poreske kartice su: 1) osnovni lični odbitak (godišnje 3.600,00 KM, mjesечно 300,00 KM), 2) lični odbitak za izdržavane članove porodice.²²³

Pored navedenih ličnih odbitaka, Zakonom je utvrđeno da se po podnesenoj godišnjoj prijavi priznaju: lični odbitak za uplate premija za životno osiguranje, dobrovoljno zdravstveno i dobrovoljno penzijsko osiguranje do visine 0,7 % osnovnog ličnog odbitka, lični odbitak za iznos stranih troškova zdravstvenih usluga, kamate za stambeni kredit.

Godišnji obračun poreza na dohodak utvrđuje se na osnovu godišnje poreske prijave koja se podnosi nadležnoj ispostavi Poreske uprave Federacije do 28. februara tekuće godine za prethodnu godinu. Prijavu su dužna da podnesu lica koja ostvaruju prihode iz drugih izvora, lica koja ostvaruju prihode iz inostranstva i lice od kojeg Poreska uprava Federacije BiH zahtijeva naknadno plaćanje poreza.

Godišnju prijavu nije dužno da podnese lice koje ostvaruje dohodak od nesamostalne djelatnosti kod jednog poslodavca. Mjesto plaćanja poreza određuje se prema mjestu prebivališta poreskog obveznika (rezidenta), odnosno prema sjedištu poslodavca (isplatioca) nerezidenta.

3.3. Dohodak od samostalne djelatnosti

Obveznici poreza na dohodak od samostalne djelatnosti su fizička lica koja ostvaruju dohodak samostalnim, trajnim obavljanjem djelatnosti kojom se bave kao osnovnim ili dopunskim zanimanjem, sa ciljem ostvarivanja dohodka. U dohotke od samostalne djelatnosti ubrajaju se dohoci od: 1) obrta i djelatnosti srodne obrtu,²²⁴ 2) poljoprivrede i šumarstva, iskorištavanja prirodnih bogatstava zemlje i prodaja i zamjena proizvoda dobivenih iz tih djelatnosti, vinogradarstva, povrtlarstva, proizvodnja bilja, tov i držanje stoke i dr. 3) slobodnih zanimanja umjetničke, nastavničke djelatnosti, zdravstvenih radnika, veterinara, advokata, inžinjera, arhitekata, prevodilaca i sl. 4) drugih samostalnih djelatnosti (članovi predstavničkih organa vlasti, članovi skupština i nad-

²²³ Koeficijenti odbitaka za izdržavane članove porodice na godišnjem i mjesечnom nivou određeni su članom 24 Zakona o porezu na dohodak.

²²⁴ Obrt definisan u članu 2. Zakonom o obrtu i srodnim djelatnostima, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 35/09.

zornih odbora, upravnih odbora, stečajnih upravnika, privremenih samostalnih djelatnosti naučnika, umjetnika, stručnjaka, novinara, sudske vještaka, trgovачkih putnika, sportskih sudija i drugih djelatnosti koje se obavljaju uz neku osnovnu samostalnu ili nesamostalnu djelatnost).

3.3.1. Predmet oporezivanja

Predmet oporezivanja je dohodak koji fizičko lice ostvari obavljanjem samostalne djelatnosti (obrt, djelatnosti srodne obrtu, poljoprivreda i šumarsvo i slobodna zanimanja), a koji čini razliku između ostvarenih prihoda i rashoda koji su nužni za ostvarivanje tih prihoda u poreskom periodu.

Prihodi ostvareni obavljanjem samostalne djelatnosti bez odobrenja nadležnog organa (rad na crno) podliježu oporezivanju.

Poreski obveznici koji počinju obavljati samostalnu djelatnost dužni su u roku od osam dana od dana početka obavljanja djelatnosti prijaviti početak obavljanja djelatnosti nadležnoj ispostavi Poreske uprave Federacije BiH.

3.3.2. Utvrđivanje dohotka

Porez na dohodak od samostalne djelatnosti utvrđuje se na osnovu podataka o poslovnim prihodima i poslovnim rashodima sadržanim u poslovnim knjigama i evidencijama.

Poslovni prihodi od samostalne djelatnosti koji su predmet oporezivanja su: 1) svi prihodi primljeni u gotovini, stvarima i uslugama ostvareni samostalnim ili zajedničkim obavljanjem djelatnosti, 2) prihodi od otuđenja ili likvidacije djelatnosti i otuđenja dugotrajne imovine, 3) izuzimanje dobara za vlastite potrebe, davanje bez naknade i pružanje usluga bez naknade, 4) manjkovi (kalo, rastur, lom i kvar) iznad visine utvrđene aktom.

Poslovni rashodi koji se priznaju prilikom utvrđivanja poreza, ukoliko za iste postoji uredna dokumentaciju, su: 1) troškovi direktno povezani sa obavljanjem samostalne djelatnosti koji su plaćeni u jednom poreskom periodu, 2) izdaci za nabavku dugotrajne imovine (zemljište), koji se mogu kao rashod odbiti samo u onom poreskom periodu u kojem je došlo do otuđenja ili izuzimanja te imovine ili likvidacije djelatnosti, 3) privatna dobra unesena u djelatnost, a koja ne potiču iz obavljanja djelatnosti. Ulaganje obrtne imovine procjenjuje se prema nabavnoj vrijednosti, a ulaganje dugotrajne imovine prema tržišnoj vrijednosti.

Rashodi koji se ne mogu odbiti: 1) plaćeni porez na dohodak u Federaciji, 2) novčane kazne i kamate na kazne, 3) rashodi koji nisu u vezi sa sticanjem dohotka i rashodi bez dokumentacije, 4) premije osiguranja zaposlenika koje plaća poslodavac, a nisu uključene u platu zaposlenika, 5) nerealni rashodi i

gubici nastali u poslovanju povezanih lica, 6) donacije političkim strankama, 7) rashodi za rad na crno.

Amortizacija se priznaje kao rashod za stalna sredstva koja su unesena u popisnu listu dugotrajne imovine na način i po stopama propisanim Pravilnikom o primjeni Zakona o porezu na dohodak.²²⁵ Amortizacija se priznaje samo na sredstva koja se koriste na teritoriji Federacije. Priznavanje počinje prvog dana mjeseca koji slijedi iza mjeseca u kojem je stalno sredstvo stavljeno u upotrebu. Najviše stope amortizacije, koje se priznaju kao poresko dopusativ rashod, kreću se u rasponu od 3%, za građevine do 20% za nematerijalna sredstva.

Zakonom je predviđena ubrzana amortizacija iz ekoloških, zdravstvenih i drugih razloga: za stalna sredstva, za sprečavanje zagađivanja vazduha, vode i zemljišta, sredstva za ublažavanje buke, sredstva koja se koriste većim intenzitetom od intenziteta koji odgovara radu u jednoj smjeni.

Mjesto plaćanja poreza na dohodak od samostalne djelatnosti je prema mjestu registracije djelatnosti. Za članove skupština, nadzornih odbora, upravnih odbora, stečajnih upravnika i dr. dohodak se utvrđuje u visini cijelokupne isplaćene naknade.

Za povremene samostalne djelatnosti dohodak poreskog obveznika-rezidenta se utvrđuje u visini isplaćene naknade umanjene za rashode koji se kod ugovora o djelu priznaju u procentu od 20% ostvarenog prihoda, bez prava na lični odbitak, a dohodak poreskog obveznika-nerezidenta se utvrđuje u visini ukupne naknade, bez prava na lični odbitak. Obračun i plaćanje poreza je obaveza isplatioca prilikom svake isplate.

Za lica koja ostvaruju autorske naknade, dohodak poreskog obveznika-rezidenta se utvrđuje u visini isplaćene naknade umanjene za rashode koji se priznaju u procentu od 30% ostvarenog prihoda ili u stvarnom iznosu bez prava na lični odbitak, a dohodak poreskog obveznika-nerezidenta se utvrđuje u visini ukupne naknade, bez prava na lični odbitak. Obračun i plaćanje poreza je obaveza isplatioca prilikom svake isplate.

Mjesto plaćanja kod rezidenta je mjesto registracije, odnosno mjesto prebivališta poreskog obveznika, a kod nerezidenta mjesto plaćanja je sjedište isplatioca.

²²⁵ Vidjeti član 35 Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak koji je objavljen u "Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine" broj 67/08, 4/10, 86/10, 10/11, 53/11, 20/12, 71/13, 90/13 i 45/14.

3.3.2.1. Paušalno plaćanje poreza

Paušalno plaćanje poreza na dohodak mogu obaviti poreski obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost, a koji nisu obveznici poreza na dodatu vrijednost (PDV-a). Kriterijumi za paušalno plaćanje poreza na dohodak su:²²⁶

- 1) obavljanje obrtničke djelatnosti i djelatnosti srodne obrtničkim koje se zasnivaju na vještini, a ne na sredstvima (kućna radinost),
- 2) obavljanje tradicionalnih starih zanata,
- 3) obavljanje prevozničke djelatnosti samo sa jednim sredstvom prevoza.

Mjesečni iznosi paušala, u zavisnosti od obavljanja djelatnosti, određeni su u fiksnim iznosima: 1) obrt i djelatnost srodnih obrtu 70,00, KM 2) stari i tradicionalni zanati 30,00 KM, 3) prevoz putnika 50,00 KM i 4) prevoz tereta (do 8 tona) 80,00 KM.

Poreski obveznici koji plaćaju porez u paušalnom iznosu, a povremeno ostvaruju bezgotovinski promet sa pravnim licima, pored paušala dužni su plaćati i porez po odbitku 10% od svakog pojedinačnog iznosa prometa (odbijeni i uplaćen porez - konačna poreska obaveza) i u knjizi prometa evidentirati bezgotovinski promet.

3.3.3. Dohodak iz zajedničkog poslovanja

Ova vrsta dohotka se ostvaruje zajedničkim poslovanjem dva ili više lica i utvrđuje se kao jedinstveni dohodak, te dijeli svakom od učesnika u zajedničkom poslovanju na način kako je ugovoren ili na jednakе dijelove, ako nema ugovora. Potrebno je da učesnici zajedničkog poslovanja imenuju nosioca zajedničke djelatnosti koji je odgovoran za vođenje knjiga, plaćanje obaveza, podnošenje prijave. Ukoliko nosilac dužnosti nije imenovan, imenovaće ga Poreska uprava Federacije BiH.

Nosilac zajedničke djelatnosti je dužan sačiniti godišnju prijavu dohotka i dostaviti je nadležnoj jedinici Poreske uprave Federacije BiH najkasnije do 31. januara tekuće godine za proteklu godinu.

Uz godišnju prijavu nosilac zajedničke djelatnosti treba da dostavi: ugovore i drugu dokumentaciju o zajedničkoj djelatnosti, ugovore i drugu dokumentaciju o otuđenju zajedničke djelatnosti, ako se djelatnost ne nastavlja, popis dugotrajne imovine, izvode iz poslovnih knjiga sa podacima o ukupnim prihodima i rashodima i podatak o ukupnom broju zaposlenih sa stanjem na

²²⁶ Kriterijumi za paušalno plaćanje poreza utvrđeni članom 49 Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak.

dan 31. decembra. Svaki partner mora svoj udio u ostvarenoj dobiti iskazati u svojoj godišnjoj prijavi koja se dostavlja do 28. februara.

3.4. Dohodak od imovine i imovinskih prava

Zakon o porezu na dohodak propisuje na jedinstven način oporezivanja prihoda koja ostvare fizička lica od imovine i imovinskih prava na teritoriji Federacije BiH.²²⁷

Dohodak od imovine predstavlja dohodak koji je ostvaren: 1) iznajmljivanjem nepokretne imovine, 2) otuđenjem nekretnina, 3) iznajmljivanjem pokretnе imovine, ukoliko iznajmljeni predmeti ne služe za obavljanje samostalne djelatnosti.

Dohodak od iznajmljivanja pokretnе i nepokretne imovine predstavlja: ustupanje na privremeno korištenje uz naknadu (zakup) nekretnina i pokretnе imovine, iznajmljivanje putnicima i turistima: kuća, stanova, soba i kreveta uz plaćenu boravišnu taksu. Kod dohotka ostvarenog od iznajmljivanja nepokretne i pokretnе imovine prihod je visina primljene naknade koju je ostvario zakupodavac. Rashodi se utvrđuju prema izboru poreskog obveznika u visini stvarnih troškova po principu blagajne ili primjenom propisanog procenta od ostvarenog prihoda.

Akontacija poreza na dohodak plaća se mjesечно u visini 1/12 od godišnjeg iznosa utvrđenog za prethodni poreski period na osnovu prijave poreskog obveznika, što znači da fizičko lice koje dohodak ostvaruje naplatom najamnine i zakupnine podnosi godišnju poresku prijavu. Porez na dohodak od imovine koja se ostvaruje iznajmljivanjem kuća, stanova, soba ili kreveta putnicima i turistima koji plaćaju boravišnu taksu obračunava se i plaća kao porez po odbitku, po stopi od 10%, pri svakoj naplati najamnine.

Poreska osnovica je naplaćena najamnina umanjena za rashode koji se priznaju u propisanom procentu, bez prava na lične odbitke.

Obustavljeni i uplaćeni porez smatra se konačno ispunjenom poreskom obavezom i ovaj dohodak se ne unosi u godišnju poresku prijavu.

Dohodak od imovinskih prava ima ista obilježja kao i dohodak od imovine, tako da se razlikuje: otuđenje imovinskih prava i vremenski ograničeno ustupanje, dohodak ostvaren prodajom, ustupanjem, zamjenom ili drugim prenosom uz naknadu: autorskih prava, patenata, franšiza, licenci i ostale imovine koja se sastoji samo od prava, dohodak od vremenski ograničenog ustupanja

²²⁷ O dohotku od imovine i imovinskih prava vidjeti članove 20-22 Zakona o porezu na dohodak.

prava koja se odnose na autorska prava i prava industrijskog vlasništva samo onda kada se radi o dohotku koji se oporezuje kao dohodak od samostalne djelatnosti.

Dohodak ostvaren otuđenjem imovinskih prava utvrđuje se kao razlika između ostvarenog prihoda utvrđenog po tržišnoj vrijednosti i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena i stvarnih troškova.

Obveznik obračuna i uplate poreza na dohodak je poreski obveznik. Porez se obračunava i plaća kod svake prodaje imovinskih prava po stopi od 10%, bez prava na priznavanje ličnih odbitaka.

Plaćeni porez smatra se konačnom poreskom obavezom i ovakav dohodak se ne unosi u godišnju prijavu.

Porez se plaća prema mjestu prebivališta poreskog obveznika.

Otuđenjem nekretnina smatra se: prodaja, zamjena i drugi prenos nepokretne imovine uz naknadu i prenos bez naknade, ukoliko se na taj prenos ne plaća porez po drugim federalnim ili kantonalnim propisima. Dohodak od otuđenja nekretnina predstavlja razliku između prihoda utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i rashoda koju čini nabavna vrijednost uvećana za rast cijena proizvođačkih i industrijskih proizvoda, kao i stvarnih troškova nastalih po osnovu otuđenja.

Poreska oslobođanja propisana su u slučaju: prodaje nekretnina koje su do otuđenja služile za stanovanje poreskog obveznika ili članova njegove uže porodice, otuđenja nekretnina nakon tri godine od dana nabavke iste. Navedeni uslovi za poreska oslobođanja nisu kumulativno propisani zakonom, već je potrebno da se ispuni samo jedan od uslova.

Mjesto plaćanja poreza određeno je zakonom i to tako da se kod otuđenja nepokretne imovine porez plaća prema mjestu gdje se ta nepokretna imovina nalazi, kod iznajmljivanja pokretne imovine koja se nalazi na popisu dugotrajne imovine, a ista ne služi za obavljanje samostalne djelatnosti, mjesto plaćanja je prema mjestu registracije samostalne djelatnosti, a ukoliko se radi o iznajmljivanju pokretne imovine koja je u ličnom vlasništvu, porez se plaća prema mjestu prebivališta poreskog obveznika.

3.5. Dohodak od ulaganja kapitala

Porez na dohodak od ulaganja kapitala plaća se na: 1) prihode ostvarene po osnovu kamata od zajmova i 2) prihode ostvarene naplatom osigurane sume dobrotljivog dopunskog osiguranja (životnog, penzijskog) uštedjene plaćenim premijama, a koja je bila priznata kao lični odbitak.

Porez na dohodak od ulaganja kapitala ne plaća se na: 1) prihode od kamate ostvarene namjenskom štednjom (u bankama, štedionicama, štedno-

kreditnim zadrugama), 2) prihode od kamata po bankovnim računima (žiro-račun, devizni račun, i dr.) i 3) prihode od kamata na državne obveznice.

Kod utvrđivanja dohotka od ulaganja kapitala rashodi se ne mogu odbiti, što znači da je poreska osnovica jednaka ostvarenom prihodu.

Porez se obračunava i plaća po odbitku po stopi od 10%, bez prava na priznavanje ličnih odbitaka. Obračunati i obustavljeni porez, prema odredbama Zakona, smatra se konačnom poreskom obavezom i poreski obveznik dohodak ostvaren od ulaganja kapitala ne unosi u godišnju poresku prijavu.

Porez na dohodak od ulaganja kapitala plaća se prema mjestu gdje je takav prihod ostvaren, a porez se prijavljuje nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave Federacije BiH na propisanom obrascu.

3.6. Dohodak od nagradnih igara i igara na sreću

Dobitak od nagradnih igara i igara na sreću je pojedinačna vrijednost veća od 100,00 KM, odnosno tržišna vrijednost stvari, usluga ili prava u momentu ostvarenja dobitka, predstavlja osnovicu na koju se obračunava porez na dohodak primjenom stope od 10% i koji se obustavlja od dobitnika prilikom isplate dobitka.

Porez na dohodak obračunava, obustavlja i plaća organizator nagradne igre, odnosno priređivač igara na sreću pri svakoj isplati dobitka fizičkom licu. Izuzetno, kod nagrada i dobitaka u stvarima, pravima ili uslugama, poresku obavezu utvrđuje organizator igre, a plaća je prije preuzimanja nagrade/dobitka fizičko lice - dobitnik nagrade/dobitka, uz obavezu dostavljanja dokaza o plaćenom porezu organizatoru. Plaćeni porez se smatra konačnom obavezom i poreski obveznik ovaj dohodak ne unosi u godišnju poresku prijavu.

Porez na dohodak od nagradnih igara i igara na sreću plaća se prema prebivalištu fizičkog lica - rezidenta kojem je isplaćen dobitak. Ukoliko fizičko lice nema prebivalište na teritoriji Federacije BiH, obustavljeni porez na ostvareni dobitak plaća se prema sjedištu isplatioca.

Prijavu poreza na dohodak od nagradnih igara i igara na sreću organizator nagradne igre, odnosno priređivač igara na sreću, podnosi na propisanom obrascu nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave Federacije BiH.

3.6.1. Priznavanje poreza na dohodak plaćenog izvan Federacije Bosne i Hercegovine - poreski kredit

Porez na dohodak plaćen izvan Federacije BiH priznaje se kao plaćeni porez koji bi na taj dohodak poreski obveznik bio dužan platiti prema odred-

bama Zakona o porezu na dohodak, osim ako ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nije drugačije određeno.

Uračunavanje plaćenog poreza izvan Federacije BiH vrši se prilikom godišnjeg obračuna poreza na dohodak i iskazuje se u podnesenoj godišnjoj poreskoj prijavi. Pravo na poreski kredit, u zavisnosti od toga da li je poreski obveznik rezident ili nerezident, prikazano je u narednoj tabeli.

Kategorija poreskih obveznika	Definicija svake kategorije	Oporezivi prihod	Slučajevi dvostrukog oporezivanja i pravo na poreski kredit
1. Rezident Federacije BiH	Fizičko lice koje ima stalno prebivalište u Federaciji BiH ili boravište u Federaciji BiH duže od 183 dana	Prihod ostvaren u Federaciji BiH i izvan teritorije Federacije BiH	1. Prihod iz Republike Srpske i Brčko Distrikta (druga teritorija BiH) - poreski kredit. 2. strani izvor prihoda (strana država) - poreski kredit.
2. Nerezident	Fizičko lice koje na teritoriji Federacije BiH boravi manje od 183 dana	Prihod ostvaren u Federaciji BiH	Pravo na poreski kredit u Federaciji BiH ostvaruje samo rezident Federacije BiH

4. OPOREZIVANJE DOBITI U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE

Oporezivanje dobiti u Federaciji Bosne i Hercegovine utvrđeno je Zakonom o porezu na dobit.²²⁸ Radi se o federalnom propisu koji na jedinstven način reguliše oporezivanje dobiti na području Federacije BiH, dok je Zakonom o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji Bosne i Hercegovine propisano da Federaciji pripada 100% prihoda od poreza na dobit privrednih društava, banaka i drugih finansijskih organizacija, društava za osiguranje i reosiguranje imovine i lica, pravnih lica iz oblasti elektroprivrede, pošte i telekomunikacija i pravnih lica iz oblasti igara na sreću i zabavnih igara kojima je to jedina djelatnost. Porez na dobit ostalih preduzeća 100% je prihod kantona.

4.1. Poreski obveznik

Obveznik poreza na dobit je rezidentno prirodno društvo i drugo pravno lice koje privrednu djelatnost obavlja samostalno i trajno prodajom proizvoda i pružanjem usluga na tržištu radi ostvarivanja dobiti, kako na području Federacije, tako i van teritorije Federacije. Pod rezidentom se smatra pravno

²²⁸ Zakon o porezu na dobit objavljen u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 97/07, 14/08 i 39/09.

lice čije je sjedište upisano u registar društava u Federaciji ili kojem se stvarna uprava i nadzor nad poslovanjem nalazi u Federaciji.

Obveznik poreza na dobit je i nerezidentno lice, ali za dobit koju ostvari na teritoriji Federacije. Nerezident u smislu Zakona o porezu na dobit je pravno lice koje je osnovano i čije je sjedište ili kojem su stvarna uprava i nadzor nad poslovanjem van teritorije Federacije, dok djelatnost u Federaciji obavlja preko poslovne jedinice ili povremeno.²²⁹ Zakonom su propisana subjektna oslobođanja plaćanja poreza na dobit, odnosno plaćanju poreza na dobit ne podliježu:

- 1) Centralna banka Bosne i Hercegovine,
- 2) organi uprave na federalnom, kantonalmu i lokalnom nivou,
- 3) federalne, kantonalne i lokalne ustanove, zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruženja, vatrogasna udruženja, turističke zajednice, sportski klubovi i savezi, fondacije, zadužbine,
- 4) humanitarne organizacije i drugi po osnovu prihoda iz budžeta ili javnih fondova, prihoda od prodaje ili prenosa dobara koja se koriste ili su se koristila za obavljanje djelatnosti.

Međutim, ukoliko federalni, kantonalni i lokalni organi uprave i ustanove na navedenom nivou vlasti, vrše djelatnost koja nije u vezi sa njihovom registrovanom djelatnošću, onda su oni obveznici plaćanja poreza na dobit koju ostvare vršenjem te djelatnosti.

4.2. Poreska osnovica i poreska stopa

Poreska osnovica je oporeziva dobit utvrđena poreskim bilansom i usklađivanjem sa bilansom uspjeha na način utvrđen Zakonom o porezu na dobit. U osnovicu ulazi i dobit od likvidacije i kapitalna dobit utvrđena u bilansu stanja. Za utvrđivanje oporezive dobiti priznaju se samo rashodi u iznosima utvrđenim bilansom uspjeha na osnovu propisa o računovodstvu i međunarodnim računovodstvenim standardima, osim rashoda za koje je Zakonom o porezu na dobit propisan drugi način utvrđivanja. Tako se plate i druga materijalna primanja zaposlenih priznaju kao neoporezivi rashodi po ovom zakonu, dok primanja zaposlenih, koja svoj izvor imaju u pravima na učešće u raspodjeli dobiti privrednog društva, nisu rashodi oslobođeni poreza na dobit.

²²⁹ Određivanje rezidenta i nerezidenta utvrđeno je članovima 4 -6 Zakona o porezu na dobit.

Neoporeziv rashod po osnovu poreza na dobit su troškovi reprezentacije (ugostiteljske usluge, pokloni, plaćeni izdaci za odmor, sport, rekreaciju, razonodu i sl.), ali ograničeno u iznosu do 30% troškova reprezentacije. Iznos prekoračenja po osnovu reprezentacije se unosi u poreski bilans i povećava oporezivu osnovicu poreza na dobit.

Razne članarine (privrednoj komori, advokatskoj komori, političkoj organizaciji) priznaju se samo do nivoa 0,1% ukupnog prihoda. Preko tog iznosa razlika plaćenih članarina se prenosi u poreski bilans i povećava oporezivu dobit.²³⁰ U cilju podsticaja razvoja i istraživačkog rada, na teret rashoda u poreskom bilansu priznaju se svi troškovi koji se odnose na davanje stipendija učenicima i studentima na redovnom školovanju. Iz socijalnih i političkih razloga na teret rashoda u poreskom bilansu priznaju se doprinosi koje plaća poslodavac, takse i druge javne dažbine koje ne zavise od rezidenta poslovanja.²³¹

Novčane kazne i penali koje je platio obveznik za prekršaj unose se u poreski bilans kao povećanje oporezive dobiti, odnosno ne priznaju se na teret rashoda u poreskom bilansu. Ako je privredno društvo iz strukture banaka ili mikrokreditnih društava, važno je naglasiti da u oporezivu dobit ne ulaze obavezne rezerve koje se formiraju za pokriće mogućih kreditnih ili poslovnih gubitaka i rizika u poslovanju.

Amortizacija kao rashod u poreskom bilansu (tj. nije oporeziva porezom na dobit) priznaje se kao odbitak dozvoljen samo u vezi sa imovinom koja podliježe amortizaciji i koja se nalazi u upotrebi. Imovina koja se amortizuje, a čija je nabavna vrijednost manja od 1.000 KM, može se odbiti u cijelosti u godini nabavke, pod uslovom da je imovina stavljena u funkciju. Isto tako u cilju podsticanja razvoja informacione tehnologije propisano je da se nabavna vrijednost hardvera i softvera može odbiti u cijelosti u godini u kojoj je izvršena nabavka. Posebno je priznato pravo na ubrzanu amortizaciju za stalna sredstva koja služe za sprečavanje zagađivanja vazduha, vode, zemljišta, ublažavanja buke i školovanje i obuku kadrova. Ubrzana amortizacija priznaje se kao rashod u poreskom bilansu po stopama koje mogu biti do 50% više od propisanih.

²³⁰ Pored navedenog ograničenja troškova reprezentacije, kao neoporeziv rashod priznaju se i donacije za humanitarne, kulturne, obrazovne, naučne i sportske svrhe (osim za profesionalni sport) i to do 3% ukupnog prihoda u poreskom periodu, zatim rashodi po osnovu sponzorstvu u iznosu do 2% od ukupnog prihoda u poreskom periodu. (Opširnije vidjeti članove 10, 11 i 12 Zakona o porezu na dobit).

²³¹ Ostali slučajevi kada se na teret rashoda u poreskom bilansu priznaju rashodi nastali po osnovu otpisa sumnjivih i spornih potraživanja kamate i sl, vidjeti članove 14,16 i 17 Zakona o porezu na dobit.

Poreska stopa poreza na dobit je proporcionalna i jedinstvena na teritoriji Federacije i iznosi 10%, na utvrđenu poresku osnovicu. Do primjene ovog zakona na području Federacije primjenjivala se poreska stopa od 30% i 5% za dividende, kamate i autorske naknade koje su isplaćene nerezidentu.

4.3. Poreski podsticaji

U cilju podsticanja izvoza, investiranja u proizvodnju i privlačenja stranih investitora, prznata su poreska oslobođanja u sljedećim situacijama:

1) Plaćanja poreza na dobit oslobođen je obveznik koji je u godini u kojoj se utvrđuje porez na dobit izvozom ostvario preko 30% od ukupno ostvarenog prihoda. Plaćanja poreza oslobođen je za tu godinu u kojoj je ostvario izvoz. Zatim plaćanja poreza na dobit oslobođen je obveznik koji u periodu od pet uzastopnih godina investira u proizvodnju u vrijednosti od najmanje 20 miliona KM na teritoriji Federacije BiH. Plaćanja poreza obveznik je oslobođen na period od pet godina počevši od prve godine investiranja u kojoj mora biti investirano najmanje četiri miliona KM. U slučaju da obveznik u periodu od pet godina ne dostigne propisani cenzus za investiranje, gubi pravo na poresko oslobođanje, a neplaćeni porez na dobit se utvrđuje prema odredbama Zakona, uvećan za zateznu kamatu koja se plaća na neplaćene prihode.

2) Iz socijalnih razloga plaćanja poreza na dobit oslobođen je obveznik koji zapošljava više od 50% invalidnih lica i lica sa posebnim potrebama duže od godinu dana, i to za godinu u kojoj su ta lica bila zaposlena.

4.4. Utvrđivanje i naplata poreza

Porez na dobit utvrđuje se nakon isteka kalendarske godine ili drugog perioda utvrđivanja poreza na dobit prema poreskoj osnovici utvrđenoj u tom periodu. Utvrđivanje (razrez) poreza na dobit privrednog društva vrši se unosom u evidenciju Poreske uprave iznosa obaveze koju je utvrdio i u svojoj poreskoj prijavi iskazao obveznik. Poreska prijava sa poreskim bilansom se podnosi nadležnoj ispostavi Poreske uprave u roku od 30 dana po isteku roka propisanog za podnošenje godišnjeg obračuna rezultata poslovanja.

U toku godine poreski obveznik plaća porez na dobit privrednog društva u mjesecnim iznosima iskazanim u poreskoj prijavi, tako da je obveznik do podnošenja godišnje poreske prijave dužan da plaća mjesecne akontacije poreza na dobit u visini koja odgovara mjesecnoj akontaciji iz prethodnog perioda.

Mjesečna akontacija se plaća do kraja tekućeg mjeseca za prethodni mjesec. U slučaju poreske docnje, odnosno neplaćanja poreza u zakonskom roku, poreski dužnik plaća i kamatu koja je utvrđena posebnim zakonima.²³²

4.5. Otklanjanje dvostrukog oporezivanja dobiti

Zakonom je predviđeno otklanjanje dvostrukog oporezivanja dobiti ostvarene u Republici Srpskoj i Brčko Distriktu BiH i otklanjanje dvostrukog oporezivanja dobiti ostvarene van teritorije Bosne i Hercegovine. U cilju otklanjanja dvostrukog oporezivanja dobiti ostvarene u Republici Srpskoj i Brčko Distriktu BiH, zakon je propisao da se obvezniku rezidentu Federacije umanjuje obračunati i plaćeni porez na dobit koja je njegova nerezidentna poslovna jedinica platila u Republici Srpskoj i Brčko Distriktu, a koja je uključena u dobit obveznika. Zakon je propisao i da poreski obveznik koji traži umanjenje poreza nadležnoj Poreskoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine podnese dokaz o visini dobiti i plaćenom porezu nerezidentne poslovne jedinice.

Kao mjere otklanjanja dvostrukog oporezivanja dobiti ostvarene poslovanjem van teritorije Bosne i Hercegovine, za koju je plaćen porez na dobit u inostranstvu, zakon je predviđio poreski kredit, odnosno pravo poreskog obveznika da se plaćeni porez u inostranstvu uračuna u plaćeni porez na području BiH najviše do iznosa poreza na dobit koji bi za tako ostvaren prihod ili na tako ostvarenu dobit platio u Federaciji.²³³ Za priznanje prava na poreski kredit Zakon je propisao obavezu poreskog obveznika da nadležnoj jedinici Poreske uprave Federacije Bosne i Hercegovine dostavi dokaz o plaćenom porezu u inostranstvu.

Pored mjere poreskog kredita Zakon je propisao i multilateralne mjere, odnosno primjenu ratifikovanih ugovora i konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je potpisala Bosna i Hercegovina, a koji se primjenjuju kod oporezivanja dobiti nerezidenta. Zakonom je naglašeno da bilateralne i multilateralne mjere imaju prioritet u odnosu na odredbe Zakona o porezu na dobit.

²³² Visina zatezne kamate propisana Zakonom o visini stope zatezne kamate na javne prihode. (Zakon objavljen u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 48/01, 52/01 i 42/06).

²³³ Pogledati član 37 i 38 Zakona o porezu na dobit.

5. SISTEM DOPRINOSA U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE

Federalnim zakonom o doprinosima uređen je sistem obaveznih doprinoса, koji predstavljaju osnovne instrumente za finansiranje:²³⁴

- (1) penzijskog i invalidskog osiguranja,
- (2) zdravstvenog osiguranja, i
- (3) osiguranja u slučaju nezaposlenosti.

Zakon uređuje sistem doprinosa na jedinstven način na području Federacije i određuje gornju granicu stope doprinosa. Postoje, takođe, još neki doprinosi koji se smatraju obaveznim, a koje regulišu kantonalni propisi (jer pripadaju tom nivou nadležnosti usluga i finansiranja), kao što je npr. doprinos za provođenje socijalne politike (tj. finansiranje službi socijalne zaštite). Službe koje se brinu o prikupljanju, ali i trošenju određenih doprinosa, su: 1) Fond penzijskog i invalidskog osiguranja, 2) Fond zdravstvenog osiguranja, 3) Agencija za zapošljavanje (ranije poznata kao Zavod za zapošljavanje).

Na nivou kantona postoji Fond za socijalnu zaštitu, koji predlaže visinu stope doprinosa nadležnom federalnom organu.

5.1. Visina stope doprinosa

Zakonom o doprinosima određuje se gornja granica stope doprinosa na teritoriji Federacije, a kantonima je dato ovlašćenje da predlažu nadležnom organu (fondovima socijalne zaštite) visinu stope doprinosa. Stope koje su utvrđene zakonom kao gornja granica za osiguranike i poslodavce određene su u članu 10. Zakona o doprinosima, npr. najviša stopa doprinosa na teret obveznika za penzijsko i invalidsko osiguranje je 17%, a na teret osiguranika 6%. Za osnovno zdravstveno osiguranje na teret obveznika doprinosa stopa je 12,50%, a na teret osiguranika 4%.²³⁵

5.2. Vrste doprinosa

Kada se govori o vrstama doprinosa, onda ih možemo posmatrati u skladu sa osnovicom na koju se obračunavaju, kao:

1) doprinosi iz ličnih primanja i drugih prihoda osiguranika,

2) doprinosi na isplaćena lična primanja na teret poslodavca (za osnovicu uzimaju bruto platu i druga lična primanja),

²³⁴ Zakon o doprinosima objavljen u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine” broj 35/98, 54/00, 16/01, 37/01, 1/02, 17/06 i 14/08 i 91/15.

²³⁵ O visini stopa doprinosa pogledati članove 10, 10a i 10b.

3) doprinosi koji se plaćaju na druge izvore, koje obezbjeđuju obveznici obračunavanja i uplate doprinosa u skladu sa propisima iz penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja i osiguranja od nezaposlenosti.

U ovom slučaju bitno je uočiti napomenu „doprinosi iz” i „doprinosi na”. Jedni se doprinosi izdvajaju iz plate i skupa sa bruto platom, drugi obračunavaju na platu, ali ih plaća poslodavac na teret vlastitih troškova poslovanja.

5.3. Obveznik doprinosa

Obveznik doprinosa iz ličnih primanja i drugih prihoda osiguranika po Zakonu je fizičko lice - rezident Federacije.

Obveznik doprinosa iz ličnih primanja i drugih primanja osiguranika kao nerezident Federacije je fizičko lice koje je na teritoriji Federacije: 1) u radnom odnosu kod pravnog ili fizičkog lica - rezidenta Federacije, 2) zaposleno kod pravnog ili fizičkog lica - nerezidenta Federacije, ako međunarodnim ugovorom nije drugačije određeno, 3) zaposleno kod međunarodne organizacije i ustanove ili stranog diplomatskog i konzularnog predstavništva, ako međunarodnim ugovorom nije drugačije predviđeno.

Obveznici doprinosa iz drugih izvora, koje obezbjeđuju obveznici obračunavanja i uplate doprinosa, su: zavodi, fondovi, organi uprave i druga pravna i fizička lica utvrđena propisima o penzijskom i invalidskom osiguranju, zdravstvenom osiguranju i osiguranju od nezaposlenosti.

5.4. Uspostavljanje jedinstvenog sistema registracije kontrole i naplate doprinosa

Zakonom o jedinstvenom sistemu registracije, kontrole i naplate doprinosa²³⁶ od 1. januara 2010. godine u Federaciji Bosne i Hercegovine uspostavljen je jedinstveni sistem registracije, kontrole i naplate doprinosa. Korisnici jedinstvenog sistema su: Federalni zavod za penzijsko i invalidsko osiguranje, Zavod za zdravstveno osiguranje i reosiguranje Federacije Bosne i Hercegovine, Federalni zavod za zapošljavanje, Poreska uprava i Federalni zavod za statistiku. Navedenim zakonom je određena uloga i nadležnost Poreske uprave Federacije Bosne i Hercegovine da vrši registraciju subjekata upisa i prikuplja podatke u ime korisnika ovog sistema, sa obavezom da

²³⁶ Zakon o jedinstvenom sistemu registracije, kontrole i naplate doprinosa objavljen u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovin” broj 42/09, 109/12 i 86/15.

korisnicima Jedinstvenog sistema omogući stalan i nesmetan pristup bazi podataka, prenosa i korištenja podataka iz njihove nadležnosti.

Cilj uspostavljanja Jedinstvenog sistema je potpuna evidencija obveznika doprinosa, evidencija o uplatama, evidencija finansijskih izvještaja i efikasnija kontrola uplate doprinosa i ostvarivanja prava osiguranika.

6. POSEBAN POREZ NA ZAŠTITU OD PRIRODNIH I DRUGIH NESREĆA

Obaveza obračuna i plaćanja posebnog poreza na zaštitu od prirodnih i drugih nesreća uvedena je Zakonom o zaštiti i spašavanju ljudi i materijalnih dobara od prirodnih i drugih nesreća.²³⁷

Ovaj porez se obračunava po stopi od 0,5% od osnovice koju čine isplaćene neto plate zaposlenika i svih lica angažovanih po ugovoru o vršenju privremenih i povremenih poslova.

Porez se obračunava i na sva dodatna primanja koja fizička lica ostvare izvan redovnog rada na teritoriji Federacije (privremeni i privremeni poslovi, ugovori o djelu, sudije porotnici, primanja profesionalnih sportista). Uplata poreza vrši se po odbitku, odnosno istovremeno sa platom.

Porez se uplaćuje jednim nalogom na depozitne račune kantona, s tim da 20% pripada Federaciji, 15% kantonu, a 7,25% opštini u kojoj su ova sredstva ostvarena, a služi isključivo za opremanje, obučavanje i rad službe civilne zaštite opštine, nabavku i održavanje sistema za uzbunjivanje stanovništva i druge potrebne zaštite i spašavanja.

7. SISTEM TAKSA U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE

U Federaciji Bosne i Hercegovine administrativne takse regulisane su Zakonom o federalnim upravnim taksama²³⁸ u iznosima određenim Tarifom federalnih upravnih taksa, dok su sudske takse određene Zakonom o sudskim federalnim taksama. U kantonima takse su određene Zakonom o kantonalnim/županijskim administrativnim taksama, zakonima o kantonalnim sudskim taksama i odlukama opštinskih vijeća (opštinske takse).

²³⁷ Zakon o spašavanju ljudi i materijalnih dobara od prirodnih i drugih nesreća objavljen u „Službenim novinama Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 39/03.

²³⁸ Zakonom o federalnim upravnim taksama i tarifi federalnih upravnih taksi objavljen u „Službenim novinama Federacije BiH“ broj 6/98, 8/00, 45/10 i 43/13.

8. KANTONALNI POREZI

Kao što je naglašeno u poglavlju kojim se razrađuju osnove uređenja poreskog sistema, kantoni u Federaciji BiH, na osnovu ustavnog ovlaštenja, uređuju sistem javnih prihoda u kantonima. Tako u svakom kantonu postoji kantonalni zakon o porezima kantona, koji utvrđuje poreze koje plaćaju pravna i fizička lica na području kantona. Porezi koje utvrđuju kantonalni zakoni isključivo su prihod kantona, izuzev nekih poreza koji pripadaju u određenom procentu budžetu kantona i budžetu opština tog kantona.

Kako izgleda zakonski okvir uređenja poreza u kantonima prikazano je u sljedećoj tabeli:

KANTON	NAZIV ZAKONA	SLUŽBENE NOVINE
Kanton Sarajevo	Zakon o porezima kantona Sarajevo Zakon o porezu na promet nepokretnosti i prava Zakon o kantonalnim tak-sama	„Službene novine KS” broj 8/02-prečišćen tekst 1/03, 8/03 i 25/06. „Službene novine KS” broj 23/05-(prečišćen tekst) 25/06 i 41/08. „Službene novine KS” broj 14/06 (prečišćen tekst) 34/07, 02/08 i 31/12.
Zeničko-dobojski kanton	Zakon o porezima Zeničko-dobojskog kantona Zakon o porezu na promet nepokretnosti i prava	„Službene novine ZDK” broj 24/99 i 4/04. „Službene novine ZDK” broj 6/13.
Tuzlanski kanton	Zakon o kantonalnim porezima Zakon o porezu na promet nepokretnosti i prava	„Službene novine TK” broj 13/03, 6/06 i 13/06. „Službene novine TK” broj 11/01, 13/01, 13/03 i 3/13.
Srednjobosanski kanton	Zakon o porezima srednjobosanskog kantona Zakon o porezu na promet nekretnina Zakon o komunalnim taksama	„Službene novine SBK” broj 4/99, 1/00, 10/01, 11/03, 10/04, 1/05 i 7/06. „Službene novine SBK” broj 11/13. „Službene novine SBK” broj 2/12.
Unsko-sanski kanton	Zakon o porezima Unsko-sanskog kantona Zakon o porezu na promet nekretnina	„Službene novine USK” broj 9/99, 8/00 i 3/07. „Službene novine USK” broj 6/04 i 18/04.
Bosansko-podrinjski kanton	Zakon o porezima Bosansko-podrinjskog kantona Zakon o porezu na promet nepokretnosti i prava Zakon o komunalnim taksama Bosansko-podrinjskog kantona	„Službene novine BPK” broj 17/04. „Službene novine BPK” broj 18/01 i 2/10. „Službene novine BPK” broj 16/11.
Hercegovačko-neretvanski kanton	Zakon o porezima Hercegovačko-neretvanskog kantona Zakon o porezu na promet nekretnina Hercegovačko	„Službene novine HNK” broj 2/09,3/09 i 4/10. „Službene novine HNK” broj 8/00 i 5/04.

Zorica DRLJAČA

	neretvanskog kantona	
Županija posavska	Zakon o porezima Županije posavske Zakon o porezu na promet nekretnina	„Narodne novine Županije posavske” broj 5/03. „Narodne novine Županije posavske” broj 11/09.
Hercegbosanska županija	Zakon o porezima Hercegbosanske županije Zakon o porezu na promet nekretnina i prava	„Narodne novine HBŽ” broj 12/01. „Narodne novine HBŽ” broj 7/02.
Zapadnohercegovačka županija	Zakon o porezima Županije zapadnohercegovačke Zakon o porezu na promet nekretnina	„Narodne novine ŽZH” broj 17/99, 7/03, 2/06 i 3/07. „Narodne novine ŽZH”, broj 17/99.

Podaci korišteni sa: Web stranica Poreske uprave Federacije Bosne i Hercegovine, www.putbih.ba.

8.1. Zakonski opis poresko-činjeničnog stanja kantonalnih zakona o porezima

U prelaznim i završnim odredbama Zakona o porezu na dohodak, koji na jedinstven način uređuje oporezivanje dohodaka u Federaciji BiH, propisana je obaveza kantona da sa navedenim Zakonom usklade odredbe svojih zakona o porezima koje se odnose na utvrđivanje i plaćanje poreza na dobit fizičkih lica koja samostalno obavljaju djelatnost, poreza na prihod od imovine i imovinskih prava, poreza na prihode od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, poreza na dobitke od igara na sreću, poreza na prihode od poljoprivredne djelatnosti i porez na ukupan prihod fizičkih lica. Pored toga, zakonodavac je u slučaju kolizije Zakona o porezu na dohodak i drugih zakona iz ove oblasti dao prednost odredbama Zakona o porezu na dohodak.²³⁹

Inače, primjena Zakona o porezu na dohodak radikalno je izmijenila poreski sistem kantona, odnosno način oporezivanja poreza na dobit (prihodi) fizičkih lica. Svim kantonalnim zakonima uveden je porez na dobit fizičkih lica, porez na prihod od imovine i imovinskih prava, porez na prihod od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, porez na nasljeđe i poklon, porez na dobitke od igara na sreću, porez na prihod od poljoprivredne djelatnosti, porez na ukupan prihod fizičkih lica, porez na potrošnju alkoholnih i bezalkoholnih pića u ugostiteljstvu. Primjenom Zakona o porezu na dohodak, na način utvrđen kantonalnim zakonom, oporezuje se imovina u statici, dok je

²³⁹ Vidjeti članove 50 i 51 Zakona o porezu na dohodak „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 10/08, 09/10, 44/11, 07/13 i 65/13.

oporezivanje imovine u dinamici regulisano zakonima o porezu na promet nekretnina.

8.2. Porez na imovinu u kantonima

Ovaj porez je uveden u svim kantonima zakonom o porezima tog kantona. Obveznici poreza na imovinu su sva pravna i fizička lica vlasnici nepokretne i određene pokretne imovine, sa neznatnim razlikama od kantona do kantona kada je u pitanju predmet oporezivanja. Tako su predmet oporezivanja u većini kantona:

- 1) kuća ili stan za odmor ili rekreaciju (osim Srednjobosanskog kantona),
- 2) kuća, stan, poslovne prostorije i garaže koje se izdaju u zakup (osim Srednjobosanskog kantona), a u Zeničko-dobojskom kantonu kuća, stan, poslovne prostore i garaže koji se ne izdaju u zakup,
- 3) putničko motorno vozilo i motocikl,
- 4) kamioni i autobusi (osim Srednjobosanskog kantona),
- 5) plovni objekti preko 5 ili 7 metara dužine, zavisno od kantona (osim Srednjobosanskog kantona),
- 6) stolovi u kasinu, automati za igru na sreću, automati za zabavne igre (osim Srednjobosanskog kantona).

Za nepokretnu imovinu (kuća, stan, poslovni prostor, garaža) porez se utvrđuje i plaća prema mjestu gdje se nekretnina nalazi, odnosno primjenjuju se odredbe zakona onog kantona gdje se ta nekretnina nalazi, nezavisno od toga u kojem kantonu fizičko lice - vlasnik ima prebivalište.

Za pokretnu imovinu porez se obračunava i plaća prema zakonu onog kantona u kome se nalazi mjesto prebivališta fizičkog lica, odnosno sjedište pravnog lica - obveznika tog poreza.

8.2.1. Poreska oslobađanja, poreska prijava i visina poreza

Kantonalni zakoni propisuju i oslobađanja od plaćanja poreza na imovinu. Tako porez na imovinu ne plaćaju:

- 1) Bosna i Hercegovina, Federacija BiH, kantoni i opštine,
- 2) strane države pod uslovom reciprociteta,
- 3) ratni vojni invalidi i ratni invalidi civilne zaštite i civilne žrtve rata sa pomagalima za putničke automobile i fizička lica koja obavljaju usluge prevoza putnika taksi-automobilom na taksi-automobile,
- 4) vjerske institucije za imovinu koja se koristi za vjerske namjene.

Porez na imovinu se plaća u godišnjem iznosu, a prijava se podnosi do 15. januara u godini za koju se porez i prijavljuje, odnosno plaća. Izuzetak od ovoga je pokretna imovina koja podliježe obavezi registracije (automobili i sl.), na koju se porez plaća prilikom registracije (registracija se i ne može izvršiti bez dokaza da je i taj porez plaćen).

Visina poreza određuje se u apsolutnom iznosu po mjernoj jedinici (npr. 1m² za poslovne prostorije 3 KM) i razlikuje se od kantona do kantona. Većina kantona je u svojim propisima odredila najmanji iznos, opština je dato ovlaštenje da odrede tačan iznos poreza, tako da se u istom kantonu visina poreza na istu imovinu razlikuje od opštine do opštine.

9. PORESKA UPRAVA FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Vršenje Poreske vlasti u Federaciji Bosne i Hercegovine povjereni je Poreskoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine, federalnoj upravi koja se nalazi u sastavu Ministarstva finansija.²⁴⁰ Poreskoj upravi je povjeren provođenje i izvršavanje aktivnosti kod utvrđivanja i naplate svih vrsta federalnih, kantonalnih, gradskih i opštinskih poreza u Federaciji Bosne i Hercegovine. Osnovna djelatnost, rukovođenje i organizacija uprave regulisani su Zakonom o poreskoj upravi Federacije BiH.²⁴¹

Poreska uprava je organizovana kao jedinstveni organ, na tri nivoa, i to u središnjem uredu, 10 kantonalnih poreskih ureda i 51 poreska ispostava. Poreskom upravom rukovodi direktor koga postavlja i razrješava Vlada Federacije Bosne i Hercegovine, na prijedlog federalnog ministra finansija.

Zakonom o poreskoj upravi Federacije BiH reguliše se osnov za primjenu svih poreskih zakona i zakona o doprinosima u Federaciji Bosne i Hercegovine, te definišu određena prekršajna djela iz oblasti svih vrsta federalnih, kantonalnih, gradskih i opštinskih poreza, doprinosa i taksi u Federaciji.²⁴² Navedeni zakon, pored regulisanja prava i obaveza poreske administracije i prava i obaveza poreskih obveznika, reguliše i poreski postupak utvrđivanja, kontrole i naplate poreza, uključujući i postupak prinudne naplate.

Prema odredbama Zakona o Poreskoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine poreski obveznici sami obračunavaju svoje zakonske obaveze, te

²⁴⁰ Zakon o poreskoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine“ broj 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15.

²⁴¹ Vidjeti članove 4 do 12 Zakona o poreskoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine.

²⁴² Vidjeti član 1 Zakona o poreskoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine.

ispunjavaju i podnose poreske prijave koje predstavljaju osnovni dokument za utvrđivanje obaveze poreskih obveznika za sve vrste poreza.²⁴³

²⁴³ Institut samooporezivanja, dobrovoljnog prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza u Federaciji BiH se primjenjuje od 2003. godine.

GLAVA IV

PORESKI SISTEM BRČKO DISTRINKTA BIH

1. STRUKTURA PORESKOG SISTEMA BRČKO DISTRINKTA BOSNE I HERCEGOVINE

Imajući u vidu status Brčko Distrikta kao specifične administrativne jedinice lokalne samouprave, koja na osnovu Statuta Brčko Distrikta samostalno uređuje finansiranje institucija Brčko Distrikta i javnih potreba, proizilazi da Brčko Distrikt BiH ima poreski sistem u okviru kojeg se uređuju oblici poreza i drugi fiskaliteti.

Strukturu poreskog sistema Distrikta čine: 1) porez na dohodak, 2) porez na nepokretnosti, 3) porez na igre na sreću i zabavne igre, 4) doprinosi, 5) takse i 6) naknade.

2. POREZ NA DOHODAK

2.1. Obveznici poreza na dohodak

Oporezivanje dohotka uređeno je Zakonom o porezu na dohodak.²⁴⁴

Obveznik poreza na dohodak je rezident Distrikta i nerezident koji ostvaruje dohodak, i to: 1) rezident koji ostvara dohodak na području Distrikta i van područja Distrikta; 2) nerezident koji obavlja samostalnu djelatnost putem stalnog mjeseta poslovanja na području Distrikta; 3) nerezident koji obavlja nesamostalnu djelatnost na području Distrikta; 4) nerezident koji ostvara prihod na području Distrikta od pokretne i nepokretne imovine, autorskih prava, patenata, licenci, ulaganja kapitala ili bilo koje druge djelatnosti koja rezultira ostvarenjem prihoda koji je oporeziv u skladu sa ovim zakonom.

Obavezi obračunavanja i plaćanja poreza na dohodak ne podliježu sljedeća fizička lica koja imaju prebivalište na području Distrikta: 1) šefovi stranih diplomatskih misija; 2) osoblje stranih diplomatskih misija i članovi njihovih domaćinstava, ukoliko nisu državljeni Bosne i Hercegovine; 3) šefovi stranih konzulata i konzularni funkcioneri ovlašteni da obavljaju konzularne funkcije i članovi njihovih domaćinstava, ukoliko nisu državljeni Bosne i Hercegovine; 4) funkcioneri i stručnjaci programa za tehničku pomoć Organizacije ujedinjenih nacija i njenih specijalizovanih agencija, ukoliko nisu državljeni Bosne i Hercegovine; 5) profesionalni konzuli, pripadnici konzulata i osoblje konzula-

²⁴⁴ Zakon o porezu na dohodak objavljen u „Službenom glasniku Brčko distrikta BiH“ broj 60/10.

ta, ukoliko su ta lica pripadnici države koja ih je uputila; 6) počasni konzuli stranih država za primanja koja dobijaju od države koja ih je imenovala za vršenje konzularnih funkcija, ukoliko nisu državljeni Bosne i Hercegovine.

2.2. Predmet poreza na dohodak

Porezom na dohodak oporezuju se dohoci koje poreski obveznik ostvari od: 1) nesamostalne djelatnosti, 2) samostalne djelatnosti, 3) imovine i imovinskih prava, 4) ulaganja kapitala i 5) učešća u nagradnim igrama.

2.3. Osnovica poreza na dohodak i poreska stopa

Osnovica poreza na dohodak rezidenta je razlika između ukupnih oporezivih prihoda stečenih u jednom poreskom periodu i ukupnih odbitaka koji se mogu priznati u vezi sa sticanjem tog prihoda, kao što su preneseni gubitak, rashodi nužni za sticanje tog prihoda i lični odbitak.

Osnovica poreza na dohodak nerezidenta je razlika između ukupnih oporezivih prihoda stečenih u jednom poreskom periodu i ukupnih odbitaka koji se mogu priznati u vezi sa sticanjem tog prihoda, kao što su preneseni gubitak i rashodi nužni za sticanje tog prihoda.

Prihodi i rashodi, na osnovu kojih se utvrđuje oporezivi dohodak, utvrđuju se po principu blagajne.

Porez na dohodak je godišnji porez, odnosno poresko razdoblje iznosi jednu kalendarsku godinu, s tim da je ostavljena mogućnost da poreski period može biti kraći od kalendarske godine.

Poreska stopa poreza na dohodak je 10% poreske osnovice. U cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja zakonom je utvrđeno da se porez na dohodak plaćen u inostranstvu odvaja od poreske osnovice poreza na dohodak ostvaren na području Distrikta.

U odnosu na način plaćanja poreza nema razlike u odnosu na zakonska rješenja entiteta.

3. POREZ NA DOBIT

Zakonski opis poresko-činjeničnog stanja oporezivanja dobiti uređen je Zakonom o porezu na dobit.²⁴⁵

Poreski obveznik poreza na dobit je: 1) pravno lice iz Distrikta, za dobit koju ostvari iz bilo kojeg izvora u Bosni i Hercegovini ili u inostranstvu; 2)

²⁴⁵ Zakon o porezu na dobit objavljen u „Službenom glasniku Brčko distrikta BiH“ broj 60/10.

poslovna jedinica pravnog lica čije se sjedište nalazi u entitetima, za dobit koju ostvari na području Distrikta; 3) strano pravno lice koje obavlja djelatnost i ima stalno mjesto poslovanja u Distriktu, za dobit koja se odnosi na stalno mjesto poslovanja; 4) strano pravno lice koje ostvaruje prihod od nepokretnе imovine koja se nalazi u Distriktu za dobit koja se odnosi na tu nepokretnu imovinu.

Lica koja se izuzimaju od plaćanja poreza na dobit su:

1) Centralna banka Bosne i Hercegovine,

2) Javne institucije, vjerske zajednice, mjesne zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruženja, sportski klubovi i savezi, turističke organizacije, zadužbine, vakufi, fondacije i humanitarne organizacije ne plaćaju porez na dobit ostvarenu po osnovu: prihoda iz budžeta ili javnih fondova; sponzorstva ili donacija u novcu ili naturu; kamata i dividendi; članarina.

Poreska stopa je 10% na utvrđenu poresku osnovicu.

U odnosu na način podnošenja poreske prijave i plaćanje poreza i otklanjanje dvostrukog oporezivanja nema razlike u odnosu na entitete.

4. POREZ NA NEKRETNINE

Oporezivanje nekretnina u Distriktu regulisano je Zakonom o porezu na nekretnine Brčko Distrikta BiH koji se primjenjuje od 1. januara 2009. godine.²⁴⁶ Do donošenja ovog zakona na području Distrikta primjenjivao se Zakon o porezima na imovinu Republike Srpske.

Predmet oporezivanja je nekretnina koja se nalazi na području Distrikta na dan 31. decembar godine koja prethodi godini kada se vrši razrez poreza. Od oporezivanja je izuzeto poljoprivredno zemljište.

Poreski obveznik je posjednik nekretnine, lice koje zauzima ili koristi nekretninu, ako se ne može utvrditi posjednik ili se ne može pronaći posjednik nekretnine.

Poreska osnovica za porez na nekretnine predstavlja tržišnu vrijednost nekretnine na dan 31. decembar prethodne godine. Poreski obveznici imaju obavezu da u roku 30 dana od sticanja ili promjene vrijednosti nekretnine podnesu prijavu Direkciji za finansije. Pored navedene obaveze Zakonom je propisano da su poreski obveznici dužni dopustiti predstavnicima Direkcije da uđu u zemljište i u zgradu radi prikupljanja podataka o vrijednosti nekretnine.

²⁴⁶ Zakon o porezu na nekretnine Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine objavljen u „Službenom glasniku Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 27/07.

4.1. Poreska oslobođanja

Zakonom su predviđena predmetna oslobođanja od plaćanja poreza na nekretnine. Tako se porez ne plaća na:

- 1) nekretnine države BiH, Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Distrikta i drugih lokalnih vladinih institucija,
- 2) nekretnine vjerskih zajednica,
- 3) nekretnine koje obuhvataju ekološki osjetljiva područja, kao što su šumske rezerve, parkovi, riječna slivna područja i sl.,
- 4) nekretnine koje se nalaze u minskim poljima i ne mogu da se koriste za redovnu upotrebu.²⁴⁷

4.2. Poreska stopa i plaćanje poreza

Poreska stopa propisana je u rasponu od 0,05% do 1,0%, s tim da Direkcija za finansije svake godine predlaže visinu poreske stope Skupštini Brčko Distrikta. Pored oslobođanja plaćanja poreza na nekretnine u vidu izuzimanja od oporezivanja, zakonom su određene i poreske olakšice u vidu umanjenja poreske osnovice. Iz socijalnih razloga je propisano poresko odbijanje od 20.000,00 KM od oporezive vrijednosti objekta koje fizičko lice koristi kao prebivalište.

Plaćanje poreza vrši se u dvije rate, i to: prva rata u periodu od 31. marta do 30. juna i druga u periodu od 1. jula do 31. decembra tekuće fiskalne godine, s tim da plaćanje na dan 30. juna treba da iznosi najmanje 50% od iznosa poreske obaveze.

Pored obaveza poreskih obveznika, zakonom je propisana odgovornost Direkcije za finansije. Tako se Direkcija smatra odgovorna za:

- 1) utvrđivanje svih oporezivih i neoporezivih nekretnina u Distriktu,
- 2) vođenje fiskalnog kataстра na papiru i digitalno,
- 3) procjenu nekretnina,
- 4) pripremanje i izdavanje poreskih rješenja,
- 5) naplate i prinude naplate poreza na nekretnine.

Kada je u pitanju sam poreski postupak, bez obzira što je u nadležnosti Direkcije da vodi postupak, primjenjuju se odredbe Zakona o poreskoj upravi Brčko Distrikta za sva pitanja koja nisu regulisana Zakonom o porezu na nekretnine Brčko Distrikta BiH.

²⁴⁷ O poreskim oslobođanjima vidjeti član 8 Zakona o nekretninama Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine.

5. POREZ NA DOBIT OD IGARA NA SREĆU I POREZ OD PRIREDIVANJA IGARA NA SREĆU

Ovi porezi su regulisani Zakonom o igrarama na sreću i zabavnim igrama.²⁴⁸

Obveznik poreza na dobitak od igara na sreću je fizičko lice koje ostvari dobitak. Porez na dobitak priređivač obračunava i odbija od svakog dobitka prije isplate ostatka dobitka dobitniku. Priređivač igre na sreću uplaćuje porez na dobitak od igara na sreću prema mjestu prebivališta dobitnika. Osnovica poreza na dobitak je svaki pojedinačni dio dobitka koji prelazi iznos od 100,00 KM, s tim da osnovicu čini iznos dobitka u novcu, vrijednost dobitka u stvarima, pravima ili drugom materijalnom obliku. Stopa poreza na dobitak je proporcionalna i iznosi 10%.

Kod poreza od priređivanja igara na sreću obveznici su pravna lica i samostalni poduzetnici koji priređuju igre na sreću u igračnicama, salonima automata, kladijonicama i putem klasičnih igara na sreću. Osnovica poreza od priređivanja igara na sreću je iznos primljenih uplata umanjen za isplaćene dobitke. Porez na priređivanje igara na sreću plaća se po poreskoj stopi od 25% na sve igre na sreću na utvrđenu osnovicu.

Nadzor nad primjenom ovog zakona vrši Poreska uprava Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine.

6. DOPRINOSI

U Brčko Distriktu plaćaju se: 1) doprinosi za penzijsko i invalidsko osiguranje, 2) doprinosi za zdravstveno osiguranje, 3) doprinosi za zapošljavanje.

Doprinosi za penzijsko i invalidsko osiguranje obračunavaju se i uplaćuju prema entitetskim zakonima i u korist entitetskih fondova. Brčko Distrikt BiH nema osnovan Fond za penzijsko i invalidsko osiguranje distrikta, tako da se zaposleni opredjeljuju po svojoj volji u koji entitetski fond će se vršiti uplata doprinosa.

Doprinosi za zdravstveno osiguranje utvrđeni su Odlukom o osnovici i stopi doprinosa za zdravstveno osiguranje.²⁴⁹ Doprinosi se obračunavaju i plaćaju iz ličnih primanja i drugih prihoda osiguranika i drugih izvora utvrđenih navedenom Odlukom.

Obveznici obračuna i update doprinosa su:

²⁴⁸ Zakon o igrarama na sreću i zabavnim igrarama objavljen u „Službenom glasniku Brčko Distrikta“ broj 1/04.

²⁴⁹ Odluka objavljena u „Službenom glasniku Brčko Distrikta BiH“ broj 37/09.

- 1) preduzeća i druga pravna i fizička lica koja obavljaju privrednu i neprivrednu djelatnost za svoje zaposlene, nezavisno da li se radi o domaćim ili stranim radnicima, u javnom ili privatnom sektoru,
- 2) poljoprivrednici sami za sebe i za članove svojih porodica, ukoliko nisu osigurani po drugoj osnovi,
- 3) lica zaposlena u inostranstvu za članove svojih porodica koji žive na prostoru Brčko Distrikta BiH, ako nisu osigurani po nekoj drugoj osnovi, što je regulisano međunarodnim sporazumom o socijalnom osiguranju,
- 4) Zavod za zapošljavanje za lica koja su registrovana u Zavodu za zapošljavanje, ako nisu osigurana po drugom osnovu, na način kako je regulisano propisima iz oblasti zapošljavanja u Brčko distriktu BiH.²⁵⁰

Osnovica za obračun i uplatu doprinosa je različita, u zavisnosti o kojoj kategoriji obveznika se radi. Tako je osnovica za obračun i uplatu doprinosa, kada su obveznici preduzeća i druga pravna i fizička lica koja obavljaju privrednu i neprivrednu djelatnost za svoje zaposlene, bruto plata i naknada i ostala primanja na koja se plaća porez na lična primanja. Ali, kada su obveznici obračuna i uplate doprinosa studentske i akademske zadruge, za lica koja su angažovana na povremenim poslovima, za slučaj povrede na radu ili profesionalnih oboljenja, ako nisu osigurani po drugom osnovu, osnovica za obračun i uplatu doprinosa je neto isplata.²⁵¹

Stope doprinosa su različito propisane, od 2% do 12% na obračunatu osnovicu, u zavisnosti od kategorije osiguranika.²⁵²

Doprinosi za zdravstveno osiguranje se uplaćuju na račun Fonda zdravstvenog osiguranja Brčko Distrikta BiH, dok se kod kontrole obračuna i uplate doprinosa, naplate, obračuna kamate, kazne i zastare primjenjuju odredbe Zakona o poreskoj upravi Brčko Distrikta BiH.

Doprinosi za zapošljavanje utvrđeni su Odlukom o stopi doprinosa za zapošljavanje.²⁵³ Osnovicu za obračun i uplatu doprinosa za zapošljavanje čine: bruto plata i naknada i ostala primanja u skladu sa ugovorom o radu, kolektivnim ugovorom i Pravilnikom o radu, na koja se plaća porez na lična primanja i na koja se obračunava i plaća doprinos za zdravstveno osiguranje i penzijsko i invalidsko osiguranje.

Odlukom je propisano da osnovica ne može da bude manja od 300,00 KM.

²⁵⁰ Opširnije o obveznicima, obračunima i uplatama doprinosa vidjeti član 3 Odluke.

²⁵¹ Osnovica za obračun i uplatu doprinosa utvrđena je članom 4 Odluke.

²⁵² Stope doprinosa utvrđene su članom 5 Odluke o osnovici i stopi doprinosa za zdravstveno osiguranje.

²⁵³ Odluka objavljena u „Službenom glasniku Brčko Distrikta BiH“ broj 44/04.

Stopa doprinosa za zapošljavanje iznosi 1,5% na utvrđenu osnovicu.

Za razliku od doprinosa zdravstvenog osiguranika, koji su destiniranog karaktera, i koji se uplaćuju na račun Fonda zdravstvenog osiguranja, doprinosi za zapošljavanje se uplaćuju na JRD Brčko Distrikta BiH.²⁵⁴

7. TAKSE

Kada se radi o sistemu taksi, u Distriktu postoje administrativne i sudske takse. Visina administrativne takse, takseni obveznik, taksena obaveza, takse na osnovica, oslobođanja od plaćanja takse, nadzor, način plaćanja takse i tarifa administrativnih taksi utvrđeni su Zakonom o administrativnim taksama.²⁵⁵ Kada je riječ o zakonskom opisu činjeničnog stanja, u suštini i nema razlike u odnosu na zakone entiteta koji regulišu administrativne takse. Nadzor nad primjenom navedenog zakona vrši Poreska uprava Brčko Distrikta BiH.

Pravo na naplatu takse zastarijeva za dvije godine od isteka godine u kojoj je taksu trebalo naplatiti, a pravo na povraćaj više plaćene takse zastarijeva za dvije godine od dana kada je taksa plaćena.

Visina sudske takse koja se plaća pred Osnovnim i Apelacionim sudom Brčko Distrikta, takseni obveznik, oslobođanja od plaćanja takse, Taksena tarifa i sva druga pitanja regulisana su Zakonom o sudskim taksama Brčko Distrikta.²⁵⁶

8. NAKNADE

Naknade u Brčko Distriktu, čine: 1) naknada za puteve, 2) naknada o zaštiti voda, 3) naknada o zaštiti životne sredine, i 4) druge naknade regulisane posebnim zakonima.

9. PORESKA UPRAVA BRČKO DISTRIKTA BOSNE I HERCEGOVINE

Poreska uprava Brčko Distrikta BiH uspostavljena je Zakonom o Poreskoj upravi Brčko Distrikta BiH. Uprava je organizaciona jedinica Direkcije za finansije Brčko Distrikta BiH.²⁵⁷

²⁵⁴ Vidjeti član 4 Odluke o stopi doprinosa za zapošljavanje.

²⁵⁵ Zakon o administrativnim taksama Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine objavljen u „Službenom glasniku Brčko Distrikta” broj 21/05, 19/07 i 2/08.

²⁵⁶ Zakon o sudskim taksama objavljen u „Službenom glasniku Brčko Distrikta” broj 5/01, 12/02 i 23/03.

²⁵⁷ Direkcija za finansije Brčko Distrikta BiH uspostavljena je Zakonom o Direkciji za finansije Brčko Distrikta BiH „Službeni glasnik Brčko Distrikta BiH” broj 19/07. Pored

Navedenim Zakonom utvrđena je i organizacija Poreske uprave, djelokrug rada, ovlaštenja, odgovornosti, osnov za provođenje i izvršavanje zadataka iz oblasti poreza. Uprava je odgovorna za sprovođenje zakona putem utvrđivanja, kontrole i prinudne naplate poreza, taksi i drugih obaveza utvrđenih zakonom i drugim propisima. Zakonom se definišu prekršaji i sankcije iz oblasti poreza. Zakonom o Poreskoj upravi se uređuje jedinstveni poreski postupak utvrđivanja, kontrole i naplate poreza, uključujući i postupak prinudne naplate.

Poreske uprave, u sastavu Direkcije je i Trezor odgovoran za planiranje, izvršenje, glavnu knjigu i kontrolu budžeta.

LITERATURA

a) KNJIGE

- Aleksić, Danilo, Finansije i finansijsko pravo, Informator, Zagreb, 1982.
- Anđelković, Mileva, *Poresko pravo*, Pravni fakultet Niš, 1999.
- Bejtović, Milorad, *Finansije i finansijsko pravo*, Panevropski Univerzitet „Apeiron“, Banja Luka, 2009.
- Bodiroža, Mladen, *Evropska unija*, Drugo dopunjeno izdanje, Glas Srpski, Grafika, Banja Luka, 2006.
- Bogoev, Ksenta, Fiskalna politika, Ekonomski fakultet, Skoplje, 1964.
- Bozell, R. - Schemmel, L.: Steuervereinfachung - Notwendigkeit, Grundlagen, Vorschläge, K. Bräure Institut, Wiesbaden 1989.
- Eugen Jehle, *Uloga poreskih podsticaja i sličnih mjera u poreskom sistemu, Oporezivanje dobiti preduzeća*, Pravni fakultet, Beograd.
- Ferdinand H. M. Grapperhaus, Tah Tales from the Second Millennium, International Bureau of Fiscal Documentation , Amsterdam 1998.
- Filipović, Hamid, Nauka o finansijama, Veselin Masleša, Sarajevo 1959.
- G. Tixier, G. Gest, G. Droit Fisckal, LG Đ P, Paris, 1981.
- Gričev, Vasil, Finansije i finansijsko pravo, Savremena administracija, Beograd, 1977.
- Grivčev, Vasil, *Finansije i finansijsko pravo SFRJ*, Opšti dio, Samoupravna praktika, Skoplje, 1984.
- Horvat - Lončarević, Olivera, Finansiranje upravne djelatnosti, Narodne novine, Zagreb, 1988.
- Ilić-Popov, Gordana - Popović, Dejan, *Ekonomija oporezivanja i poresko pravo*, Pravni fakultet, Beograd, 1996.
- Ilić-Popov, Gordana, Poresko pravo Evropske unije, Službeni glasnik, Beograd, 2004.
- Ilić-Popov, Gordana, *Poresko pravo*, Pravni fakultet, Beograd, 2004.
- Jelčić, Barbara - Jelčić, Božidar, *Porezni sustav i porezna politika*, Informator, Zagreb, 1998.
- Jelčić, Barbara, *Finansije u teoriji i praksi*, Službene novine, Zagreb, 1983.
- Jelčić, Barbara, Nauka o finansijama i finansijsko pravo, Informator, Zagreb, 1983.
- Jelčić, Božidar, *Finansijsko pravo i finansijska znanost*, Informator, Zagreb, 1998.

Jelčić, Božidar, *Nauka o finansijama i finansijsko pravo*, Narodne novine, Zagreb, 1990.

Jurković, Pero, *Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi*, Informator, Zagreb, 1977.

Kasagić, Rajko, *Pravo Evropske unije*, Ekonomski fakultet, Banja Luka, 2005.

Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993.

Konjhodžić, Halid, *Fiskalna znanost*, Logos, Split, 2000.

Kulić, Mirko, *Poresko pravo*, Megatrend Univerzitet, Beograd, 2006.

Lopandić, Duško, *Osnivački ugovori Evropske unije*, Kancelarija za pridruživanje Srbije i Crne Gore Evropskoj uniji, Beograd, 2003.

Louis Trotabas - J. M. Cotteret, *Finances publiques*, Dalloz, Paris 1970.

Lovčević, Jovan, *Institucije javnih finansija*, Službeni list SFRJ, Beograd, 1975.

Lovčević, Jovan, *Institucije javnih finansija*, Službeni list SFRJ, Beograd, 1997.

Matejić, Miodrag, *Finansije*, Zavod za obrazovanje administrativnih kadrova, Beograd, 1978.

Matejić, Miodrag, *Fiskalna tehnika*, Institut za pravne finansije, Zagreb, 1972.

Matejić, Miodrag, *Privredni pogledi*, Savremena administracija, Beograd, 1972.

Maurice - Christian Bergeres - Jean-Pierre Maublanc, *Finances publiques*, Librairie Montaigne, Bordeaux 1995.

Milojević, Aleksa - Trklja, Milivoje, *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000.

Misita, Nevenka, *Osnovi prava Evropske unije*, Magistrat, Sarajevo, 2002.

Popović, Dejan, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Savremena administracija, Beograd, 1977.

Popović, Dejan, *Poresko pravo*, Opšti dio, CEKOS IN, Beograd, 2006.

Popović, Milan, *Ekonomска politika*, Opšti dio, Pravni fakultet, Banja Luka, 2000.

Prokopijević, Miroslav, *Evropska unija*, uvod, Službeni glasnik, Beograd, 2005.

Raičević, Božidar, *Javne finansije i javni prihodi*, Ekonomski institut, Beograd, 1995.

Raičević, Božidar, *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005.

Raković, Milena, *Javne finansije i finansijsko pravo*, Pravni fakultet, Banja Luka, 2003.

Ristić, Žarko, *Fiskalna strategija*, Čigoja štampa, Beograd, 1995.

Rosenberg, Ljudevit, *Pravo međunarodnih plaćanja*, Informator, Zagreb, 1972.

Tomić, Zoran, *Izvori podataka za utvrđivanje poreske obaveze*, Oporezivanje i poresko pravo, Pravni fakultet, Beograd, 1989.

Tomić, Zoran, *Upravno pravo*, Nomos, Beograd, 1991.

Trklja, Milivoje, *Finansije i finansijsko pravo*, Pravni fakultet u Novom Sadu, 1990.

Trklja, Milivoje, *Finansije i finansijsko pravo*, knjiga 1, Pravni fakultet u Novom Sadu, 1978.

b) PUBLIKACIJE

Strategija integrisanja Bosne i Hercegovine u Evropsku uniju, Savjet ministara Bosne i Hercegovine, Direkcija za evropske integracije, Sarajevo, 2006.

Bijela knjiga Evropske Unije, www.dei.gov.ba, (Direkcija za evropske integracije).

Priručnik za obuku o integraciji u Evropsku uniju, UNDP, Sarajevo, 2006.

Hrvatski zakon o porezu na dodatu vrijednost, Drugo izmjenjeno i dopunjeno izdanje, Grupa autora Hrvatske zajednice računovođa i finansijskih radnika, Zagreb, 1997.

Hrvatski zakon o porezu na dodatu vrijednost, Treće izmjenjeno i dopunjeno izdanje, Grupa autora Hrvatske zajednice računovođa i finansijskih radnika, Zagreb, 1999.

Gianini Achile, Donato, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Unione tipografico, Torino, 1956.

Document commission Communication to the council and European Parliament (COM) 235, 26. maj 1993.

Duverger, Maurice, *Finances, Publiques*, PUF, Pariz, 1975.

Eurapaischen, gemeinschatt, K. Brauer Institut, Wiesbaden, 1989.

Taxpayers Rights and Obligations, OECD, Paris, 1990.

Grapperhaus, Ferdinand H. M., Tax Tales from the Second Millennium, International

Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1998.

Duverger, M., Finances Publiques, Presses Universitaires de France, Paris, 1963.

Vrttmann, Gustav Fisher, Stuttgart, 1971.

Governance in Transition: Public Management Reforms in OECD Countries, OECD, Paris, 1995.

Statistiljues des recettes publiljues 1965–2003, OECD, Paris, 2004.

Kodeks o obavljanju poslovanja ECOFIM savjet, 2000.

Ferdinand H. M. Grapenhaus, *Tax Tales from the Second Millennium, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1998.*

v) ČLANCI

Debetić, Dejan, Povelja o pravima i obavezama kontrolisanog poreskog obveznika u Francuskoj, *Knjigovodstvo*, broj 9/94, Beograd, 1994.

Debetić, Dejan, Zakonski opis poreskog činjeničnog stanja u Francuskoj, *Knjigovodstvo*, broj 4/96, Beograd, 1996.

Dimitrijević, Marina, Poreska administracija u svetu Evropskih zahteva, Pravni život - časopis za pravnu teoriju i praksu, Udruženje pravnika Srbije, broj 11, Beograd, 2008, TOM III.

Hrustić, Hasiba, Poreska revizija u nekim državama - članicama OECD-a, *Knjigovodstvo*, broj 6/92, Beograd, 1992.

Isailović Zoran, *Bitna obilježja savremenih poreskih sistema*, Pravni život - časopis za pravnu teoriju i praksu, Udruženje pravnika Srbije, broj 11, Beograd, 2008, TOM III.

Isailović, Zoran, Poreski sistem i privredni život u Srbiji, *Pravo i privreda*, broj 5–8/2005.

Jelčić, Božidar, O doprinosima, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, broj 3-4/1964.

Jurković, Pero, Kreiranje poreskog sistema za podsticanje strukturnih promjena, *Finansijska praksa*, broj 9–10/90, Zagreb, 1990.

Kovačević, Merima, Osnovni koncept i karakteristike poreza na dodanu vrijednost, Udruženje računovođa i revizora Federacije BiH, Šesti međunarodni simpozij, Neum, 2003.

Lončarić – Horvat, Olivera, Mogućnosti finansiranja zaštite i unapređenja čovjekove okoline u sklopu poreznog sistema, *Zbirka radova, Poreski sistem u*

funkciji ekonomске stabilizacije i unapređenja službi društvenih prihoda, Finansijska praksa, Zagreb, 1984.

Popović, Dejan, Međunarodno poresko planiranje, *Finansije*, broj 5–6/89, Beograd, 1989.

g) PRAVNI PROPISI

Krivični Zakon Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 3/03.

Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Federacije Bosne i Hercegovine” broj 36/03.

Krivični zakon Republike Srpske, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 49/03.

Odluka o davanju saglasnosti na sporazum o nadležnostima u oblasti indirektnog oporezivanja, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 64/03.

Odluka o opštinskim porezima, „Službeni glasnik Opštine Široki Brijeg” broj 194/02.

Odluka o organizacionoj strukturi regionalnih centara, Banja Luka, Sarajevo, Mostar i Tuzla, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 51/04 i 59/04.

Odluka o osnovici i stopi doprinosa za zdravstveno osiguranje „Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 37/09.

Odluka o pokretanju inicijative za pristupanje EU, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 12/98.

Odluka o provedbenim propisima Zakona o carinskoj politici Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 639/04.

Odluka o stopi doprinosa za zapošljavanje „Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 44/04.

Odluka visokog predstavnika za Bosnu u Hercegovinu broj: 103/03, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 4/03.

Osnivački ugovori Evropske unije.

Pravilnik o akciznim markicama za duvanske prerađevine, alkoholna pića, voćne prirodne rakije, kafu i vina, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 50/09 i 74/14.

Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 93/95, 21/06, 60/06, 6/07, 100/07, 35/08, 65/10 i 51/12.

Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 93/95, 21/06, 60/06, 6/07, 100/07, 35/08, 65/10 i 51/12.

Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dohodak, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 67/08, 4/10, 86/10, 10/11, 53/11, 20/12, 71/13, 91/13 i 45/14.

Pravilnik o procjeni vrijednosti na nepokretnostima „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 37/09.

Pravilnik o registraciji i upisu u jedinstveni registar obveznika indirektnih poreza, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovin” broj 52/12.

Pravilnik o registraciji u jedinstveni sistem registracije, kontrole i naplate doprinosa, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 110/09.

Pravilnik o upisu u fiskalni registar nepokretnosti, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 16/09 i 87/09.

Prelazni zakon o spajanju carinskih uprava i osnivanju Uprave za indirektno oporezivanje, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 18/04.

Sporazum o nadležnostima u oblasti indirektnog oporezivanja, potpisani od predsjednika vlade entiteta i predstavnika Ureda Visokog predstavnika za Bosnu i Hercegovinu od 5.12.2003. godine.

Statut Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine.

Ustav Bosne i Hercegovine.

Ustav Federacije Bosne i Hercegovine.

Ustav Republike Srpske.

Ustavi kantona u Federaciji Bosne i Hercegovine.

Zaključci Narodne skupštine Republike Srpske, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 95/03.

Zakon o administrativnim taksama Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 21/05, 19/07 i 2/08.

Zakon o administrativnim taksama- prečišćeni tekst, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 100/11, 103/11 i 67/13.

Zakon o akcizama u Bosni i Hercegovini, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 49/09, 49/14, 60/14, 54/10, 76/11 i 58/15.

Zakon o boravišnoj taksi, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 78/11 i 106/15.

Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 121/12, 52/14 i 103/15.

Zakon o carinskoj politici Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 57/04, 51/06 i 98/08, 54/10, 76/11.

Zakon o carinskoj politici Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 58/15.

Zakon o carinskoj tarifi Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 58/12.

Zakon o Direkciji za finansije Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 19/07.

Zakon o doprinosima, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 35/98, 54/00, 16/01, 37/01, 17/06 i 19/08.

Zakon o doprinosima, prečišćeni tekst, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 116/12 i 103/15.

Zakon o dovku na dodano vrednost, Uredni list Republike Slovenije broj 117/06.

Zakon o federalnim ministarstvima i drugim tijelima federalne uprave, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 56/02, 19/03, 38/05, 8/06 i 61/06.

Zakon o federalnim upravnim taksama, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 6/98, 8/00, 45/10 i 43/13.

Zakon o igrama na sreću i zabavnim igrama, „Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 1/04.

Zakon o igrama na sreću, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 111/12.

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o sudovima Federacije Bosne i Hercegovine, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 38/05 i 22/06.

Zakon o javnim putevima - prečišćeni tekst, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 83/13.

Zakon o jedinstvenom sistemu registracije, kontrole i naplate doprinosa, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 42/09, 109/12 i 86/15.

Zakon o krivičnom postupku Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 3/03, 26/04, 63/04, 13/05, 48/05, 46/06, 76/07, 29/07, 32/07, 53/07, 15/08, 58/08, 12/09, 16/09 i 93/09.

Zakon o krivičnom postupku Federacije Bosne i Hercegovine, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 35/03.

Zakon o krivičnom postupku Republike Srpske - prečišćen tekst, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 100/09.

Zakon o lokalnoj samoupravi „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 101/04, 42/05 i 118/05.

Zakon o obrtu i srodnim djelatnostima, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 35/09.

Zakon o osnovama poreskog sistema Savezne Republike Jugoslavije, „Službeni list SFRJ”, broj 3/96, 2/97, 12/98, 59/98 i 53/99.

Zakon o poljoprivrednom zamljištu, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 93/06, 86/07, 14/10 i 52/12.

Zakon o poreskoj upravi Brčko Distrikta, „Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 3/02, 42/04, 8/06, 3/07, 19/07 i 2/08.

Zakon o Poreskoj upravi, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 27/12, 7/13, 71/14 i 91/15.

Zakon o poreskom postupku, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 102/11, 108/11, 67/13 i 31/14.

Zakon o porezima Bosansko-podrinjskog kantona, „Službene novine Bosansko-podrinjskog kantona” broj 17/04.

Zakon o porezima Hercegbosanskog kantona, „Narodne novine Hercegbosanskog kantona” broj 12/01.

Zakon o porezima Hercegovačko-neretvanskog kantona, „Službene novine Hercegovačko-neretvanskog kantona” broj 2/03, 3/09 i 4/10.

Zakon o porezima Kantona Sarajevo, „Službene novine Kantona Sarajevo” broj 1/02-prečišćen tekst, 1/03, 8/03 i 25/06.

Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 37/01, 35/07 i 52/14.

Zakon o porezima Posavskog kantona, „Narodne novine Posavskog kantona” broj 5/05.

Zakon o porezima Srednjobosanskog kantona, „Službene novine Srednjobosanskog kantona” broj 10/01, 11/03, 10/04, 1/05 i 7/06.

Zakon o porezima Tuzlanskog kantona, „Službene novine Tuzlanskog kantona” broj 13/03, 6/06 i 13/06.

Zakon o porezima Unsko-sanskog kantona, „Službeni glasnik Unsko-sanskog kantona” broj 9/99, 8/00 i 3/07.

Zakon o porezima Zapadnohercegovačkog kantona, „Narodne novine Zapadno-hercegovačkog kantona” broj 17/97 i 7/03.

Zakon o porezima Zeničkodobojskog kantona „Službene novine Zeničkodobojskog kantona” broj 24/99 i 4/04.

Zakon o porezima, "Službeni list FNRJ" broj 105/1946.

Zakon o porezu na dobit, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 97/07, 14/08 i 39/09.

Zakon o porezu na dobit, „Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 60/10.

Zakon o porezu na dobit, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 94/15.

Zakon o porezu na dodatu vrijednost, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 9/05, 35/05 i 100/08.

Zakon o porezu na dodatu vrijednost, „Narodne novine, Hrvatska” broj 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 55/00, 73/00, 48/04, 90/05, 76/07, 87/09 i 94/09.

Zakon o porezu na dodatu vrijednost, „Službeni glasnik Republike Srbije” broj 84/04, 86/04 i 61/05.

Zakon o porezu na dodatu vrijednost, „Službeni list Republike Crne Gore” broj 65/01, 12/02, 38/02, 72/02, 21/03, 76/05 i 16/07.

Zakon o porezu na dohodak, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13.

Zakon o porezu na dohodak, „Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 60/10.

Zakon o porezu na dohodak, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 91/06, 128/06 i 120/06.

Zakon o porezu na dohodak, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 60/15.

Zakon o porezu na nekretnine Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine” broj 27/07.

Zakon o porezu na nepokretnosti „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 91/15.

Zakon o posebnim republičkim taksama, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 8/94, 29/00, 18/01, 22/01, 60/03-drugi dio, 14/04, 41/05 i 51/06.

Zakon o postupku indirektnog oporezivanja, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 89/05 i 100/13.

Zakon o postupku prinude naplate indirektnih poreza, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 89/05.

Zakon o prekršajima Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 41/07.

Zakon o prekršajima Federacije Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Federacije Bosne i Hercegovine” broj 31/06.

Zakon o prekršajima Republike Srpske, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 34/06, 1/09 i 29/10.

Zakon o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji Bosne i Hercegovine, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 22/06, 43/08 i 22/09.

Zakon o republičkoj upravi, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 118/08, 11/09/74/10, 85/10, 24/12, 37/12 i 121/12.

Zakon o rudarstvu, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 52/12.

Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 44/03, 52/04, 33/07, 4/08, 49/09 i 32/13.

Zakon o spašavanju ljudi i materijalnih dobara od prirodnih i drugih nesreća, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 39/03.

Zakon o spoljnotrgovinskoj politici Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 7/98 i 35/04.

Zakon o sudovima Republike Srpske, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 111/04, 109/05, 37/06, 17/08, 119/08, 58/09 i 116/09.

Zakon o sudskim taksama „Službeni glasnik Brčko distrikta Bosne i Hercegovine” broj 5/01, 12/02 i 23/03.

Zakon o sudskim taksama, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 73/08 i 49/09.

Zakon o šumama, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 66/03 i 60/13.

Zakon o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 55/04 i 34/07.

Zakon o Upravi za indirektno oporezivanje, „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” broj 89/05.

Zakon o visini stope zatezne kamate na javne prihode, „Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine” broj 48/01, 52/01 i 42/06.

Zakon o vodama, „Službeni glasnik Republike Srpske” broj 50/06 i 92/09.

Zakon za donakat na dodadena vrednost, „Službeni vesnik na Republika Makedonija” broj 44/99, 59/99 i 86/99.

e) DIREKTIVE EVROPSKE UNIJE

Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, Official Journal L 145 of 13 June 1977.

Council Directive 77/799 EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, Official Journal L 336 of December 1977.

Council Directive 90/434 EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States (Merger Directive), Official enterprises, Official Journal L 177 of 9 July 1994. Journal L 225 of 20 August 1990.

Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax amending Council Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, Official Journal L 376 of 31 December 1991.

Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for product subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such product (Horizontal Directive), Official Journal L 076 of 23 March 1992.

Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Council Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/78/EEC of 19 October 1992 amending Directives 72/464/EEC and 79/32/EEC on taxes other than turnover taxes which are levied on the consumption of manufactured tobacco, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/111/EEC of 14 December 1992 amending Council Directive 77/388/EEC and introducing simplification measures with regard to value added tax, Official Journal L 384 of 30 December 1992.

Commission Recommendation 94/79/EC of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident, Official Journal L 039 of 10 February 1994.

Commission Recommendation 94/390/EC of 25 May 1994 concerning the taxation of small and medium-sized¹ Council Directive 90/435 EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (Parent - Subsidiary Directive), Official Journal L 225 of 20 August 1990.

Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene, Official Journal L 291 of 6 December 1995.

Council Decision 2001/224/EC of 12 March 2001 concerning reduced rates of excise duty and exemptions from such duty on certain mineral oils when used for specific purposes, Official Journal L 084 of 23 March 2001.

Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporally Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, Official Journal L 128 of 15 May 2002.

Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member states, Official Journal L 157.

Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, Official Journal L 157 of 26 June 2003.

Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, Official Journal L 283 of 31 October 2003.

Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, Official Journal L 283 of 31 October 2003.

f) OSNOVNE STRANICE NA INTERNETU

<http://www.bdcentral.net/vlada/Members/poreskauprava>

<http://www.dei.gov.ba>

<http://www.fbihvlada.gov.ba/srpski/ministarstva/finansija.php//>

<http://www.ins.bg.oc.u/prof/materijali>

<http://www.kobeg.org.yu>

<http://www.poreskaupravars.org/>

<http://www.propisi.porezna-uprava.hr>

<http://www.pubih.ba/>

<http://www.uino.gov.ba>

CIP - Каталогизација у публикацији

Народна и универзитетска библиотека

Републике Српске, Бања Лука

336.1/.5(075.8)

347.73(075.8)

ДРЉАЧА, Зорица

Javne finansije i finansijsko pravo / Zorica
Drljača. - Istočno Sarajevo : Pravni fakultet, 2018
(Banja Luka : Bina print). - 278 str. ; 30 cm

Tiraž 300. - Napomene i bibliografske reference uz
tekst. - Bibliografija: str. 266-278.

ISBN 978-99938-57-44-0

COBISS.RS-ID 7387928