

ПОРЕСКА КОНКУРЕНЦИЈА – ЈЕДИНА НЕПОЖЕЉНА КОНКУРЕНЦИЈА У ТРЖИШНИМ ЕКОНОМИЈАМА?

Пореска хармонизација постоји када су порески обвезници суочени са сличним или идентичним пореским стопама и пореским основама без обзира на то гдје им је мјесто пребивалишта, потрошње, производње, штедње и улагања¹. Разлози за пореску хармонизацију су вишеструки. Сама egzистенција националних пореских система (креираних према захтјевима националних економија) у окружењу врло разуђених и испреплетених међународних трговачких и финансијских трансакција, говори о томе да ефекти пореске политике далеко прелазе границе поједине земље и да неопходно долази до њихове интерференције. Глобализација је јако повећала мобилност фактора производње, посебно капитала,² али и мобилност међународних компанија. И управо из те конфликтности интереса из убрзаног процеса глобализације и још увијек национално одређених пореских политика произилазе сви најважнији проблеми опорезивања на међународном плану, као што су: *пореска конкуренција, двоструко опорезивање и пореска евазија*. То су управо разлози због којих је глобализација постала толико занимљива и важна за носиоце пореске политике у смислу имплементације пореске хармонизације.

Тренутно, међународне бирократије гурају три велике иницијативе за пореску хармонизацију:³

1. Организација за економску сарадњу и развој започела је 1990-их борбу против пореских јурисдикција тзв. Пореских уточишта не би ли умањила штетне ефекте пореске конкуренције. Интересантно је да се према ОЕЦД дефиницији на списку пореских уточишта налазе и Швајцарска, Велика Британија, САД и Луксембург, мада они нису на мети пријетњи исте организације
2. Уједињене Нације имају приједлог "Финансирању економског развоја" који захтијева оснивање Међународне пореске организације које би се бавило питањем рјешавања међународне пореске конкуренције. УН по мишљењу бројних аутора имају најмање изгледа за успјех по овом питању, с обзиром да бројност чланица и њихово одбијање да се одрекну дијела свог суверенитета.
3. Европска унија, прије свих на челу са државама благостања Њемачком, Шведском и Француском, је велики заступник пореске хармонизације, и администрација из Брисела је на овом пољу имала одређеног успјеха. За земље које се желе прикључити Унији прописан је немали број услова из области хармонизације пореских закона које потенцијалне земље чланице морају имплементирати.

С обзиром да је Европска унија остварила највећи ефекат по питању пореске хармонизације, али и чињенице да су се све постсоцијалистичке земље одредиле ка уласку у Европску унију, у даљем тексту акценат је стављен на усклађивање пореске легислативе у овој међународној организацији.

Стварање јединственог тржишта, што је један од основних циљева формулисаних у Уговору о оснивању Европске уније, треба да буде праћено постепеним усклађивањем економских политика земаља чланица.

¹ Рад је у нешто измјењеној верзији објављен на четрнаестом међународном конгресу рачуновођа и ревизора у Неуму;

² Степен међународне мобилности није исти за све факторе производње. Рад је мање мобилан у односу на капитал, иако су неке категорије људског ресурса постале врло осетљиве на међународни порески третман. Шире у: Раичевић, Б. и Ненадић, Ј., Пореска конкуренција - општи осврт, Економски анали 162, Економски факултет, Београд, 2004.

³ Mišel, D., Економија пореске konkurencije: harmonoizacija ili liberalizacija, Index of Economic Freedom, Hetrige Fondacija, 2004.

Јединствено тржиште подразумева слободно кретање добара, услуга, људи и капитала (четири фундаменталне слободе) у условима постојања конкуренције. Будући да разлике у пореским системима и пореским политикама земаља чланица Европске уније изазивају дискриминације, одређени степен пореске хармонизације постао је функционисања јединственог тржишта.

Процес пореске хармонизације заправо обухвата сегменте хармонизације у домену посредних пореза, у домену елиминисања двоструког опорезивања и хармонизације у домену сарадње пореских служби земаља чланица.

Међутим, пореска хармонизација има и своје недостатке а они су прије свега у вишим пореским стопама и пореском оптерећењу који произлазе из непостојања пореске конкуренције. У ЕУ, како је приказано у доњој табели, постоји континуирани раст учешћа пореских прихода у БДП, а као разлози пораста пореског оптерећења истичу се: старење становништва, јавни дуг и државни интервенционизам.

Tabela 1: СТРУКТУРА ПОРЕСКИХ СИСТЕМА ЗЕМАЉА ЕУ
(Пореско оптерећење, пореска структура и пореске стопе)

	Укупни порези			Индиректни порези		Директни порези		Доприноси за социјално осигурање		Највиша стопа пореза на доходак грађана	Ефективна највиша стопа пореза на добит предузећа	
	у % GDP			у % укупних прихода								
	1995	2001	2002	1995	2002	1995	2002	1995	2002	2004	2004	
EU25	40.5	41.1	40.4	33.6	34.8	31.5	33.1	34.9	32.1	41.7	27.4	
EU15	40.6	41.2	40.5	33.5	34.6	31.5	33.5	34.9	31.9	46.2	31.4	
BE	45.1	46.2	46.6	29.5	29.7	37.9	38.8	32.7	31.4	50.0	34.0	
CZ	39.9	34.3	35.4	34.7	31.3	25.1	26.2	40.2	42.4	32.0	28.0	
DK	49.3	49.9	48.9	34.8	36.1	62.1	60.5	3.1	3.4	47.6	30.0	
DE	40.8	40.8	40.2	30.1	30.5	27.5	27.1	42.4	42.3	45.0	38.3	
EE	:	:	35.2	:	40.1	:	24.4	:	35.5	26.0	26.0	
EL	32.6	37.0	36.2	44.1	40.5	23.8	26.9	32.1	32.5	40.0	35.0	
ES	33.4	35.5	36.2	32.6	33.6	31.3	31.3	36.0	35.2	45.0	35.0	
FR	44.0	45.0	44.2	36.8	35.2	20.6	27.6	42.6	37.2	49.6	35.4	
IE	33.4	30.5	28.6	43.9	43.7	41.1	40.8	15.0	15.5	42.0	12.5	
IT	41.2	42.5	41.7	30.9	35.9	37.4	34.5	31.6	29.5	45.0	37.3	
CY	:	32.7	32.5	:	42.7	:	35.8	:	21.5	30.0	15.0	
LV	37.2	31.8	31.3	40.7	37.7	23.2	29.9	36.1	32.4	25.0	15.0	
LT	28.6	29.1	28.8	43.0	43.5	30.7	26.2	26.4	30.2	33.0	15.0	
LU	42.3	40.7	41.9	31.9	33.4	41.6	39.3	26.5	27.3	38.0	30.4	
HU	:	39.4	38.8	:	39.2	:	26.9	:	33.9	40.0	17.7	
MT	27.7	30.4	31.3	46.0	42.5	31.4	36.1	22.6	21.4	35.0	35.0	
NL	40.6	40.0	39.5	29.3	33.5	31.2	31.3	39.5	35.2	52.0	34.5	
AT	42.3	45.3	44.4	35.9	35.2	28.4	31.6	35.6	33.2	50.0	34.0	
PL	34.3	41.2	39.1	37.5	40.4	33.2	18.7	29.4	40.9	40.0	19.0	
PT	33.6	35.6	36.3	43.5	42.1	26.6	26.9	29.9	30.9	40.0	27.5	
SI	41.3	39.4	39.8	39.5	41.9	17.5	20.2	43.0	37.9	50.0	25.0	
SK	41.5	32.9	33.0	37.7	36.4	27.9	22.6	34.5	41.0	38.0	19.0	
FI	46.0	46.0	45.9	31.0	30.6	38.2	42.9	30.8	26.5	53.0	29.0	
SE	49.5	52.2	50.6	32.8	34.3	40.8	36.8	26.4	28.9	56.0	28.0	
UK	35.4	37.3	35.8	39.9	38.9	42.6	44.2	17.5	16.9	40.0	30.0	

Извор: "Structures of the taxation systems in the EU: 1995-2002", <http://europa.eu.int/comm/eurostat/>

Иницијални документ за реализацију процеса пореске сарадње представља чувени извештај Фискалног и финансиског комитета, на чијем је челу био Фриц Нојмарк, који је објављен почетком 1962.год.

Пореска хармонизација у оквиру Европске заједнице започела је усвајање Римског уговора 1957.год. Члан 90 поменутог уговора забрањује било какву дискриминацију која би дала предност домаћем производу над производима држава чланица, члан 93 директно позива на хармонизацију пореза на промет, акциза и других врста посредних пореза, док члан 94 начелно налаже хармонизацију гдје год је она неопходна да би унутрашње тржиште несметано функционисало.

Пореска хармонизација је до сада била најинтензивнија у области посредних пореза, пореза на додатну вриједност и акциза. Хармонизација посредних пореза је реализована серијом директива, почев од 1967. год, којима су кумулативни свефазни порези на промет у Њемачкој, Италији, Белгији... као и једнофазни порез на промет у малопродаји у Данској и једнофазни порез на промет у трговини на велико који се примјењивао у Великој Британији и Ирској, замијењени јединственим пореским обликом – свефазним нето порезом на промет, односно порезом на додатну вриједност који је већ (на неки начин) постојао у Француској.

У вези са приједлозима за проблеме који су се требали рјешавати како би се процес хармонизације опорезивања, а тиме и процес интеграције националних привреда, што успјешније одвијао, надлежни органи ЕУ донијели су немали број докумената, међу којима се истичу тзв. директиве, од којих за хармонизацију опорезивања промета применом пореза на додатну вриједност (односно стварање «ЕУ модела») као најзначајнију треба истаћи Шесту директиву из 1977. године.⁴ Имплементацијом Шесте директиве из маја 1977.године (ова директива касније је више пута мијењана и дограђивана), омогућено је, да се ускладе сви најважнији елементи законског описа пореског чињеничког стања код пореза на додатну вриједност и то: пореског обвезника, објекта опорезивања, пореске основице, пореских ослобађања, права на порески одбитак, пореске стопе, посебних пореских режима и обавеза пореских обвезника.

Шеста директива, са свим својим каснијим измјенама и допунама, успоставила је скоро у потпуности хармонизовани систем пореза на додатну вриједност који је познат под називом ЕУ модел ПДВ и који као такав постаје услов за приступање Европској унији.

Посебном директивом из 1992. године прописано је да у прелазном периоду општа стопа не смије да буде нижа од 15%, повишене стопе су укинуте, а допуштена је примјена једне или највише двије снижене стопе које не смију да буду ниже од 5% и које могу да се примјењују само на испоруке добара и пружање услуга посебно наведених у анексу. Шаренило стопа пореза на додатну вриједност више је него очигледно. Само три државе имају пореску стопу (Данска, Словачка, и Финска), а девет држава има по три пореске стопе (Пољска, Грчка, Шведска, Италија, Португалија, Шпанија, Француска, Ирска, и Луксембург). Распон стандардне (опште) стопе веома је велики: између 15% (Луксембург, Малта, Кипар) и 25% (Данска, Шведска и Мађарска). Ништа мање нису значајне разлике у висини снижене стопе. У двије државе (Хрватска и Црна Гора) снижене стопе износе од 0% (не треба стопу од 0% мијешати са нултом стопом која за собом повлачи ослобођење с правом на порески добитак, што није случај са стопом од 0%), а највишу снижену стопу имају

⁴ Комисија ЕЕЗ је у јуну 1973. године предложила Вијећу министара нацрт Шесте директиве. Ова директива, којој је циљ био одређивање заједничке пореске основице, прихваћена је у Вијећу министара тек 17. 05. 1977. године. Она је постала основна директива за хармонизацију система директива између чланица. Сасвим је сигурно да усвајање и усавршавање пореза на додатну вредност у земљама чланицама ЕУ означава једну од најзанимљивијих и најзначајнијих иновација у подручју опорезивања током друге половине XX вијека. Истовремено, суочене с економским и политичким значењем који Унија има у Европи и поучене теоретском ефикасношћу и неутралношћу пореза на додатну вриједност, готово све земље у транзицији су током посљедњих деценија одлучиле реформисати свој порески систем у смјеру увођења пореза на додатну вриједност.

Мађарска и Шведска, по 12%. Случај Француске је атипичан јер је под називом „снижене стопе“ у ствари уведена повећана стопа пореза на додату вриједност од 12%.

Упркос шаренилу стопа пореза на додату вриједност, ваља напоменути да нека правила, установљена директивама у погледу висине и броја стопа, полако почињу да се поштују. Ниједна земља нема општу стопу нижу од прописане (15%), ниједна држава нема више од двије снижене стопе, а снижена стопа је у већини земаља једнака, или већа од 5% (постоји само пет изузетака: Лусембург, Ирска, Шпанија, Италија и Грчка).

За разлику од пореза на додату вриједност, хармонизацијом акциза се отпочело нешто касније, тек пошто је јединствено тржиште почело да функционише. Заједнички систем акциза ступио је на снагу 1. јануара 1993. године и односио се на селективне порезе на нафтине деривате, дуванске преређевине и алкохолна пића. Земље чланице могу да уводе акцизе и на друге производе, под условом да то не ремети прекогранични промет тих производа и да не повећава административне процедуре и трошкове. Директиве Европске уније у домену акциза обухватају дефинисање акцизних производа, одређивање пореске основице, одређивање порских ослобођења, прописивање минималних пореских стопа, уз дискреционо право земаља чланица да могу уводити и сопствене стопе и режим акцизних складишта. Из табеле бр.2 видљиво је, да без обзира на усаглашеност висине акциза по појединим производима, постоји велика разноликост између држава чланица у погледу трошкова.

Табела 2: Акцизе у земљама ЕУ

	Учешће акциза		Висина акциза у €				
	у % GDP	у % укупних прихода	Кутија цигарета	Пиво (договорено макс. 748 €/Хл)	Вино (договорено макс. 0 €/Хл)	40% алкохол. пића 0,75л (договорено макс. 550 €/Хл)	Безоловни бензин (договорено макс. 278 €/1.000л)
EU15	3,8	9,2	2,5	0,1	0,8	6,2	0,5
BE	2,4	5,2	2	0,02	0,47	4,98	0,49
DK	5,6	11	3,29	0,62	0,95	11	0,54
DE	2,8	7,3	2,29	0	0,01	3,91	0,62
EL	4,4	11,9	1,8	0,01	0	2,72	0,32
ES	2,8	7,9	1,33	0	0	2,22	0,43
FR	2,9	6,4	2,71	0,03	0,03	4,35	0,57
IT	3,5	8	1,54	0,01	0	4,51	0,61
LU	5	12	1,41	9,91	0	3,12	0,37
NL	3,5	8,3	2,07	0,25	0,59	4,5	0,61
AT	2,7	6,2	1,96	0,02	0	3	0,41
SE	3,5	6,8	2,7	0,15	2,26	15,45	0,48
FI	4,7	10,1	3,03	0,29	2,35	15,14	0,56
PT	4,6	13,5	1,51	0,17	0	2,51	0,51
IE	4,5	13,8	3,97	0,19	2,73	8,29	0,51
UK	3,6	10	5,6	0,19	2,5	2,72	0,79

Извор: Knosen, S., Tax Policy in the EU: a review of issues and options, FinanzArchiv, p. 502, 2001

Од осталих посредних пореза, покушај хармонизовња режима опорезивања били су подвргнути још промет енергената, моторних возила и увећања капитала. Акцизе се плаћају само на нафтине деривате. Почев од 2003. године предузимају се активности како би се акцизама опорезовали и остали енергенти као што су угаљ, природни гас и струја тако што би се и на њих проширио систем минералних стопа акциза који важи за нафтне деривате.

Опорезивање моторних возила је у годинама на размеђу вијекова скренуло озбиљну пажњу, будући да је уочен веома различит порески третман возила приликом куповине, али и приликом редовних годишњих регистрација.

Уочени су опречни ставови земаља које су произвођачи и оних које то нису те због тога значајан сегмент унутрашњег европског тржишта доживљава озбиљне поремећаје и дистрозије. Усвојено је неколико директива којима је циљ да се уочене дистрозије смање, па и да се неутралишу.

Усвојене су и директиве које се односе на уједначавање такси које се плаћају на увећање капитала по разним основама, како би се обзбиједило слободно кретање капитала између земаља чланица. Директивама је одређена стопа ове таксе у износу од 1% али се може пружити и олакшица у виду смањења наведене таксе на 0.5%.

Хармонизација непосредних пореза била је предмет пажње одмах по усвајању Римског уговора, али порези на имовину нису били предмет разматрања, будући да, због необилне основице, не ремете функционисање јединственог тржишта, нити стварају дисторзију. Такође и од хармонизације у домену пореза на доходак физичких лица одмах одустало, а напори су усмјерени на усклађивање опорезивања правних лица. Међутим независно од планских одлука из Брисела, пореским реформама у земљама ЕУ долази до уједначавања система опорезивања дохотка грађана и то смањивањем броја пореских разреда и снижавањем највиших стопа пореза на доходак. Резултати снижења пореских стопа те смањења броја пореских разреда код пореза на доходак грађана у ЕУ приказани су у наредној табели.

Табела 3: Стопе пореза на доходак у ЕУ

	Највиша стопа	Број разреда		Највиша стопа	Број разреда
BE	55	6	NL		
DK	30		AT	50	5
DE	48,5	4	SE	25	3
EL	40	5	FI	36	5
ES	48	6	PT	40	6
FR	52,75	7	IE	42	2
IT	45	4	UK	40	3
LU	38	17	EU15	43,4	5,6

Извор: European Tax Book, IBFD, Amsterdam, 2002

У домену хармонизације опорезивања добити правних лица ставови су били сучељени између потребе да се успостави „централизована европска политика опорезивања компанија“ која би требало да уравнотежи захтјев за одржавањем националног фискалног суверенитета, с једне стране, и захтјева за елиминисање дискриминације, пореске евазије, штетне пореске конкуренције и економског двоструког опорезивања, с друге стране.

Покушаји да се порези на добит предузећа хармонизују, своје исходиште налазе још у Нојмарковом извештају из 1962. године који садржи приједлог да се у пореске системе свих земаља чланица уведе систем двојних стопа као метод пореске интеграције ради смањивања економског двоструког опорезивања.⁵

Посљедица нечињења на плану хармонизације непосредних пореза у скоро трдесетогодишњем периоду довела је до тзв. Рудинговог извјештаја 1992. године, који садржи заокружен приједлог хармонизације непосредних пореза (порез на добит предузећа), износећи читав низ приједлога (укидање пореза по одбитку на дивиденде које филијала исплаћује матичној компанији, није се определио ни за једну методу) за елиминацију двоструког правног опорезивања, али је преовлађујуће мишљење да је једнотавнија метода изузимања. Предложене су минимална и максимална стопа пореза на добит предузећа,

⁵ Раичевић, Б., *Фискална економија*, Зборник радова, Центар за издавачку делатност, Београд, 2004, стр. 145

увођење заједничких правила за амортизацију основних средстава, уједначавање пореског третмана гудвила и сачињен је други Рудингов извештај 2001.године.Констатовао је да је потреба за реформом пореза на добит предузећа још већа, будући да је створено унутрашње тржиште,успостављена монетарна унија, значајно су повећане међуграничне пословне активности на територији Европе, а ефективне пореске стопе осјетно се разликују. Из табеле бр. 5 видљиво је да међу чланицама ЕУ 15 чланица има знатно мање одступања у висини пореских стопа, за разлику од новопримљених чланица и приказаних земаља у транзицији. Такође, видљиво је да је просјек стопе пореза на добит знатно нижи у земљама које су тек примљене у ЕУ, а најнижи у транзиционим земљама, што се објашњава постојањем пореске конкуренције, односно непостојањем пореске хармонизације.

Табела 4.: Стопе пореза на добит у неким земљама у транзицији и чланицама ЕУ (15+12)

Западни Балкан ¹ (1)	Стопа пореза на добит	Земље чланице ЕУ ² (15) (2)	Општа стопа топа пореза на добит	10 +2 нових чланица ЕУ ³ (3)	Општа стопа пореза на добит
Албанија	25%	Аустрија	34%	Чешка Република	28%
Македонија	15%	Белгија	39%	Естонија	26%
Хрватска	20%	В. Британија	30%	Мађарска	16%
Србија ⁴	10%	Данска	30%	Латвија	15%
Црна Гора	20% (max.)	Финска	29%	Литванија	15%
БиХ		Француска	33%	Пољска	19%
Реп. Српска ⁵	10%	Њемачка	25%	Словачка Република	19%
Федерација БиХ	30%	Грчка	37,5%	Словенија	25%
Просјек колоне (1) 18%		Италија	36%	Кипар	15%
		Ирска	16%	Малта	35%
		Луксембург	22%	Бугарска	23,5%
		Холандија	34,5%	Румунија	25%
				Просјек колоне (3)	21,3%
		Португалија	30%	Просек ЕУ (25)	25,95%
		Шпанија	35%		
		Шведска	28%		
		Пројсек колоне (2)	30,6%		

Извори:

¹За земље у транзицији, уколико није другачије назначено: *Tax System in Transition*, World Bank Policy Research Paper No. 2947, World Bank, January 2003, стр.25

²Преузето из: Ненадић, Ј., *Опорезивање добити правних лица у земљама сукцесорима СФРЈ*, Магистарски рад, Правни факултет, Београд, 2004, стр.207).

³*The EU Accession States Tax Memo*, IBFD, 2004, стр.555

⁴Закон о порезу на добит предузећа Републике Србије, доступан је на официјелном сајту Министарства финансија Републике Србије [http:// www.mfin.sr.gov.yu](http://www.mfin.sr.gov.yu) .члан 39.

⁵Закон о порезу на добит, «Службени гласник Републике Српске» број 51/01, члан 24, стр. 103.

Иако је Европска економска заједница већ непосредно по њеном успостављању започела активности на хармонизацији пореза на промет, те иако су на том плану постигнути одређени резултати, данас у Европској унији егзистира 27, у већој или мањој мери различитих и аутономних, пореских ситема.

Европска унија и даље у сфери опорезивања добити предузећа има два циља: да спријечи штетну пореску конкуренцију између земаља чланица и да подржи принцип слободног кретања капитала. Ни једноставнији захтјеви, ни јаче артикулисано супростављање појединих земаља чланица реализацији два наведена циља. У домену елиминисања двоструког опорезивања напори су усмјерени у два правца. Најприје, усвојена је Директива 2003/49/ЕЗ о опорезивању камата и ауторских накнада исплаћених у односима између повезаних предузећа која се налазе у различитим земљама – чланицама. Овом директивом укида се порез по одбитку на наведене двије врсте прихода како би се елиминисало двоструко економско опорезивање. Друго, донијета је Директива 2003/48/ЕЗ о опорезивању прихода од штедње у облику камате. Циљ ове директиве је да омогући да приход од штедње, који је у форми камате исплаћен у једној земљи чланици Европске уније, а који је резидент друге земље чланице, буде подвргнут ефективном опорезивању према закону који важи у земљи чији је резидент прималац наведеног прихода. Ова директива треба да почне да се примјењује од 1. јануара 2005. године и претпоставља сарадњу пореских служби земаља - чланица Европске уније (размјена информација о исплаћеним приходима по основу штедње).

Коначно, хармонизација у домену пореске сарадње земаља чланица започета је још 1977. године доношењем Директиве 77/799/ЕЗ о узајамној помоћи надлежних пореских органа земаља чланица у области непосредног опорезивања.

Ова директива је посебно апострофирала потребу сарадње код утврђивања пореза на имовину и пореза на доходак. Директива је допуњена већ 1979. године, тако да је обухватила и порез на додату вриједност. Разлог за проширивање директиве није само у чињеници да је порез на додату вредност прихваћен као општи порез, већ и у чињеници да значајан дио сопствених прихода Европске уније потиче од пореза на додату вриједност. Нешто касније (1992. године) ова је директива проширена и на акцизе.

Скоро полувијековно постојање Европске уније избацило је на површину сву озбиљност питања хармонизације пореских система и пореских политика земаља - чланица Уније које су иначе и даље веома различите, посебно у политичком и економском смислу. У овом тренутку чини се да би се једино порез на додату вриједност могао окарактерисати као „европски порез“. Уређивање непосредних пореза, то је ипак неподијељено мишљење, треба у највећој мјери да буде препуштено земљама – чланицама,⁷ уз постојање и поштовање одређених правила о порески релевантним питањима.

Вријеме које предстоји, стога, треба да буде обиљежено снажнијим потезима и на терену непосредног опорезивања како би оно што потпуније одговорило изазовима које намеће обезбјеђивање „четири слободе“ и захтјевима које у том контексту поставља пракса Европског суда правде.

⁷ Ибид., Раичевић

Усаглашавање пореских система транзиционих економија са пореским системима ЕУ

Постоји прилично увријежено мишљење да су многе земље у транзицији процес пореских реформи отпочеле без јасног циља (или јасних циљева) који се њима требају остварити и кохерентне стратегије остварења тих циљева; да је то био, сликовито речено, "излет без јасног циља и путоказа."⁸ Свој узор у дизајнирању нових пореских система, а што је сасвим и природно, земље у транзицији тражиле су у пореским системима развијених тржишних земаља. Разлози што је при провођењу пореских реформи било лутања, несналажења, колебања, па и промашаја, налазе се углавном у чињеници у којој су мери транзиционе земље водиле рачуна о својим специфичним условима и тешком привредном наслеђу при спровођењу реформи. Будући да је већина бивших социјалистичких земаља током транзиционог периода усмјерена на што скорије повезивање с ЕУ, њихов узор су првенствено били порески системи у земљама те европске асоцијације. То значи да су у пореске системе транзиционих земаља уграђена три, односно четири, најважнија носива елемента: синтетички порез на доходак грађана, порез на добит предузећа и порез на промет, углавном у облику пореза на додатну вриједност, те порези и доприноси на плате и из плата. Ти порески елементи и промена њиховог приходног значаја за групе земаља у транзицији приказани су у табели бр.4.

У обликовању својих пореских система, земље у транзицији су се водиле трендовима најновијих пореских реформи у ЕУ тј. тежиле су што вишем проширењу пореских основица, смањењу граничних пореских стопа, свођењу изузећа и олакшица на подношљиву мјеру итд. Па ипак, мора се признати да је у пореским системима транзиционих земаља још увијек остало много дисторзивних елемената, прије свега због немогућности да се у датим привредним и социјалним условима изборе са притисцима разних интересних и социјалних група. Наравно, ситуација у том погледу битно се разликује од једне до друге транзиционе земље.

Што се тиче пореских стопа, код најважнијих пореских облика у већини транзиционих земаља, оне су утврђене на релативно прихватљивом нивоу. С обзиром на велике трошкове транзиције, посебно условљене високим социјалним трансферима и трошковима изградње основне привредне инфраструктуре, могло би се очекивати да оне буду и веће. Заправо, пад привредне активности условљен самом транзицијом, уз овакве пореске стопе, те висок проценат пореске евазије, довео је током 90-их година до знатних буџетских дефицита и привредне нестабилности у многим транзиционим земљама.⁹

Аналитичари привредних и финансијских кретања у земљама у транзицији углавном се слажу: прво, у смислу давања пореских концесија страним инвеститорима у виду нижих стопа при опорезивању профита, било да је пореска конкуренција не само неефикасна него чак и штетна и друго, да су остале неискоришћене увозне дажбине и порез на капиталну добит као могуће транзиционе мере ради олакшања фискалне кризе.¹⁰

Досадашње искуство из процеса транзиције показало је да су све земље у транзицији имале стални проблем буџетског дефицита, не само на почетку, већ и током овог процеса. Са реформама настају нови изазови у управљању привредом, укључујући и буџетски дефицит. Једино уравнотежена фискална политика може да одоли утицају притисака расхода и смањи ризик од поврата поремећаја у домену привредних кретања. Примарна одговорност земље је да на унутрашњем плану нађе одговарајуће решење на те изазове.¹¹

⁸ Шире у: McLuree, E., *Tax Policy in Central Europe*, International Centre for Economic Growth, San Francisco, 1995.

⁹ Вид: *Central and Eastern Europe Quick Tax Guide*, Deloitte Touche International, 1996.

¹⁰ Шире у: Tanzi, V., *Fiscal Policies in Economies in Transition*, IMF, 1992.

¹¹ Нека искуства, нпр. Бугарска и Румунија, показују да су земље, које нису успјеле да ограниче буџетски дефицит у одговарајућем степену, имале слабији просперитет раста. Шире у: *World Economic Outlook*, IMF, мај 1998.

Табела 5.: Основни фискални индикатори (у % од GDP-а)

Удјели укупних јавних прихода и расхода	Бюџетски суфицит/дефицит	
	1998	2003
СЕ просјек	38.2	37.5
Чешка Република	36.1	38.5
Естонија	37.7	38.5
Мађарска	44.2	39.5
Латвија	39.5	33.7
Литванија	31.6	28.2
Пољска	39.5	37.9
Словачка	36.8	37.4
Словенија	40.3	46.2
СЕ просек	н.п.	36.6
Албанија	22.5	22.0
БиХ	56.7	46.1
Бугарска	38.0	37.9
Хрватска	45.6	44.2
Македонија	33.3	33.1
Румунија	27.9	30.0
СиЦГ	н.п.	42.6
CIS просек	25.7	28.0
Јерменија	20.7	17.8
Азербејџан	19.6	27.7
Бјелорусија	44.4	44.1
Грузија	13.7	16.4
Казахстан	18.0	23.0
Киргистан	24.4	22.2
Молдавија	33.1	30.4
Русија	34.3	36.6
Таџикистан	11.2	17.2
Туркменистан	22.0	24.5
Украјина	35.6	36.7
Узбекистан	31.1	39.3

Извор: Transition Report 2004, EBRD, London, 2005, стр.31

Удјели јавних расхода GDP-у транзиционих земаља у периоду од 1998. до 2003. године нису доживјели битније смањење након започетих структурних промјена. Упркос покушајима да се смање субвенције и дотадашње олакшице, с временом ипак расте распон социјалних давања, посебно у оквиру пензијског система. Ни увођењем контроле над кретањем државних издатака није много постигнуто. У свјетским размјерама, те земље и даље имају изразито висок удио укупних јавних издатака у GDP -у (50% и више), што је много више од осталих земаља сличног нивоа GDP -а по становнику.¹²

Високи јавни издаци у правилу подразумевају и високе стопе опорезивања, што у већини транзиционих земаља поскупљује рад и додатно подстиче рад у сивој економији, што има за посљедицу повећање стопе незапослености, а високи социјални издаци доводе до пада укупне националне штедње. Упркос високим укупним државним издацима, удео инвестиција у тим издацима и даље је прилично низак код већине транзиционих земаља. Чињеница је да је знатан дио издатака за инвестиције у тим земљама изван буџета, тј. на рачунима великих јавних предузећа, што отежава компарацију с другим земљама.

Зависно од традиције, од нивоа развијености, политичке климе и сл. темпо остваривања пореских реформи у земљама у транзицији је различит. Неке развијеније транзиционе земље, земље с дужом пореском традицијом и бољом пореском администрацијом, биле су у стању да у краћем року остваре већу компатибилност својих

¹² Види у: Transition Report 2004, EBRD, London, 2005, стр.42-43

пореских система са пореским системима развијених тржишних привреда. С друге стране, један број транзиционих земаља још увијек је у процјепу између затеченог стања и могућности да се проведу радикалније промјене у наслијеђеној пореској структури. У тим земљама често се догађа и то да се у настојањима за што бржим променама у пореском систему предлажу рјешења која су у датим околностима објективно неизводљива. Радикализам те врсте у сваком је случају штетан. Амбиције у остваривању сваке промјене, па и на подручју пореског система, морају бити реалне. У цјелини, земље у транзицији учиниле су много у модернизацији својих пореских структура и њиховом прилагођавању захтјевима тржишне привреде. Наравно, резултати нису исти у свим земљама.

Међутим, пред свим тим земљама остаје још много тога, што значи неопходно откидање од прошлости, као и савладавање свих оних нових проблема и изазова које саме по себи намеће глобализација свјетске привреде.

Компоновање пожељне пореске структуре

И приликом компоновања пожељне пореске структуре, земље у транзицији које су кренуле путевима реформе, морале су слиједити савремене тенденције у развоју пореске структуре у ЕУ, одређујући се, неке мање а неке више, за рјешења која одговарају властитим могућностима и потребама поједине земље. При томе се увијек мора имати у виду да су у прелазном периоду неизбежна и прелазна рјешења, и у погледу уређивања појединих пореских облика (и у погледу успостављања релевантних односа у пореској структури).

Став о потреби да земље у транзицији преузму водеће пореске облике и начела на којима су они обликовани у развијеним земљама је недвосмислен и довољно образложен. Ствари су битно другачије са аспекта назнака тенденција могућег развоја темељних односа у пореској структури у земљама у транзицији. Непознанице с тим у вези условљене су неизвјесношћу у погледу темпа и правца спровођења реформи, достигнутим степеном развоја и карактеристикама привредне структуре, уређењем земаља и сл.

Приликом компоновања пореске структуре никако се не смију заборавити и ставови ММФ-а, који су, у крајњем, у многим земљама у транзицији и предсудни када се расправља о пореској структури. Фонд се углавном обазире на ниво и структуру пореза. Посматрајући ниво пореза утврђује има ли држава довољно финансијских средстава за одржавање високог нивоа јавних инвестиција, одржава ли одговарајући ниво потрошње за пословање и одржавање повезано с постојећом инфраструктуром, издваја ли одговарајуће издатке за стварање и одржавање људског капитала и је ли способна опслуживати свој дуг. Низак ниво пореза смањиваће способност државе да све то одржи, али ни висок ниво ништа не гарантује. Дио пореских прихода, наиме, може се усмјеравати у војне сврхе, у повећање плата у јавном сектору, субвенције и сл. Истраживања у оквиру Фонда не указују да постоји нека чврста веза између улагања у јавни сектор и привредног раста. Само повећање инвестиција, без осигурања веће продуктивности, стога ће вјероватно дати разочаравајуће резултате.

Из практичних поступака ММФ-а у конкретним ситуацијама могуће је закључити о његовом односу према појединим врстама пореза:¹³

1. Како царинске баријере на извоз утичу негативно на девизну зараду, а увозне ометају повећање ефикасности треба их, када је год то могуће, замјењивати другим пореским облицима.
2. ММФ препоручује, а често и помаже, увођење пореза на додатну вриједност. Фонд фаворизује порез на додатну вриједност са једном стопом, примијењен на што је

¹³ Хрустић, Х., Привреде у транзицији и ставови ММФ-а и Светске банке, *Економска политика* 2392/98, Београд, стр. 36

могуће ширу пореску основу, укључујући увоз, искључујући извоз. Такав порез, по мишљењу Фонда, може прикупити пуно прихода с релативно кратким заостацима у наплати и с ниским стопама. На једној стопи и широкој основици инсистира се ради практичности. Повећање броја стопа, по мишљењу Фонда, отежало би администрирање а не би значајно допринијело праведности.

3. Порези на доходак зависе од економске развијености земље. Што је земља већа и њихов значај је већи. ММФ не препоручује највишу граничну стопу, вишу од 40%, док највише стопе треба да се примјењују на дестороструки доходак по становнику. Фонд препоручује што мањи број стопа (не више од пет), примјену опорезивања по одбитку, укидање већине одбитака, паушално опорезивање тамо гдје је тешко одредити доходак.
4. При опорезивању предузећа препоручује се стопа од 30 до 40%, те напуштање пореских подстицаја и одбитака.

Иако и ММФ и Свјетска банка тврде да фискалну политику препуштају земљама – чланицама у њихово понашање редовно спадају притисци на смањивање фискалних дефицита. А управо покушаји смањења дефицита земље наводе на краткорочне, *ad-hoc* мјере које Фонд и Банка потом критикују. Полазећи од закључака неких истраживања који показују да постоји чврста веза између улагања у јавни сектор и привредног раста, Фонд најчешће препоручује низак фискални дефицит, бољу алокацију средстава и ниску стопу инфлације. Поред тога, чини се да је популарније пропорционално од прогресивног опорезивања и ширење пореске основице у постизању веће ефикасности у опорезивању.

Све у свему, Фонд је за административно једноставније порезе, што је наравно добро, али је тиме занемарена редистрибутивна улога пореза, односно принцип праведности у опорезивању.

Ипак, и програми прилагођавања Свјетске банке све више укључују и елементе пореске реформе. Основни циљеви су: стварање прихода, ефикасност, праведност, узимајући у обзир административна ограничења.¹⁴

Пожељне промјене подразумевају:

- 1) прелазак са опорезивања производње на опорезивање потрошње (порез на додату вриједност и акцизе на неколико луксузних производа како би се постигла већа праведност),
- 2) ширење основице пореза на доходак тако да обухвати доходак из свих извора с највишом граничном стопом знатно нижом него у развијеним земљама и са што мањим бројем изузећа и стопа,
- 3) поједностављење и рационализација опорезивања добити (мали број стопа, релативно ниска ефективна стопа, неутралност у односу на сектор, средства и начин инвестирања),
- 4) узимање у обзир инфлације код опорезивања дохотка и добити,
- 5) смањење и поједностављење царина (ад валорем царине којима је сврха заштита, а не прикупљање прихода, акцизе умјесто царина на луксузна добра), и
- 6) свеукупно побољшање пореске администрације.

Стога је и за Свјетску банку тешко рећи да се не мијеша и не утиче на пореске реформе земаља чланица. Посматрајући пореске реформе осамдесетих, неки аутори¹⁵, запажају да су због великих и неодрживих фискалних дефицита земље у развоју биле присиљене да угрозе темељне реформе краткорочним мјерама (повећање акциза и царина

¹⁴ Khalilzadeh – Shirazi, J.- Shah, A., *Tax Policy in Developing Countries: a World Bank Symposium*, Washington: World Bank, 1987.

¹⁵ Ибид.

због релативне лакоће у администрирању тих пореза), а такве «ad-hoc» промјене додатно компликују структуру пореза. Земљама у транзицији тешко је одржавати чак и дотадашњи удио пореза у БДП-у, па морају често мијењати пореске стопе и основице како би порески приходи сустижали раст БДП-а.

Мађарска је предњачила у промјенама пореског система отпочињањем процеса реформе још средином 80-их. Порез на додату вриједност заједно са акцизама је уведен још 1988. године, а порез на доходак грађана и порез на добити предузећа 1992. године по методологији тржишно развијених западних земаља.

Пољска је започела процес пореске реформе још 1986. године. Прва промјена је извршена у опорезивању дохотка корпорације 1989. године по методологији развијених земаља тржишне привреде. Сљедеће промјене су биле увођење синтетичког пореза на доходак грађана 1992. године и пореза на додату вриједност и акциза 1993. године.

У Југославији, у Републици Србији порез на добит корпорација/предузећа и синтетички пореза на доходак грађана су уведени крајем 1991, а у Републици Црној Гори почетком 1992. У Републици Србији уведен је порез на додату вредност 1. јануара 2005. године и то са диференцираном стопом 18 и 8%, док се исти још од 2003. примјењује у Црној Гори са једном стопом од 17%. У Босни и Херцеговини прихваћен је Закон о порезу на додату вриједност са само једном стопом –17%. Република Српска је још 2001. године почела да примјењује синтетички порез на доходак, док се у Федерацији Босне и Херцеговине још увијек примјењује цедуларно опорезивање дохотка. У Хрватској је нови порески систем настао 1994. године увођењем глобалног пореза на доходак грађана са највишом стопом од 35% и пореском прогресијом од пет пореских разреда, те порезом на добит чија је стопа износила 35% а потом снижена на 20%. Недуго потом уведен је и порез на додату вриједност са јединственом пореском стопом од 22%. Македонија је у постепене реформе пореског система кренула још 1994. године.¹⁶ У Македонији је једну од највећих новина са запаженим ефектима у пореском систему представљало увођење пореза на додату вриједност у 2000. години.

Стопе према којима се обрачунава и наплаћује пореза на додату вредност износе: 19% (општа стопа) и 5 % (нижа стопа). Према анализама Комитета за имплементацију пореза на додату вриједност у Македонији је обезбијеђено 40% више од планираних прихода од увођења пореза на додату вриједност, док је пораст општег ниво цијена био незнатан и износио свега 0,4% на годишњем нивоу.¹⁷ У Словенији, осим уведеног пореза на доходак корпорација и синтетичког пореза на доходак грађана, уведен је 1999. године и порез на додату вриједност са двије стопе нижом од 8% и општом од 19%. Каснијим измјенама Закона о порезу на додату вриједност утврђене су нешто више пореске стопе (8,5% и 20%).¹⁸ У Русији и другим чланицама Заједнице независних држава, у Бугарској и Румунији, процес пореске реформе се у почетку одвијао веома споро. Почевши од 1989. године предузимани су извјесни кораци у свим облицима опорезивања. До 1992. године, Русија је успјела да уведе порез на доходак корпорација, порез на доходак грађана и порез на додату вриједност. У Румунији су порез на добит предузећа, синтетички порез на доходак грађана и порез на додату вредност уведени 1993. године. У Бугарској су 1993. године уведени порез на добит предузећа, порез на доходак грађана и порез на додату вриједност. Земље бившег СССР-а, такође су листом пратиле смјернице ММФ-а и проводиле радикалне реформе својих пореских система, како је то приказано у наредној табели.

¹⁶ Витанова, Г., *Порез на додату вриједност*, Финрар, Б. Лука, 2001.

¹⁷ Ибид.стр. 25

¹⁸ Хрустић, Х., *Порез на додату вредност у Словенији, Привредни преглед*, 12112, Београд, 2001

Табела 6: КРАТАК САДРЖАЈ ПОРЕСКИХ РЕФОРМИ У БАЛТИЧКИМ ЗЕМЉАМА И ОСТАЛИМ ЗЕМАЉА БИВШЕГ СОВЈЕТСКОГ САВЕЗА

	ПОРЕЗ НА ЛИЧНИ ДОХОДАК	ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРЕДУЗЕЋА	ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРИЈЕДНОСТ
ЈЕРМЕНИЈА	1992: порески разреди и стопе уједињени са порезом на добит предузећа 1998: нови закон пореза на лични доходак, три стопе од 15%, 25%, 30% установљен праг ослобађања пореза на добит 2001: пореска основица проширена укључујући каматну добит, два разреда са највишом стопом 20%.	1992: 4 стопе: 12%, 18%, 25%, 30%, много изузећа и иницијатива за стране инвеститоре 1994: велики број изузећа је смањен 1998: нови закон пореза на добит предузећа, двије стопе од 15% и 25%. 2001: стопе пореза на добит предузећа замијењене јединственом стопом од 20%.	1992: представљен са 28% са изузећима за поједину основну храну 1993: стопа смањена на 20%, додата изузећа 1994-1995: Нека изузећа отклоњена, укључени у рачуноводство настанка пословног догађаја 1997: нови закон, према коме је ПДВ прикупљен од увоза и све трговинско опорезивање на принципу одредишта 2001: нека изузимања су укинута, порески праг се повећао.
АЗЕРБЕЈДЖАН	1992: 6 граничних стопа од 12% до 55% 2000: 4 пореска разреда, гранична стопа смањена на 35%	1992: 3 стопе од 25%, 30% и 35% релативно мало изузећа 1996: помјера се према потпуном одбијању зарада од пореске основице 2000: стопа смањена до 27%	1992: представљен на 28% са великим бројем изузимања закон основних намирница 1993: стопа смањена до 20% 1995: елиминисано неколико изузимања 1996: већина изузимања на храну је отклоњено 1998: стопа смањена до 18%
ЕСТОНИЈА	1991: 3 стопе; 16%, 24% и 33% 1994: пропорционална стопа представљена на 26%, већина изузимања је елиминисана	1991: 3 стопе; 15%, 23% и 30% 1992: 3 стопе спојене у једну од 35% 1994: стопа смањена до 26%, повластице елиминисане 2000: укинут порез на нерасподијељену добит	1991: 10% 1992: повећано на 18% 1994: велики број изузимања је смањен
ГРУЗИЈА	1992: граничне стопе крећу се од 12% до 40%, 5 пореских разреда за добит и широка пореска основица 1994: највиша гранична стопа смањена до 20%, 4 пореска разреда за добит 1995: изузећа представљена за одређене групе 1996: већина изузимања смањена	1992: стопе се рангирају од 17%-35%, у зависности од власништва и сектора, изузимања закон производње одређених намирница 1993: структура стопе рационализована са стандардним сетом стопа од 20% и специјалном стопом за неке секторе, смањена изузећа 1997: нови порески закон, стопе уједињене до 20%, смањена изузећа	1992: представљена на 28%, смањена до 14%, касније током године 1995: стопа повећана до 20%, 10% стопа на хљеб и брашно, пољопривреда производња од стране појединца изузета 1996: већина изузећа смањена 1997: изузета пољопривреда 1998: неколико изузимања отклоњено 1999: изузимања за основну пољопривреду отклоњена

	ПОРЕЗ НА ЛИЧНИ ДОХОДАК	ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРЕДУЗЕЋА	ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРИЈЕДНОСТ
КАЗАХСТАН	1992: цедуларно опорезивање са 30% највише граничне стопе 1993: највиша стопа порасла до 40%, 4 пореска разреда 1994: број пореских разреда повећан 1995: нови порески закон, повећан број пореских разреда до 6 1997: највиша гранична стопа смањена на 30% 1998: број пореских разреда смањен на 4.	1992: општа стопа смањена до 35% и онда на 25% са специјалном стопом 10% за пољопривреду 1993: изузећа за компаније за извоз су укинута 1994: стопа уједињења на 30% 1997: специјална стопа од 20% представљена у економским зонама	1992: порез представљен на 28% са најнижим стопама и одбицима за храну 1993: стопа смањена на 20% 1995: нови порески закон, јединствена стопа од 20% 1997: постепено помјерање до начела одредишта 1998: нова изузећа за образовање и медицину и смањена стопа на 10% агро-производа и хране
ЛАТВИЈА	1991: 5 стопа ранжираних између 15%-35% 1994: основна стопа од 25% са највишом граничном стопом од 35% која је касније смањена до 10% 1997: јединствена стопа 25%	1991: 3 стопе ; 15%, 25% и 35% 1993: 25% општа стопа са вишим стопама за државна предузећа, трговину и финансијски сектор 1995: нови закон са стандардном стопом од 25% 2001: стопа скраћена на 22%	1992: порез на промет са 10% стандардне стопе и са 2% наплате на малу трговину 1992: стандардна стопа повећана на 12% 1993: стопа повећана до 18% 1994: укинута изузимања на храну 1995: нови ПДВ закон замјењује закон пореза на промет
ЛИТВАНИЈА	1991: прогресивна стопа распоређена са стопама које се рангирају од 18% до 33% 1994: општа стопа од 33%	1991: 29% општа стопа 1994: 10% стопа на нерасподијељену добит и смањена и празници представљени за стране инвеститоре и мале бизнисе 1997: стопа на нерасподијељену добит смањена на 0% опорезивање пољопривреде 10% 2000: општа стопа смањена до 24%	1991: стопа смањена са 20% на 15% 1992: подигнута на 18% 1994: изузећа и смањена стопа за енергију и пољопривреду 1997: изузећа за енергетски сектор и смањена стопа за пољопривреду укинута
РУСИЈА	1992: 3 стопе ; 12%, 20%, 30% 2001: изједначена стопа 13% и број одбитака смањен	1992: стандардна стопа од 32% са различитим стопама за разне активности 1994: стандардна стопа повећана на 37% 2002: стандардна стопа смањена до 24% пореске повластице и празници су укинута	1992: представљен 28%, али са нижом стопом и изузећима за неке намирнице 1993: стандардна стопа смањена до 20%, нижа стопа смањена до 10% 1994: специјални порез на промет од 3% 2001: порез примјењив за предузетнике, нека изузимања елиминисана, начело одредишта усвојен за неенергетску трговину са CIS-ом.

	ПОРЕЗ НА ЛИЧНИ ДОХОДАК	ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРЕДУЗЕЋА	ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРИЈЕДНОСТ
ТАЏИКИСТАН	1992: прогресивно цедуларно опорезивање са стопама које се рангирају од 10%-60% 1995: највиша гранична стопа смањена до 40% 1997: највиша гранична стопа смањена до 20%	1991: стандардна стопа од 35%, са одређеним стопама за одређене активности 1993: стандардна стопа смањена до 32% 1994: стопа повећана на 40% 1997: стопа смањена до 30%	1992: порез уведен од 28%, релативно мало изузимања 1993: стопа смањена на 20% изузете су јавне и државне фирме 1994: 3% наплате уведене на највишу стопу од 20% 1995: изузета пољопривреда 1997: 3% наплате елиминисано 1998: елиминисана изузећа за храну 1999: нови порески закон модернизовао ПДВ систем, улазни порески кредит дозвољен и вишак кредита рефундиран
УКРАЈИНА	1991: уведена крајња гранична стопа 30% са 4 пореска разреда 1994: највиша гранична стопа повећана на 90% и број пореских разреда повећан на 8 1995: највиша гранична стопа смањена на 60% и број пореских разреда на 7 1996: највиша гранична стопа смањена на 40% и број разреда на 6	1992: стопа пореза на добит предузећа смањена са 35% на 18% 1994: стопа повећана на 22% 1995: стопа повећана на 30% и разликовала је нижу стопу за пољопривредни сектор 1997: повлаштена стопа за пољопривреду укинута, велики број изузимања смањен	1992: ПДВ уведен на 22% и 28% за робу и услуге са либерализованим и административним цијенама 1994: ПДВ покрива ширење ка CIS извозу 1995: стопа смањена до 20%, листа изузимања проширена 1997: нови ПДВ закон модернизовао порез помјерајући га ка наставку пословног догађаја и елиминишући много изузимања 1997: нова изузимања уведена и уведен метод пословног догађаја одложен до 1999 1998: одређена пореска изузимања отклоњена, али пољопривреда је изузета од пореза за 5 година
УЗБЕКИСТАН	1992: прогресивна стопа распоређена са 7 пореских разреда и стопама које се рангирају од 12% до 60% 1993: највиша стопа смањена до 45% и број разреда смањен на 4 1995: највиша стопа повећана до 45% број разреда повећан до 5	1992: стандардна стопа постављена на 18%, али стопе су варирале у индустрији, велики број изузимања, одбитака и пореских празника 1994: 3% пореза прописано за пољопривреду 1995: нова изузимања уведена за банке 1996: стандардна стопа 37% 1997: стандардна стопа смањена до 36% 1998: нови порески закон, стандардна стопа смањена до 35% 1999: стандардна стопа смањена до 33%	1992: уведен порез до 30% не покрива малу трговину и услуге 1993: обухват проширен на порез на промет у veleпродаји и порез на промет у трговини на мало, стопа смањена до 25%, одбици од 6% укинута 1995: стопа смањена на 18% 1996: стопа смањена на 17% 1997: стопа повећана до 18%, повлаштена стопа од 10% уведена за неке намирнице 1998: нови порески закон, стандардна стопа повећана на 20% 1999: повлаштена стопа повећана на 15%

	ПОРЕЗ НА ЛИЧНИ ДОХОДАК	ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРЕДУЗЕЋА	ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРИЈЕДНОСТ
МОЛДАВИЈА	1992: 7 пореских разреда са стопама које се рангирају од 10% до 40%, релативно мало изузимања, без одбитака 1994: број пореских разреда смањен на 4 1997: нови закон пореза на лични доходак је поставио стопе од 20% и 32%, нови одбици као и повећање основице 1998: 3 пореска разреда, највиша гранична стопа смањена до 28% 2002: највиша гранична стопа смањена на 25%	1992: велики број стопа рангира од 1,5% до 55%, већина парцијалног опорезивања на 32% општој стопи, изузимања и порески празници за пољопривреду, повезане активности и заједничка улагања 1997: нови закон пореза на добит предузећа ујединио је стопе на 32% и елиминисао многа специјална изузимања, добити за пољопривредна предузећа и преостала заједничка улагања 1998: стопа смањена до 28% 2002: стопа смањена до 25%	1992: представљена основна стопа од 28%, ниже стопе за одређене намирнице 1993: стандардна стопа смањена до 20% 1998: предложен нови закон за ПДВ који треба да буде заснован на фактурама, представљено начело одредишта осим за трговину са Русијом 2002: 5% стопа за пољопривредне производе
КИРГИСТАН	1992: прогресиван порез са највишом граничном стопом од 40% и 5 пореских разреда, примјењују за монетарну добит 1995: нови закон, основица проширена на добит натуралног плаћања 1996: нови порески закон, одбици су били ограничени, изузимање пореског прага повећано 1997: укинута изузимање пореског прага, 6 пореских разреда 1999: највиша пореска стопа смањена на 33% и број пореских разреда на 4 2001: 2 пореска разреда са 10% и 20% стопа	1992: порез поједностављен, стопа смањена са 45% до 35% алтернативне стопе за специјалне активности 1994: стопа смањена на 30% 1995: нови закон, специфична стопа за пољопривреду повећана на 25%, мање изузимања и одбитака 1996: нови порески закон, посебан порез на трговину на мало, уједињене стопе на 30% 1997: стопе на дивиденде и камата на добит смањена на 5% 1999: стопа на дивиденде смањена на 0% 2001: стопа смањена на 20%	1992: порез 28% 1993: порез смањен до 20% 1996: нови порески закон, покрива увоз, постепено помјерање до начела одредишта, царине и посебни порези на промет су отклоњени из ПДВ-основице 1999: начело одредишта примјењено за све земље осим Русије 2001: нека изузимања су укинута

Извор: Reforming Tax System: Experience of the Baltics, Russia, and Other countries of the Former Soviet Union, IMF, WP/03/173, стр.20,

Укратко, темељне пореске реформе у привредама у транзицији су углавном пратиле смјернице и ставове из програма прилагођавања ММФ-а и Свјетске банке, те законска рјешења ЕУ.

Након ових промјена, као резултат реализованих пореских реформи, у овим земљама је дошло до промјена у структури јавних прихода и пореској структури.

Најзначајнији извор прихода је порез на промет производа и услуга (порез на додату вриједност), док је учешће пореза на доходак грађана и добит правних лица знатно мање. У структури јавних прихода у периоду од 1990. до 2003. године учешће пореза на промет производа и услуга се у овим земљама кретало од 20-58%, или је у просјеку било око 33%.¹ Према бројним анализама на мање учешће пореза на доходак грађана и добит предузећа у јавним, односно пореским приходима, поред неефикасности у раду контролних органа пореске администрације, највише су утицали повећање незапослености, низак животни стандард грађана, остваривање губитака државних предузећа и бројна ослобађања и изузећа од опорезивања у систему ових пореза. У погледу пореза на доходак грађана и пореза на добит правних лица, привреде у транзицији се нису одупрле искушењима да кроз порески систем спроведу велики број друштвених циљева путем прописивања великог броја пореских ослобађања, изузећа и одбитка.

На крају, значајно је истаћи и то да је централно планирање у привредама у транзицији укинато прије институционалне поставке и образаца понашања адекватних тржишном привређивању. Претпоставка да ће се уклањањем централне контроле се омогућити аутоматско стварање тржишних услова привређивања показала погрешном и горком илузијом. Заједничка карактеристика свих привреда у транзицији је да креирање потпуно новог законодавства, које би одговарало тржишним условима привређивања, није било праћено надзором над њиховом примјеном усљед недовољних и неефикасних институционалних припрема.

Управо на тај начин је отворен постор за дјеловање сиве економије која данас представља велики проблем у овим земљама. Поред тога, напори да се побољша ефикасност администрације су мали, усљед великог броја интересних група којима одговара неефикасан порески систем којим се обезбјеђује пореска утаја. Међутим, једно је јасно, институционалне промјене уз обуку кадрова захтијевају вријеме, а ефикасно функционисање пореских облика тржишне привреде и законска регулатива се не могу успјешно реализовати без промјена и унапређења рада пореске администрације.

¹ *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Paper, No 2947, World Bank, Јануар 2003, стр.25