

DOI: 10.7251/GFP2010128A

UDC: 336.21/.26(497.6RS)(094.5)

Originalni naučni rad

Datum prijema rada:
18. maj 2020.

Datum prihvatanja rada:
15. jun 2020.

Normativni aspekt poreskog sistema Republike Srpske u svjetlu teorije oporezivanja

Rezime: Poreski sistem Republike Srpske načelno je definiran Ustavom Republike Srpske, a implementiran velikim brojem poreskih propisa. Polazeći od holističkog pristupa dizajnu poreskih sistema nužno je poreski sistem koncipirati na temelju načela oporezivanja. Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske predstavlja jedinstven propis u kojem je izvršena simbioza normativnog i pozitivnog aspekta javnih finansija, a u širem smislu kompilaciju normativne, regulatorne, operativne i analitičke dimenzije javnih finansija u sferi dizajna poreskog sistema. Normativni aspekt se ogleda u propisivanju i definiranju opštih i pojedinačnih načela oporezivanja, te posebnih načela za utvrđivanje poreskih davanja, dok se pozitivni aspekt odnosi na propisivanje analitičkih alata za procjenu visine poreskog opterećenja u RS. Analiza određaba Zakona u odnosu na teoriju oporezivanja je pokazala da je potrebno podzakonskim aktima preciznije formulirati sadržanu propisanih načela, kako bi se omogućila konzistentna primjena Zakona unutar RS, a sve u cilju osiguranja efikasnosti i ekonomičnosti naplate javnih prihoda i optimalnog poreskog opterećenja obveznika.

Ključne riječi: poreski sistem, načela oporezivanja.

Prof. dr

Dinka Antić

Vanredni profesor na Fakultetu pravnih nauka Panevropskog univerziteta „Apeiron“, Banjaluka i šef Odjeljenja za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje Bosne i Hercegovine, Banjaluka.
dinka.s.antic@apeiron-edu.eu.

UVOD

Finansijska djelatnost države ima ekonomsku i pravnu dimenziju, koje odražavaju pozitivni (deskriptivni) i normativni pristup fenomenu finansiranja javnih potreba. Iako je klasična finansijska teorija pravni i ekonomski aspekt posmatrala zasebno, savremene teorije finansijski fenomen sagledavaju kao jedinstvo pravnog, ekonomskog, političkog i svih drugih aspekata savremenog društva koji utječu na njegovo oblikovanje i normiranje. Začeci suštinskom razlikovanju pozitivne i normativne ekonomije potječu iz radova J.S.Mill-a, koji je smatrao da normativna ekonomija zagovara ono što treba da se desi na osnovu moralne filozofije, dok pozitivna ekonomija opisuje i predviđa šta se stvarno dešava u svijetu. Na taj način je Mill „povezao normativne ciljeve sa realističnim analizama“¹. Po-

¹ T.Bucholz (2007). *New Ideas from dead Economists - An Introduction to modern economic thought*, USA, 106

zitivni aspekt nauke (ili „pozitivna nauka“), podrazumijeva „skup sistematiziranog znanja o nečemu što jeste“, dok normativna ili regulativna nauka predstavlja „skup sistematiziranog znanja koje razmatra kriterij šta bi (nešto, prim. autora) trebalo da bude, umijeće ... sistem pravila za postizanje datog cilja“². Upravo, postojanje distinkcije između onoga „što jeste“ i onoga „što bi trebalo biti“ predstavlja novi kvalitet kod izučavanja ekonomskih nauka, uključujući i javne finansije. Između dimenzija finansijskog fenomena postoji uzajamno-posljedični i komplementaran odnos. Obje dimenzije javnih finansija su prisutne u svim fazama procesa finansiranja javnih potreba, pa i u fazi oporezivanja. Kako bi se vrednovali različiti prijedlozi u području poreske politike u sklopu normativnog pristupa javnim finansijama potrebno je formulirati načela kojih bi se trebalo pridržavati prilikom dizajniranja poreskog sistema i definiranja mjera poreske politike. S druge strane, pozitivni pristup podrazumijeva analitički pristup javnim finansijama. Javne finansije u segmentu oporezivanja treba da se bave analizom efekata poreske politike na građane, kompanije i cjelokupnu ekonomiju.

Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske³ (dalje: Zakon) integrira obje dimenzije oporezivanja, normativnu, u smislu propisivanja načela oporezivanja na kojima treba da se temelji poreski sistem u cjelini, i ekonomsku, propisivanjem analitičkih metoda koje bi trebale pomoći fiskalnim vlastima kako bi se osigurala efikasnost i ekonomičnost naplate javnih prihoda i optimalno poresko opterećenje obveznika. Prema Zakonu poreski sistem predstavlja skup svih poreskih i neporeskih davanja koja se plaćaju u RS. Pri tome se poreskim davanjima smatraju sva prisilna, nepovratna davanja za koja poreski obveznik ne ostvaruje direktnu korist ili protivuslugu, a neporeskim davanjima se smatraju davanja za koja obveznik ostvaruje direktnu korist ili protivuslugu. Rad ima za cilj da se propisani set načela oporezivanja analizira u svjetlu postulata finansijske teorije, u smislu koncepta, sadržine i mogućnosti njihove implementacije u poreskoj praksi i politici. Nakon analize ustavnog okvira poreskog sistema u svrhu analize poštivanja načela teorije oporezivanja postavljena su dva kriterija za sistematizaciju načela oporezivanja - kriteriji univerzalnosti primjene i vrste davanja, prema kojima su propisana načela svrstana u opšta, pojedinačna i posebna. U posljednjem dijelu rada date su preporuke za efikasniju primjenu odredaba Zakona.

USTAVNI OKVIRI PORESKOG SISTEMA RS

Republika Srpska (dalje: RS) je prema članu 68 Ustava nadležna da propisuje i osigurava bankarski i poreski sistem. Ustavni okvir nadležnosti iz područja poreza dat je u članu 62, prema kojem su javni prihodi u nadležnosti entiteta i opština/gradova. Ustavom je uspostavljena osnovna struktura poreskog sistema RS koju čine porezi, takse i drugi javni prihodi koji su utvrđeni zakonom. S obzirom na unutrašnje uređenje RS, koje se sastoji iz dva nivoa vlasti, entitetskog i lokalnog, pri čemu lokalni nivo čine opštine i gradovi, poreski sistem je do sada *de facto* bio reguliran mnoštvom propisa, zakona, pravilnika i drugih podzakonskih akata koji su doneseni na nivou entiteta ili entitetske izvršne vlasti, te odluka o davanjima koja su u nadležnosti opština, gradova i komunalnih preduzeća. Po-

² M.Friedman (1970), „Essay in Positive Economics“, *University of Chicago Press* (1953), 3-43. (cit. John Neville Keynes), preuzeto http://doc.cat-v.org/economics/milton_friedman/positive_economics

³ Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske (*Službeni glasnik RS*, br. 62/2017)

red navedenog, postoje i propisi iz sfere indirektnih poreza u čijem kreiranju i donošenju participira i RS u okviru djelovanja Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje Bosne i Hercegovine⁴.

Članom 63 propisana su dva osnovna načela oporezivanja – univerzalnost obaveze plaćanja poreza i ravnomjernost oporezivanja, u smislu oporezivanja prema ekonomskoj snazi obveznika. Radi se o dva načela koja odražavaju osnovna načela na kojima počiva funkcioniranje savremenih poreskih sistema u skladu sa postulatima teorije suvereniteta, savremene teorije opravdavanja poreza, koja posmatra ekonomsku vezu između države i lica pod njenim suverenitetom⁵.

Univerzalnost poreza podrazumijeva da sva lica moraju učestvovati u plaćanju poreza. Ustavna obaveza da su svi građani dužni plaćati poreze prema ekonomskoj snazi predstavlja apstraktnu normu kojom se definiira poreska dužnost, kao zahtjev, koji je upućen nepoznatom građaninu – potencijalnom poreskom obvezniku. U konačnici, univerzalnost oporezivanja predstavlja formalni uslov pravičnosti poreskog sistema.

A. Smith načelo ravnomjernosti smatra prvim kanonom poreskog sistema, budući da su građani dužni da sudjeluju u podmirenju potreba države srazmjerno dohotku koji uživaju pod njezinom zaštitom⁶. A. Wagner oba načela svrstava u grupaciju socijalnopolitičkih načela oporezivanja⁷, dok ih W. Gerloff smatra načelima raspodjele poreskog tereta⁸. Savremena ekonomska misao fokusira se na načelo pravičnosti, kojeg smatra sinonimom načela ravnomjernosti oporezivanja. R. Musgrave smatra pravičnost jednom od šest poželjnih karakteristika poreskog sistema, zahtijevajući da distribucija poreza bude pravična na način da svako treba da plati „fer udio“ poreza⁹. J. Stiglitz načelo pravičnosti poreza smatra jednim od pet osnovnih principa oporezivanja, pri čemu pravičnost poreskog sistema ima dvije dimenzije: osiguranje jednakog poreskog tretmana prema licima istog ili sličnog materijalnog stanja, odnosno progresivno oporezivanje lica sa višim dohocima koji lakše mogu da podnesu poreski teret¹⁰. Načelo ravnomjernosti oporezivanja osigurava vršenje distributivne funkcije države, koja sistemom oporezivanja, oduzimanja dijela dohotka od bogatijeg sloja građana, nastoji da poboljša socijalni položaj siromašnijih slojeva. Stoga, može se zaključiti da je načelo ravnomjernosti materijalna dimenzija pravičnosti oporezivanja. Postoje dva pristupa ostvarenju materijalne dimenzije pravičnosti oporezivanja. Prvi pristup se temelji na primjeni načela koristi (engl. *benefit principle*), a drugi

⁴ Prema Zakonu o sistemu indirektnog oporezivanja Republika Srpska ima dva člana u Upravnom odboru, ministra finansija koji djeluje *ex officio* i stručnjaka kojeg imenuje Vlada RS. Ministar finansija ima pravo veta u slučaju donošenja propisa iz sfere PDV-a i akciza, budući da su nadležnosti za porez na promet (kao preteče PDV-a) i akcize prenesene sa RS na nivo Bosne i Hercegovine u sklopu reforme indirektnog oporezivanja 2005. godine.

⁵ D. Antić (2012). *Finansije i finansijsko pravo*, Banjaluka, 114

⁶ A. Smith (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations*, USA, 676

⁷ A. Wagner (1890). *Finanzwissenschaft*. Leipzig. Reprint: R.A. Musgrave, A.T. Peacock, ed. (1967). *Classics in the Theory of Public Finance*. New York, 11

⁸ D. Popović (1997). *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd, 269

⁹ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave (1984). *Public Finance in Theory and Practice*, 224-225.

¹⁰ J. Stiglitz (2008), *Ekonomija javnog sektora*, Beograd, 465-489.

na primjeni načela sposobnosti plaćanja poreza (engl. *ability-to-pay principle*). S obzirom na tehničku i suštinsku kompleksnost utvrđivanja relacije "porez - korist" opredjeljenje za ekonomsku snagu kao osnovicu oporezivanja nameće se kao jedini održiv način definiranja poreskog objekta¹¹. Ipak, postoje i javni prihodi gdje se može primijeniti i načelo koristi, npr. kod definiranja visine naknada, taksa i ostalih neporeskih prihoda države koje ona ubire od građana za dobra i usluge koje im osigurava zauzvrat. Isto tako, načelo koristi se može uspješno primijeniti i kod koncepta namjenskih poreza koji se koriste za finansiranje određenih rashoda¹².

Analizirajući ustavne odredbe u svjetlu finansijske teorije može se zaključiti da su Ustavom implicitno propisana i dva dodatna načela oporezivanja. Iz ustavne odredbe da Republika i opštine utvrđuju javne prihode u procesu budžetiranja proizilazi uzajamna veza javnih prihoda i rashoda, a time i povezanost načela oporezivanja i načela budžetiranja. Članom 62 utvrđivanje javnih prihoda stavlja se u funkciju pokrivanja rashoda u procesu budžetiranja. Time se indirektno propisuje primjena dva finansijska načela - načela izdašnosti i načela finansijske elastičnosti. Načelo izdašnosti nalaže da porezi i ostali javni prihodi moraju biti dostatni za pokriće planiranih javnih rashoda, dok načelo elastičnosti nalaže da se porezi prilagođavaju promjenama u visini javnih rashoda. U praksi primjena finansijskih načela podrazumijeva koncipiranje poreskog sistema na način da se osigura kontinuirano usklađivanje kretanja javnih prihoda kako bi bili dostatni za finansiranje stalno rastućih javnih rashoda¹³.

OPŠTA NAČELA PORESKOG SISTEMA RS

Prema savremenoj finansijskoj teoriji poreski sistem, da bi bio efikasan, treba da zadovolji set načela oporezivanja, koji, pored finansijskih i socijalno-političkih, obuhvataju i ekonomska i pravno-administrativna načela¹⁴. Zakon je usvojen s ciljem (i) osiguranja optimalnog poreskog opterećenja u RS i (ii) zaštite integriteta poreskih obveznika. Iako su terminološki podvedeni pod ciljeve radi se *de facto* o dva načela oporezivanja – načelu umjerenosti oporezivanja, koje se svrstava u ekonomska načela, i načelu zakonitosti oporezivanja, koje se prema finansijskoj teoriji svrstava u pravno-administrativna načela oporezivanja.

Načelo umjerenosti je jedan od četiri poreska kanona A. Smitha, koji je smatrao da se poreski sistem treba koncipirati na način da plaćanje poreza bude ugodno za obveznika¹⁵. Načelo umjerenosti polazi od zahtjeva da porezi ne smiju biti previsoki. Ispunjenje ovog načela zahtijeva da se prethodno utvrdi visina optimalnog poreskog opterećenja. Optimalno poresko opterećenje obveznika na prvom mjestu ovisi o nivou razvijenosti. Za očekivati je da će razvijene zemlje, čiji građani imaju zantno viši standard života i čiji je prosječni dohodak *per capita* iznad prosjeka regiona ili svjetskog prosjeka, imati veće stope poreza, budući da viši životni standard uključuje i viši nivo socijalne sigurnosti i ostalih socijalnih potreba zaposlenih, nezaposlenih, lica sa posebnim potrebama, djece, žena, starijih,.. što,

¹¹ D.Antić (2012), 203

¹² R.A.Musgrave, P.B. Musgrave, 224-225.

¹³ D.Antić (2012), 89

¹⁴ Ibid., 114

¹⁵ A.Smith, 677

s druge strane, zahtijeva i više sredstava za njihovo finansiranje. Za procjenu optimalnog poreskog opterećenja na makro nivou potrebno je, u skladu sa Lafferovom krivom odnosa poreskih prihoda države i kretanja poreskih stopa, utvrditi apsolutni poreski limit domaćeg proizvoda pri kojem dalje povećanje poreskih stopa ili uvođenje novih poreza ne bi više moglo uvećati poreski prihod države. Prelaz preko tog apsolutnog limita može djelovati krajnje destimulativno prema obveznicima i izazvati snažnu poresku evaziju. Na mikro nivou načelo umjerenosti poreza zahtijeva utvrđivanje relativnog poreskog limita, odnosno visine poreskog opterećenja koje neće dovesti do ugrožavanja poslovanja, povećanja troškova nabavke, smanjenja prodaje, smanjenja investiranja, jačanja poreske evazije i ostalih faktora koji mogu ugroziti konkurentnost privrednih subjekata na tržištu.

Zakonom je precizirano da se poreska i neporeska davanja koja se plaćaju na teritoriji RS mogu uvoditi, ukidati i mijenjati isključivo zakonom. Slično, zbog efekata na naplatu prihoda u vidu poreskih izdataka, propisano je da se i poreski podsticaji, oslobađanja od poreza i umanjenja osnovice ili stope mogu uvoditi, ukidati i mijenjati isključivo zakonom. Navedene odredbe korespondiraju načelu zakonitosti oporezivanja, odnosno drugom kanonu oporezivanja A. Smitha, koji opisuje karakteristike poreske obaveze¹⁶. Poreska obaveza treba biti propisana zakonom u svim svojim elementima, u pogledu rokova plaćanja, vrste poreza, načina ubiranja poreza i visine poreske obaveze. Osim toga, poreska obaveza mora biti tačno utvrđena, da bi se izbjegla arbitrarnost poreskog organa. Musgrave je načelo zakonitosti preformulirao u načelo određenosti, smatrajući da poreski sistemi trebaju omogućiti fer i objektivan pristup poreske uprave i da trebaju biti razumljivi za poreske obveznike¹⁷. Poreski odnos između poreskog povjerioca (države) i poreskog dužnika (fizičkih i pravnih lica) je pravnog karaktera, zasnovan, u prvom redu, na ustavnim odredbama kojima se propisuje poreska vlast države i poreska dužnost građana u apstraktnom smislu, te na odredbama različitih poreskih propisa, kojima se vrši konkretizacija poreskopravnog odnosa. Načelo zakonitosti ima dvije dimenzije: političku i pravnu. Politička dimenzija zakonitosti poreza podrazumijeva osiguranje pravne sigurnosti građana, prava i sloboda, odnosno vladavinu prava u svim segmentima, pa i u području oporezivanja. Pravna dimenzija načela zakonitosti ogleda se u ispunjenju nekoliko zahtjeva. Prvi zahtjev podrazumijeva da samo zakon može biti izvor poreskog prava, dok se drugi zahtjev odnosi na potrebu propisivanja tumačenja poreskih normi¹⁸.

Neki autori zahtjev da porezi budu određeni svrstavaju u poreskotehnička načela oporezivanja, u skladu sa Wagnerovom sistematizacijom načela¹⁹. Određenost poreza zahtijeva da poreski propisi moraju biti napisani jasnim i razumljivim jezikom da bi u potpunosti bili razumljivi obveznicima. Može se zaključiti da je određenost poreskih zakona u funkciji ostvarenja načela transparentnosti oporezivanja. U savremenoj finansijskoj teoriji transparentnost predstavlja osnovno načelo cjelokupnog procesa budžetiranja, dok

¹⁶ A.Smith, 677

¹⁷ Musgrave R.A., Musgrave P.B., 224-225.

¹⁸ D.Popović. (1997), 302-305.

¹⁹ B.Jelčić, O.Lončarić-Horvat, J.Šimović, H.Arbutina, N.Mijatović (2008). *Financijsko pravo i finansijska znanost*. Zagreb, 197-198

ga Stiglitz podvodi pod načelo političke odgovornosti²⁰. Međutim, načela određenosti, a time i transparentnosti, se konstantno ugrožavaju čestim izmjenama poreskih propisa, te donošenjem podzakonskih akata (pravilnika, uredbi, odluka, instrukcija) kojima se preciznije uređuju određena područja oporezivanja. Savremeni trendovi u oporezivanju nalažu objavu svih poreskih propisa, zakonskih i podzakonskih akata na *web* portalima poreskih administracija, sa jasnom naznakom da li je propis na snazi ili je stavljen van snage, te generalnu dostupnost službenih glasila svim građanima bez plaćanja. Na liniji postulata teorije i prakse oporezivanja Zakonom je propisano i načelo transparentnosti oporezivanja. Transparentnost oporezivanja je nužna budući da su sva poreska i neporeska davanja javnopravnog karaktera, koja, u skladu sa finansijskom teorijom, pripadaju javnim prihodima. U skladu sa savremenim trendovima Zakonom je propisana obavezna objava akta u „Službenom glasniku RS“ ili u službenom glasilu jedinice lokalne samouprave, koji sadrži naziv svakog poreskog i neporeskog davanja, njegov iznos, način utvrđivanja obaveze, obveznik i korisnik prihoda. Pored toga obrađivači akata su dužni akte objaviti i na svojim službenim *web* portalima.

POJEDINAČNA NAČELA OPOREZIVANJA

Zakon eksplicitno navodi i pojedinačna načela vezana za uvođenje poreskih i neporeskih davanja. Razlike su napravljene s obzirom na osnovna obilježja poreskih i neporeskih davanja, pri čemu je osnovna karakteristika poreza nepostojanje direktne protivsluge u momentu plaćanja poreza, za razliku od neporeskih davanja kod kojih je relacija između davanja i koristi direktna i uzajamna.

Prema odredbama Zakona svako pojedinačno poresko davanje u RS obavezno mora biti usklađeno sa načelom zakonitosti, srazmjernosti i racionalnosti, dok svako pojedinačno neporesko davanje u RS mora biti obavezno usklađeno sa načelom zakonitosti, ekvivalentnosti i racionalnosti. Zakonodavac daje i pojašnjenja navedenih pojedinačnih načela. Pri tome se još jednom precizira zakonska osnovica za uvođenje, ukidanje ili zamjenu poreskog i neporeskog davanja. Načelo srazmjernosti se određuje na način da se visina svakog poreskog davanja utvrđuje u skladu sa ekonomskom snagom poreskog obveznika. Iz navedenog implicira da se *de facto* radi o razradi ustavnog načela ravnopravnosti oporezivanja.

Načelo ekvivalentnosti svakog pojedinačnog neporeskog davanja znači da visina svakog davanja korespondira vrijednosti javnih dobara ili usluga za koje se plaćaju takse i naknade. Načelo ekvivalentnosti odgovara karakteru neporeskih javnih prihoda, jer svoju teorijsku fundiranost crpi iz teorije ekvivalencije, odnosno „teorije cijene“, koja se temelji na razmjeni davanja („cijene“) za uslugu („korist“). Budući da je jedna od osnovnih karakteristika poreza odsustvo protivnaknade i protivusluge teorija ekvivalencije ne odražava suštinu poreza, već ostalih fiskalnih (dažbinskih) prihoda, u koju se svrstavaju socijalni doprinosi, takse i naknade, kod kojih građani njihovim plaćanjem zauzvrat ostvaruju i određene koristi. Prilikom primjene načela ekvivalentnosti nije uvijek moguće relaciju neporesko davanje – korist svesti na tržišni odnos razmjene između države i građana, u kojem svaka od strana ima slobodnu volju da prihvati ili da ne

²⁰ J.Stiglitz, 465-489.

prihvati razmjenu, kao što je to na tržištu dobara i usluga. Poreski obveznik, jednom kada država utvrdi poresku obavezu, nema slobodu da odbije plaćanje, te država, u krajnjem slučaju, pribjegava prinudnoj naplati. Konačno, postavlja se i pitanje koja je to količina koristi koju građani imaju pravo da dobiju zauzvrat. Tržišni odnos razmjene zahtijeva tačno poznavanje iznosa cijene, ali i količine dobara koji se dobija za cijenu, što je skoro nemoguće utvrditi u slučaju kada se kao korist javlja javni interes ili javna dobra²¹.

Načelo racionalnosti svakog pojedinačnog poreskog i neporeskog davanja znači da troškovi ubiranja tog davanja ne mogu biti veći od visine tog davanja. Može se reći da se u načelu racionalnosti, u smislu Zakona, radi o načelu ekonomičnosti (ili jeftinoće) ubiranja poreskih i neporeskih davanja, koje se svrstava u pravno-administrativna poreska načela. Načelo ekonomičnosti se spominje još u radovima A. Smitha²². U četvrtom kanonu oporezivanja Smith zahtijeva da troškovi razreza i ubiranja poreza budu niski. Slično, Wagner načelo osiguranja najnižih mogućih troškova naplate poreza svrstava u načela poreske administracije²³. Pri tome, spominje i načelo ugodnosti plaćanja poreza iz ugla obveznika. Musgrave smatra ekonomičnost kao jednim od najvažnijih načela u dizajnu poreskih sistema, koje zahtijeva da budu niski i troškovi administriranja od strane poreske uprave i troškovi poštivanja poreskih propisa od strane obveznika²⁴. Stiglitz smatra da jedno od pet načela oporezivanja predstavlja i jednostavnost administriranja poreza, što u osnovi predstavlja zahtjev da ubiranje poreza i sprovođenje poreskih propisa mora biti ekonomično sa aspekta troškova²⁵.

Propisana sadržina načela racionalnosti zahtijeva komparaciju troškova poreske administracije i visine davanja, kako bi se ustanovilo da li postoji pozitivan neto efekat određenih poreskih i neporeskih davanja, odnosno da li je njihovo uvođenje opravdano sa fiskalnog stajališta. Administrativni troškovi oporezivanja se mogu mjeriti na osnovu više pokazatelja. Cjelokupni troškovi mogu se staviti u odnos prema ubranim prihodima u cilju dobijanja pokazatelja koliko je jedinica troškova potrebno angažirati da bi se naplatila jedinica prihoda. Moguće je koristiti i indikator troškova poreske uprave po zaposlenom. Pored sintetičkih indikatora moguće je koristiti i analitičke pokazatelje ekonomičnosti ubiranja po vrstama poreza stavljanjem u odnos ubranih prihoda od određenog poreza i troškova koji se mogu alocirati na aktivnosti u vezi njegovim administriranjem. Međutim, potreban je veliki oprez prilikom tumačenja dobijenih rezultata s obzirom da su određenim vrstama poreza imanentni veći troškovi administriranja nego drugima zbog inherentne kompleksnosti (npr. porez na dohodak), te zbog činjenice da postoji i dio troškova poreskog organa koji se ne mogu alocirati po poreskim oblicima, budući da su zajednički za sve poreske oblike (npr. IT sistem, zajedničke poslovne službe, logistika). Za procjenu ukupnog efekta administriranja porezima bilo bi potrebno procjenjivati i troškove koje imaju obveznici prilikom poštivanja poreskih propisa, kako to nalaže načelo minimizacije troškova plaćanja poreza, kao treće načelo u grupi pravno-administrativnih načela²⁶.

²¹ D.Antić (2012) 445-446

²² A.Smith, 677

²³ A.Wagner, 11.

²⁴ R.A.Musgrave, P.B.Musgrave, 224-225.

²⁵ J.Stiglitz, 465-489.

²⁶ D.Antić (2012), 218

POSEBNA NAČELA PORESKIH DAVANJA

U sklopu smjernica za izradu analize opravdanosti akata kojima se uvodi, mijenja ili ukida neko neporesko davanje Zakon nalaže da je potrebno voditi računa o usklađenosti sa svakim pojedinačnim načelom poreskog sistema, ali i o načelima izdašnosti, konkurentnosti i jednostavnosti. Pri tome se primjena načela izdašnosti treba sagledati u odnosu na broj platilaca i visinu prikupljenih sredstava, načelo konkurentnosti u svjetlu regionalne uporedivosti neporeskih davanja, a načelo jednostavnosti u pogledu uvođenja, mijenjanja ili ukidanja davanja.

Zbog različitih karakteristika taksa i naknada, kao neporeskih davanja, nije moguće na identičan način razmatrati primjenu načela jednostavnosti ubiranja i izdašnosti. U najširem smislu takse i naknade za usluge predstavljaju javne prihode koje uvode vlade centralnog ili lokalnog nivoa za plaćanje različitih usluga koje vladine institucije pružaju građanima u okviru svojih aktivnosti²⁷. Naknade za usluge, u skladu sa standardima OECD-a, uključuju i davanja koja se plaćaju za dozvole za korištenje dobara ili vršenje određenih aktivnosti, kao i naknade za registraciju vlasništva nad imovinom²⁸.

Načelo izdašnosti poreza ne korespondira izdašnosti taksi i naknada iz razloga što neporeska davanja imaju daleko manji udio u poreskim strukturama, pa je time značajnost izdašnosti mnogo manja²⁹. S obzirom da se uvode kao naknada troškova koji nastaju vršenjem radnje javnih organa taksenom obvezniku, a ne kao kompenzacija ukupnih rashoda funkcioniranja državnih institucija, takse nisu u velikoj mjeri izdašan prihod. Drugo, prilikom utvrđivanja visine taksi fiskalne vlasti ne moraju se voditi samo fiskalnim ciljevima. Državni organi prilikom utvrđivanja visine taksi moraju pažljivo utvrditi gornje granice, kako taksu ne bi pretvorili u poresko davanje. Pri tome je potrebno izbalansirati ciljeve uvođenja taksi i moguće negativne posljedice. Naime, visoke takse mogu destimirati korištenje usluga javnog organa. U nekim slučajevima restriktivna taksena politika može biti i opravdana, ukoliko se želi suzbiti neka negativna ponašanja, kao što je npr. parničenje, koja opterećuju rad javnih službi i sudskih organa³⁰. U takvim situacijama takse djeluju preventivno ili čak kao „vaspitna mjera“³¹. Niske takse mogu stimilirati korištenje javnih usluga koje se smatraju društveno-korisnim za razvoj i napredak društva.

Zbog visine osnovice prihodi od naknada u odnosu na takse predstavljaju izdašnije javne prihode. Ipak, potrebno je voditi računa da se i naknade ne pretvore u porez. Naime, razlika između naknade i poreza nije uvijek sasvim jasna. Ono što razlikuje ta dva pojma jeste činjenica da se naknada za usluge može identificirati. Naknade nisu „anonimni izvor prihoda“, jer se uvode za konkretnu uslugu. Određeni korisnik ostvaruje određenu korist ili dobija određenu uslugu za naknadu. Postoje shvatanja da za distinkciju između naknada i poreza treba gledati odnos troškova pružanja usluge i naknade.

²⁷ IBFD. (2005). „International Tax Glossary“. 5th Edition. Amsterdam, 440

²⁸ OECD. (2016). *Interpretative Guide - Revenue Statistics 2016*, Paris, 6.

²⁹ D.Antić (2016). *Poreske strukture unitarnih i složenih država - analitički pristup komparativnom istraživanju poreskih sistema*. Sarajevo, 37

³⁰ D.Popović, (2009). *Poresko pravo*, Beograd, 459

³¹ B.Jelčić, O.Lončarić-Horvat, J.Šimović, H.Arbutina, N.Mijatović (2008), 55.

Prema OECD³² određena naknada za usluge smatraće se porezom ukoliko su zadovoljeni sljedeći kriteriji:

- ukoliko visina naknade uveliko prelazi troškove pružanja usluga;
- u slučaju da platilac naknade nije ujedno i korisnik naknade;
- ukoliko vlada ne osigurava određene usluge kao protivnaknadu za plaćene naknade iako je korisnik usluge ujedno i platilac (npr. naknada za dozvolu za lov ne uključuje pravo da se koristi određena područja u vlasništvu države);
- ukoliko koristi koje se primaju nisu proporcionalne visini pojedinačne plaćene naknade.

Takse se vrlo lako uvode i administriraju. Načelo jednostavnosti taksene tarife podrazumijeva minimum razgraničenja taksene tarife, što u konačnici pojednostavljuje i postupak ubiranja taksi. Za razliku od taksi naknade se uvode s namjerom da korisnik usluge djelimično ili u cijelosti snosi troškove proizvodnje javnog dobra ili pružanja usluge. Uvođenje i administriranje naknada za određene usluge vrlo često proizvodi visoke administrativne troškove, pogotovo u pogledu utvrđivanja visine naknade (ili "cijene" za uslugu) ukoliko je povezano sa utvrđivanjem stvarne cijene koštanja ili tržišnih cijena.

Regionalnu konkurentnost neporeskih davanja nije jednostavno sagledati, čak ni između regija unutar iste zemlje zbog različitih faktora koji determiniraju uvođenje određenih taksi ili naknada, poput ekonomske razvijenosti, razvojnih ciljeva i jaza u regionalnim disparitetima. Pored toga, za horizontalne komparacije neporeskih davanja između zemalja potrebno je uzeti u obzir i fiskalnu strukturu države, broj nivoa vlada i njihove nadležnosti za poreze i izdatke, kao i vertikalnu raspodjelu poreskih prihoda između nivoa vlada i horizontalnu raspodjelu na jurisdikcije u okviru istog nivoa vlade. Naime, često se dešava da se deficiti u raspodjeli poreskih prihoda kompenziraju povećanim neporeskim davanjima. Potrebno je imati u vidu globalni trend fiskalne decentralizacije nadležnosti za izdatke, s jedne strane, i trend poreske centralizacije, s druge strane. Navedeni trendovi na lokalnom nivou povećavaju jaz između visine javnih rashoda i pripadajućih prihoda, tako da pitanje uvođenja lokalnih taksa i naknada, koje su isključivo prihodi lokalnog nivoa vlada, uz oporezivanje imovine, postaje centralno pitanje ostvarenja fiskalne autonomije lokalnih zajednica i realizacije lokalnih razvojnih ciljeva. Konkurencija između jurisdikcija u zadovoljenju potreba građana i privlačenja investitora i pojedinaca sa višim dohocima u određenom stadiju predstavlja kvalitet procesa decentralizacije koji, s jedne strane, pomaže ekonomskom razvoju, a, s druge strane, može osujetiti tendencije za prekomjernom javnom potrošnjom i oporezivanjem. Međutim, konkurentni federalizam vrlo često dovodi do štetne poreske konkurencije snižavanjem poreskih stopa ispod potrebnog nivoa (tzv. "trka do kraja"³³). Ukoliko se jurisdikcije vode politikom „osiromašnja susjeda“³⁴ poreska konkurencija između jurisdikcija može dovesti do isušivanja prihoda iz budžeta, dodatnog osiromašnja već siromašnih jurisdikcija i usporavanja ukupnog ekonomskog rasta³⁵. Politika "siromašnog susjeda" ima stanovite implikacije i na redistributivnu politiku centralne vlade. Niske poreske stope mogu da određene jurisdikcije učine privlačnijima za poslova-

³² OECD. (2016). *Interpretative Guide - Revenue Statistics 2016*, Paris, 7

³³ Engl. "race-to-the-bottom"

³⁴ Engl. „beggar-thy-neighbour“

³⁵ D.Antić (2009). *Makroekonomska stabilnost i fiskalni federalizam u Bosni i Hercegovini*. Mostar, 89

nje i za život, što može imati za posljedicu ozbiljne migracije kompanija i pojedinaca sa višim dohocima u poreski atraktivnija područja. Jedna od osnovnih funkcija centralne vlade je da osigura jednak socijalni tretman jurisdikcija i pojedinaca. Upliv nižih nivoa uprave u redistributivnu politiku centralne vlade može samo još više produbiti postojeće socijalne i ekonomske razlike, jer lokalni nivo ne vodi poresku politiku u kontekstu ciljeva centralne vlade. Da bi to spriječila, centralna vlada bi trebala da se fokusira na monitoring poreske politike nižih nivoa uprave kako bi pravovremeno intervenisala u pravcu zaštite privatnog sektora i tržišta. U slučaju pojave štetne poreske konkurencije ispod prihvatljivog nivoa centralna vlada može intervenirati smanjenjem transfera i grantova, prisiljavajući vlade nižih nivoa uprave da ponovo povećaju stope poreza kako se ne bi ugrozilo izvršenje budžeta. U slučaju neopravdanog povećanja stopa lokalnih poreza intervencije bi se mogle odnositi na utvrđivanje maksimalnog poreskog tereta koji mogu nametnuti niži nivoi uprave. Gledajući u cjelini, lokalna poreska politika “siromašnog susjeda” i kontramjere države u konačnici ne doprinose većoj efikasnosti alokacije resursa³⁶.

Imajući u vidu gornju analizu primjene načela konkurentnosti neporeskih davanja može se zaključiti da više značaja za osiguranje koherentnog i efikasnog poreskog sistema u RS, u cilju osiguranja propulzivnijeg ekonomskog ambijenta za investiranje i poslovanje, ima sagledavanje unutrašnje poreske konkurentnosti poreskih politika lokalnih zajednica, monitoring i koordiniranje politika, te intervencije u slučaju pojave neželjene poreske konkurencije unutar RS, nego regionalna komparacija sa ostalim zemljama u okruženju.

UMJESTO ZAKLJUČKA: IZAZOVI IMPLEMENTACIJE ZAKONA

Zakon o poreskom sistemu RS predstavlja novu kvalitativnu dimenziju kreiranja i vođenja poreske politike u RS. Uobičajeno navođenje načela oporezivanja u ustavima, koje je najčešće deklarativnog karaktera, pretočeno je u obvezujuća pravila kojih se svi nivoi vlasti i obrađivači zakona u RS trebaju pridržavati prilikom uvođenja, mijenjanja ili ukidanja poreskih i neporeskih davanja. Implementacija odredaba Zakona u dijelu normativnog aspekta oporezivanja zahtijeva dodatno preciziranje sadržine načela oporezivanja, metodologije i analitičkih alata za ocjenu usklađenosti poreskih i neporeskih davanja sa propisanim načelima. Međutim, implementacija Zakona ne bi se smjela ograničiti samo na registriranje postojećih poreskih i neporeskih davanja i analize usklađenosti sa načelima u slučaju mijenjanja ili ukidanja postojećih ili uvođenja novih poreskih i neporeskih davanja. Potrebno je i analizirati usklađenost postojećih poreskih i neporeskih davanja sa propisanim načelima oporezivanja, kako bi se otklonile devijacije i unaprijedio poreski sistem. U tom smislu implementacija Zakona predstavlja pravi reformski poduhvat i veliki izazov, imajući u vidu strukturiranost poreskog sistema RS, ne samo u pogledu postojanja mnogobrojnih poreskih i neporeskih davanja u okviru četiri grupe fiskalnih (dažbinskih) prihoda – poreza, socijalnih doprinosa, taksa i naknada, već i zbog broja jedinica javnog sektora u RS i njihove nadležnosti u poreskom sistemu.

Prilikom analize usklađenosti poreskih i neporeskih davanja sa načelima oporezivanja potrebno se uvijek držati holističkog pristupa poreskom sistemu, koji podrazumijeva da postoji međuovisnost komponenti poreskog sistema (poreskih i neporeskih davanja), te da

³⁶ *Ibid.*

se, u konačnici, kvalitet oporezivanja ocjenjuje za ukupan poreski sistem. Budući da između načela oporezivanja postoje konflikti, te da primjena jednog načela na nivou pojedinačnog poreskog ili neporeskog davanja može biti u sukobu sa nekim drugim načelom, nije nužno primijeniti sva načela oporezivanja prilikom determiniranja svakog pojedinog oblika oporezivanja. Poreski sistem u cjelini treba da zadovolji zadata načela, a na nivou određenog poreskog ili neporeskog davanja potrebno je balansiranje ciljeva i načela oporezivanja (*trade-off*). Za neutraliziranje odstupanja dizajna pojedinačnih poreskih ili neporeskih davanja od nekih načela oporezivanja fiskalne vlasti treba da posegnu za različitim korektivima unutar poreskog sistema, ali i fiskalnog sistema (npr. preko budžetskih instrumenata), kako bi se na najbolji način iskoristile prednosti svakog oblika oporezivanja.

LITERATURA:

- Antić Dinka. (2009). *Makroekonomska stabilnost i fiskalni federalizam u Bosni i Hercegovini*. Mostar.
- Antić Dinka. (2012). *Finansije i finansijsko pravo*, Banjaluka.
- Antić Dinka. (2016). *Poreske strukture unitarnih i složenih država - analitički pristup komparativnom istraživanju poreskih sistema*. Sarajevo.
- Bucholz Todd. (2007). *New Ideas from dead Economists - An Introduction to modern economic thought*. USA.
- Friedman Milton. (1970). *Essay in Positive Economics*. Chicago.
- IBFD. (2005). *International Tax Glossary*. Amsterdam.
- Jelčić Božidar, Lončarić-Horvat Olivera, Šimović Jure, Arbutina Hrvoje, Mijatović Nikola. (2008). *Financijsko pravo i finansijska znanost*. Zagreb.
- Musgrave Richard, Musgrave Peggy. (1984). *Public Finance in Theory and Practice*. USA.
- OECD. (2016). *Interpretative Guide - Revenue Statistics 2016*. Paris.
- Popović Dejan. (1997). *Nauka o porezima i poresko pravo*. Beograd.
- Popović Dejan. (2009). *Poresko pravo*. Beograd.
- Smith Adam (ed. Canaan E.), (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations*.
- Stiglitz Joseph. (2008). *Ekonomija javnog sektora*. Beograd.
- Wagner Adolph. (1890). *Finanzwissenschaft*. Leipzig. Reprint: Musgrave, R.A. i Peacock A.T., ed. (1967). *Classics in the Theory of Public Finance*. New York.

Zakonodavstvo:

Ustav Republike Srpske, www.ustavnisud.org

Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 62/2017)

Associate Prof. Dinka Antić Ph.D

Associate Professor, Faculty of Law Sciences, PanEuropean University „Apeiron“ Banja Luka and Head of Department for Macroeconomic Analysis of the Governing Board of the Indirect Taxation Authority of BiH, Banja Luka, e-mail: dinka.s.antic@apeiron-edu.eu

Normative Aspect of the Tax System of Republika Srpska in the Light of Taxation Theory

Summary: In general, the tax system of Republika Srpska is defined by the Constitution of Republika Srpska, and implemented by a large number of tax legislation. Starting from holistic approach for design of tax systems, it is necessary to design a tax system on the basis of taxation principles. The Law on the Tax System in Republika Srpska represents a unique legislation which combines normative and positive aspects of public finances, and in a broader sense, a compilation of normative, regulatory, operational and analytical dimension of public finances in the sphere of tax systems design. Normative aspect is manifested in prescribing and defining general and individual taxation principles, as well as specific principles for determining taxes, while positive aspect relates to prescribing analytical tools for estimation of tax burden in Republika Srpska. An analysis of provisions of the Law in relation to taxation theory has shown a need for precise formulation of essence of the prescribed principles by implementing legislation, in order to enable a consistent application of the Law within Republika Srpska, aiming at efficient and economical collection of public revenues and enabling optimal tax burden of taxpayers.

Key words: tax system, taxation principles.