

ОСОБЕНОСТИ ПОРЕСКОГ СИСТЕМА РЕПУБЛИКЕ КИПАР

Михаило Б. Ђурчић
Универзитет одбране у Београду, Војна академија
Милосав М. Терзић
Министарство одбране Републике Србије
Златко М. Матијаш
Београдска пословна школа

Да би држава, у оквиру несметаног функционисања, извршавала бројне задатке, међу којима је и задовољење јавних потреба, неопходно је постојање одговарајућих материјалних средстава. То подразумева да обављање државних функција захтева комплексност, за коју су потребни извесни јавни приходи. Они се могу дефинисати као трансакције које повећавају нето имовину државе на свим нивоима локалне власти. Један од облика јавних прихода су и порези. Значајне промене пореског система Републике Кипар, након приступања Европској унији, предмет су овог истраживања.

Кључне речи: *порез, порески систем, Република Кипар*

Увод

Порези представљају један од најважнијих инструмената јавних прихода и имају задатак да обезбеде средства за покриће буџетских расхода и задовољење јавних потреба. У савременој теорији јавних финансија постоји више различитих дефиниција пореза. Међутим, то је последица историјске генезе, у којој су порези добијали бројне друштвене, политичке, социјалне, економске и финансијске функције, а све у зависности од достигнутог нивоа стабилности и развоја привреде. У јавним финансијама често се користи дефиниција по којој су порези новчани трансфери који нису противуслуга за неку посебну услугу, и које административне јединице јавног права намећу ради остваривања прихода свима онима код којих постоји чињеница за коју закон везује обавезу плаћања пореза.

Порески систем не настаје као резултат унапред дефинисаног, на научним принципима заснованог плана већ, пре свега, на основу компромиса различитих политичких снага, под утицајем историјског развоја, као и притисака да се пронађу нови извори за финансирање јавних расхода, па и под идејом иностраног фактора. Узимајући у обзир наведене чињенице, порески систем једне земље подразумева скуп свих пореских облика који у једном периоду постоје и који се примењују у њој. Структура пореског система зависи од више фактора, јер у промењеном окружењу долази и до промене пореских облика, при чему се једни порези уводе, други се трансформишу и прилагођавају новонасталим околностима, док се трећи укидају, а све ради стварања што ефикаснијег пореског система, а самим тим и остваривања циљева фискалне политике једне земље.

Када је у питању порески систем Републике Кипар, и економија ове земље, генерално гледано, након приступања Европској унији, доживела је значајне структурне реформе. Порески систем Кипра модификован је више пута, из политичко-економских разлога, што је претходило настајању једног комплексног пореског система. То је узрок све чешће појаве ангажовања пореских саветника, код неких пореских обвезника, како би измирили своје пореске обавезе.

Будући да је порески систем било које земље, па тако и Републике Кипар, веома опширна тема, у овом раду настојано је да се обухвати целокупна структура пореског система, и на тај начин обраде најбитнији облици пореза ове земље.

Класификација пореских облика у Републици Кипар

Порези јесу финансијски институт савремене државе и њених државних ентитета за прикупљање фискалних прихода, покриће буџетских јавних расхода и задовољење јавних потреба. Порези, као такви, историјска су категорија класног карактера, чије су се место, улога и значај у финансијској и економској науци мењали у зависности од развоја друштвено-економских формација. [1]

Сходно томе, у пореским системима савремених држава постоји велики број пореза. Савремени порески системи своју основу налазе у концепту пореског плурализма, те су стога познате следеће класификације пореза:

1. редовни и нередовни,
2. објектни и субјектни,
3. аналитички и синтетички,
4. фундирани и нефундирани,
5. централни и локални,
6. непосредни (директни) и посредни (индиректни).

Треба додати још једну, тзв. економску класификацију, која дели порезе према томе да ли се плаћају из имовине, прихода или расхода (слика 1).



Слика 1 – Класификација пореза [2]

Будући да у системима савремених држава постоји велики број пореза, у финансијској теорији јавља се потреба да се што боље групишу. Стога постоји више врста класификација пореза, међу којима је и следећа [13]:

- непосредни и посредни порези,
- објектни и субјектни порези,
- аналитички и синтетички порези,
- општи и наменски порези,
- претпостављени и фактички порези,
- Ad valorem и специфични порези,
- фундирани и нефундирани порези,
- редовни и ванредни порези,
- репартициони и квотитетни порези,
- централни и локални порези,
- класификација пореза OECD.

Порез на имовину

Имовина је скуп ствари и имовинских права која припадају једном лицу. Имовину једног лица чине његове ствари, стварна права, његова потраживања (облигациона права) и евентуално ауторско и проналазачко право. Имовину једног лица чине само права која имају имовински карактер, која се могу изразити у новцу. Обавезе физичког лица не улазе у његову имовину.

Код нас се често појам имовине поистовећује са појмом својине. Међутим, „имовина” је шири појам, јер поред својине обухвата и остала имовинска права која припадају једном физичком лицу.

Порезима на имовину опорезује се право власништва над имовином, промена власништва над имовином и увећање реалне вредности имовине. Генерално, под имовином се подразумевају различити облици реалне имовине (земљиште, куће, станове, зграде, пословни простор и сл.) и финансијске имовине (капитал).

Постоји неколико врста пореза на имовину: (1) порез на имовину у статисти, (2) порези на имовину у динамици, (3) порез на увећану реалну вредност имовине.

Порез на имовину у статисти

Један од најстаријих пореза је порез на имовину у статисти. То је редован порез који се плаћа периодично, не из супстанце (имовине) већ из обвезникових прихода. У питању је непосредан порез, јер терети нето вредност имовине исказане у новцу, било да је у својини правних, било физичких лица. Предмет опорезивања је непокретна и покретна имовина (с могућим различитим дефиницијама садржаја). [2]

Основицу пореза на имовину представља тржишна вредност непокретности. Тржишну вредност чини садашња књиговодствена вредност за обвезника који води пословне књиге и тржишна вредност коју утврђује надлежни порески орган за остале обвезнике непокретности. [1]

На Кипру се основица пореза на имовину рачуна према тржишној вредности непокретне имовине на дан 1. јануар 1980. године, и обрачунава се власнику непокретности на Кипру сваког 1. јануара у години. Овај порез се, према пореском систему Р. Кипар, плаћа сваког 30. септембра. У јануару 2013. године групе пореских обвезника и стопе пореза на имовину су измењене, и примењују се по власнику имовине, а не по непокретности. Порески обвезници чија имовина не прелази вредност од 12.500 евра (примењујући тржишну вредност из јануара 1980. године) ослобођени су пореза на имовину. Стопе пореза на имовину приказане су у табели 1.

Табела 1 – Пореске стопе пореза на имовину у Р. Кипар [4]

Вредност имовине у € (на дан 1.1.1980. године)	Пореска стопа у %
до 40.000	0,6 ¹
40.000 – 120.000	0,8
120.001 – 170.000	0,9
170.001 – 300.000	1,1
300.001 – 500.000	1,3
500.001 – 800.000	1,5
800.00 – 3.000.000	1,7
преко 3.000.000	1,9

Следеће непокретности не подлежу порезу на имовину на Кипру:

- јавна гробља,
- цркве и други религијски објекти,
- јавне болнице,
- школе,
- државна непокретна имовина,
- стране амбасаде и конзулати,
- јавни тргови и друга јавна места,
- имовина под турском окупацијом,
- објекти добротворних и хуманитарних организација,
- пољопривредно земљиште у употреби.

Порез на имовину у динамици

Сврха опорезивања имовине у динамици је пренос имовине са једног лица на друго. Прелаз имовине може да буде са накнадом или без ње.

Порез на пренос имовине с накнадом

Оправданост постојања пореза на пренос имовине с накнадом објашњава се бројним аргументима теоријске и практичне природе. Прво, обе уговорне стране преносом имовине, свака за себе, остварују одређену материјалну корист која уве-

¹ Минимална вредност пореза на имовину је 75€

ћава њихово богатство, па то треба опорезовати. Друго, овај порез представља неку врсту компензације за расходе које има држава обезбеђујући и гарантујући трансфер и коришћење новостечене имовине. Трећа теорија, која је и најреалнија, полази од тога да ни порези на доходак, ни порези на потрошњу не захватају укупну економску снагу обвезника. Један њен део остаје, док се други акумулира и штеди. Његовим активирањем (инвестирањем) открива се стварна економска снага обвезника, до тада у пуној мери порески неоптерећена. Ова теза такође има и социјалну компоненту, јер се овим порезом исправља донекле поремећена равнотежа која је настала већим опорезивањем сиромашнијих слојева становништва регресивним порезима на потрошњу.[2]

На Кипру порез на пренос имовине наплаћује Одељење за истраживање земљишта, према следећем:

Табела 2 – Порез на пренос имовине с накнадом у Р. Кипар [4]

Тржишна вредност имовине у €	Пореска стопа у %
до 85.000	3
85.001 – 170.000	5
преко 170.000	8

С намером да се оживи тржиште некретнина на Кипру, купопродајни уговори закључени између 2. децембра 2011. године и 31. децембра 2016. године, који подлежу ПДВ-у, биће ослобођени од пореза на пренос имовине с накнадом, а они који не подлежу ПДВ-у биће ослобођени од 50% пореза на пренос имовине с накнадом.

Порез на пренос имовине без накнаде

Порез на пренос имовине без накнаде појављује се у два облика, као (1) порез на наслеђе и (2) порез на поклон.

Приликом утврђивања објекта пореза на наслеђе поставља се питање која и каква имовина улази у основу за опорезивање, као и питање да ли целокупна имовина или само њен део којим је наследник ојачан. [2]

С порезом на наслеђе нераздвојан је порез на поклоне. Он се, *via facti*², појављује као нужна допуна пореза на наслеђе. Порески обвезник обично је поклонопрималац, а пореске стопе су прогресивне и релативно високе. [2]

За Републику Кипар карактеристичан је случај преноса имовине на породично предузеће. У том случају, трошкови пореза на пренос имовине постоје. Међутим, након пет година (ако имовина и даље буде припадала предузећу и акционари остану исти) трошак по основу пореза на пренос имовине се рефундира у потпуности.

Ако се имовина преноси са предузећа, чији су акционари супружници и/или њихова деца, на једног од супружника, или њихову децу, или на рођака (до трећег ко-

² *Via facti* (лат.) – „На тај начин”.

лена родбинских веза), порез на пренос имовине се рачуна према вредности имовине, по следећем:

- ако се имовина преноси на једног од супружника – 8%,
- ако се имовина преноси на дете – 4%,
- ако се имовина преноси на рођака – 8%.

У случају пореза на поклоне примењују се следеће пореске стопе:

- поклон родитеља својој деци – 0,2%,
- поклон једног супружника другом – 0,4%,
- поклон рођака рођаку (рачуна се до трећег колена родбинских веза) – 0,4%,
- поклон трустовима – у износу од 50 €.

Вредност имовине се у овом случају одређује према вредности од 1.1.1980. године. [4]

На Кипру, постоји и „порез на непокретности оптерећене хипотеком”, где пореска стопа код пореза на кредитну хипотеку износи 1%. Код преноса кредита на другу финансијску институцију пореска стопа на нову хипотеку нижа је од 1% или се наплаћује у износу од 200 €.

Занављање кредита³ исте финансијске институције предмет је опорезивања у износу од 50 €. Овог пореза ослобођени су сви преноси на непокретности под хипотеком, ако се он врши с једног предузећа на друго, као последица њихове реорганизације. [5]

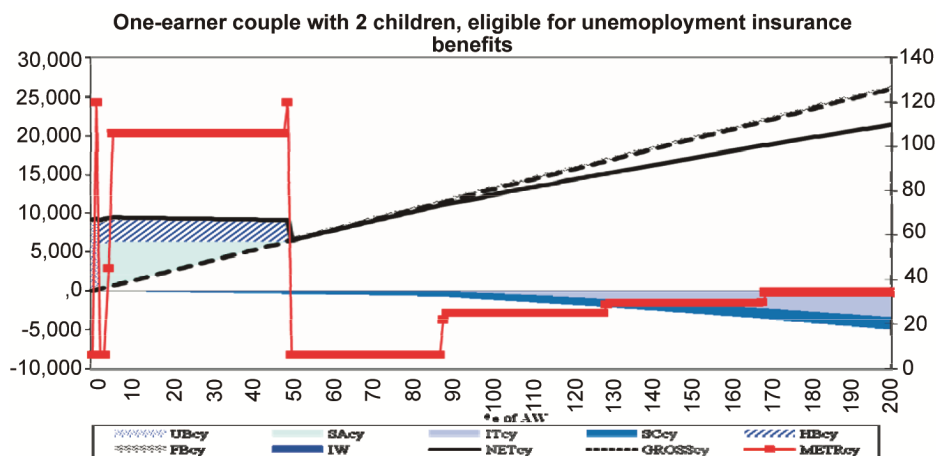
Порез на доходак физичких лица

Доходак је новчана вредност нето повећања могућности потрошње појединца у одређеном периоду. Дакле, доходак је једнак збиру стварне потрошње и нето прираста имовине. Ту се подразумевају: зараде и други доходи од рада, дивиденде, камате и други доходи од капитала, приходи од имовине, увећање вредности имовине и др.

У теорији о јавним финансијама постоји подела по питању пореских обвезника када је у питању порез на доходак физичких лица. Стога, постоје две врсте случаја: (1) када је обвезник појединац, (2) када је обвезник породица, јер се на тај начин вреднује начин располагања оствареним дохотком, и то помоћу једне од три методе (метода деобе дохотка, метода породичних квота, метода двоструке пореске лествице).

ОЕЦД – Организација за економску сарадњу и унапређење, 2007. године, извршила је анализу пореза на доходак физичких лица на Кипру, као део њихове серије објављивања радова на тему „помоћи и зарада”, и тим истраживањем представила је обе врсте случаја пореског обвезника, и када се ради о појединцу, и када је порески обвезник породица. Конкретни графици и прорачуни ове анализе презентују порезе, пореске користи, нето приходе и прорачунате „маргиналне ефективне пореске стопе” породица у Републици Кипар, где је један од чланова непосредно засновао радни однос, а чија се зарада процентуално креће у опсегу од 0 до 200% просечне зараде раника у производном сектору на Кипру (слика 2 и 3).

³ Ако се хипотеком обезбеђују потраживања која би могла настати из одобреног кредита.

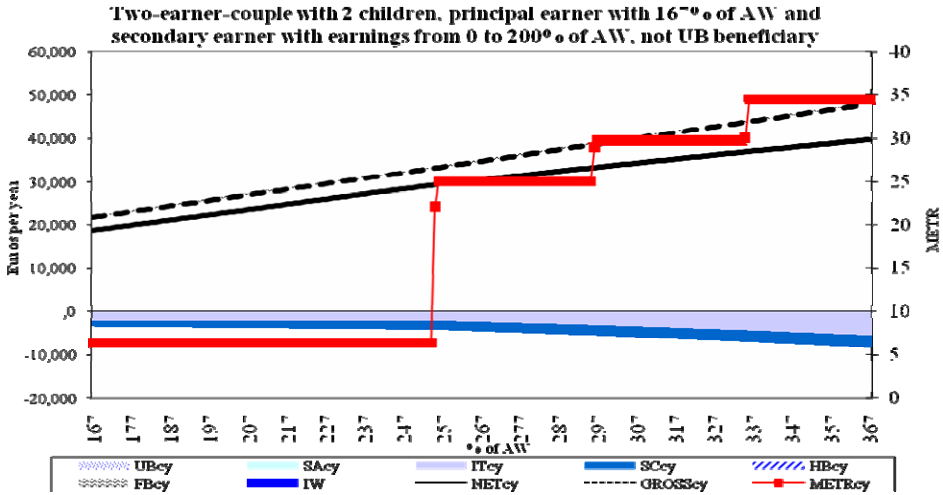


Слика 2 – Случај четворочлане породице на Кипру (двоје деце од 4 до 6 година), где је само један од супружника у радном односу [6]

Легенда:

- GROSS (Gross employment income) – бруто приход запосленог,
- NET (Net income: GROSS – IT – SC + SA + UB + HB + FB + IW) – нето приход,
- IT (Income tax) – порез на доходак физичких лица,
- SC (Employee's Social security Contributions) – допринос за социјално осигурање запосленог,
- SA (Social Assistance or minimum income benefits) – социјална помоћ,
- UB (Unemployment Benefits) – помоћ незапосленима,
- HB (Housing-related cash Benefits) – стамбени додаток,
- FB (Family Benefits) – породични (дечији) додаток,
- IW (In-Work or employment-conditional benefits) – радни додаток,
- PoAW (Percent of AW) – проценат од просечне зараде запосленог у производњи,
- AW (The Average Production Worker wage) – просечна зарада запосленог у производњи,
- YEAR (The year of the model run) – текућа година,
- METR (Marginal Effective Tax Rate: $1 - (\text{change in NET} / \text{change in GROSS})$) – маргинална ефективна пореска стопа: $1 - (\text{промена нето прихода} / \text{промена бруто прихода})$.

У првом случају уочава се драстична промена маргиналних ефективних пореских стопа, када је проценат зараде од просечне плате запосленог у производном сектору мали, али баш у том процентуалном опсегу (0–50%), запослени и остварује право на социјалну помоћ и стамбени додаток, па то донекле компензује ниску зарату. Како тај проценат расте, расту и бруто и нето приходи запосленог. Међутим, тада се појављују и давања, у виду доприноса за незапосленост, као и увећан порез на доходак физичког лица, док маргинална ефективна пореска стопа, која зависи управо од бруто и нето прихода, постаје све стабилнија и има правилан раст.



Слика 3 – Случај четворочлане породице на Кипру (двоје деце од 4 до 6 година), где други супружник зарађује 67% просечне зараде запосленог у производном сектору [6]

У другом случају уочавају се знатно веће зараде, будући да је ситуација другачија, зато што и други супружник има заснован радни однос са минимумом од 167% од просечне плате запосленог у производном сектору, с тим што они сада не остварују право на помоћ незапосленима. Очигледно је да са порастом овог процента расте и годишња зарада супружника, што аутоматски повлачи са собом и више пореске стопе, како на доходак физичких лица, тако и маргиналне ефективне.

Постоји и друга битна класификација пореза на доходак физичких лица, а обухвата утврђивање распрострањања пореске обавезе. На основу ње ови се порези дефинишу и на Кипру. Ту, такође, постоје три „методе“: (1) по основу држављанства, (2) по основу резидентства и (3) по основу извора дохотка. Друга два основа су карактеристична за Кипар, будући да се порески обвезници одређују по основу резидентства, што је уско повезано са изворима доходака. Наиме, физичко лице је резидент на Кипру, уколико на тој територији проведе више од 183 дана у календарској години. Резидентна лица плаћају порез на доходак који остваре у земљи.

Порези по одбитку

Порез на зараде

Предмет опорезивања је и зарада која се остварује по основу радног односа, али и друга примања запосленог. Пореске стопе које се примењују код пореских обвезника су следеће:

Табела 3 – Порез на зараде у Републици Кипар [4]

Опорезив износ зараде у пореској години у € (износ зараде дат је на годишњем нивоу)	Пореска стопа у %
до 19.500	0
од 19.501 – 28.000	20
од 28.001 – 36.300	25
од 36.301 – 60.000	30
преко 60.000	35

Пореском ослобођењу подлежу следеће категорије прихода који се односе на остала примања запосленог:

- камате (не односи се на камате које произилазе из редовних пословних активности лица или активности које су блиско повезана са њима) – цео износ;
- дивиденде (извор су посебног доприноса за одбрану у Р. Кипар) – цео износ;
- примања по основу било ког радног односа физичког лица у Р. Кипар, које пре заснивања радног односа није било резидент. Пореско ослобођење важи за период од 5 година, почевши од 1. јануара 2012. године, под условом да годишња зарада запосленог прелази 100.000 евра – 50% од примања запосленог;
- примања по основу било ког радног односа физичког лица у Р. Кипар, које пре заснивања радног односа није било резидент. Пореско ослобођење важи за период од 3 године, почевши од 1. јануара године у којој је физичко лице ступило у радни однос – 20% примања, са максималним годишњим износом од 8.550 евра;
- приходи од наплаћених услуга, пружених на територији изван Кипра, у трајању дужем од 90 дана у пореској години, ка кориснику услуга који није кипарски резидент – цео износ;
- приход од сталног пословања у иностранству, под одређеним условима – цео износ;
- паушални износ примања због пензионисања (отпремнина), због повређивања на раду или смртног случаја – цео износ;
- приходи физичких лица од исплата одобрених новчаних средстава – цео износ;
- приход од продаје хартија од вредности – цео износ.

Када се говори о порезима на зараде, у пореском систему Кипра постоје три категорије доприноса, који терете зараде запослених и у јавном и у приватном сектору, и физичка лица која су у пензији, али се повремено баве неким послом у приватном сектору, и за то добијају одређену накнаду. То су: (1) посебан допринос за одбрану, (2) посебни доприноси запослених и пензионера, (3) доприноси за социјално осигурање.

Посебан допринос за одбрану, као категорија пореза на зараде, извор опорезивања налази у осталим примањима физичких лица на Кипру, као што су приходи од дивиденди и „пасивни” приходи од камата физичких лица (пореских обвезника), који под одређеним условима плаћају и правна лица. Пореске стопе наведене су у табели 4.

Табела 4 – Пореске стопе посебног доприноса за одбрану у Р. Кипар[4]

Врста примања	Пореске стопе у %	
	Физичка лица	Правна лица
Приходи од дивиденди из резидентних предузећа	17	0
Приходи од дивиденди из нерезидентних предузећа	17	0
Приходи од камата, из редовних пословних активности	0	0
Остали приходи од камата	30	30
Приходи од издавања земљишта	3	3

У случају када укупна примања физичког лица (укључујући и камате) не прелазе 12.000 евра у пореској години, пореска стопа на приход од камата смањена је на 3% уместо 30%.

Посебни доприноси запослених и пензионера терете управо запослене и пензионере (који добијају одређену накнаду за повремен рад у приватном сектору) као платежно најспособније категорије становништва. Овај порез држава убира на републичком нивоу, што значи да нема изузетака. Главни циљ овог опорезивања је јачање јавних финансија. Пореска основица је бруто месечна зарада. Пореске стопе наведене су у табели 5.

Табела 5 – Посебни доприноси запослених и пензионера[4]

Бруто месечна примања у €	Пореске стопе у %	
	Запослени/ пензионисани у јавном сектору	Запослени/ пензионисани у приватном сектору
2013. година		
до 2.500	0	0
2.500 – 3.500	2,5	2,5 ⁴
3.501 – 4.500	3	3
преко 4.500	3,5	3,5
2014. година		
до 1.500	0	0
1.501 – 2.500	2,5	2,5
2.501 – 3.500	3	3
преко 3.500	3,5	3,5

⁴ Минимум у износу од 10€, исто важи и за 2014. годину.

На основу података приказаних у табели 5 може се закључити да је, услед мерања доње границе опорезивања бруто месечних примања, са 2.500 на 1.500 евра, држава учинила напор да се проценат удела укупних пореза у БДП-у повећа (13% на крају 2013. године) [7], и самим тим изврши утицај на укупан биланс успеха Републике Кипар у 2014. години.

Пореска стопа **доприноса за социјално осигурање** у Р. Кипар за 2014. годину износи 7,8%, док је за претходну годину она износила 6,8%.

Остали доприноси које Кипар убира од примања запослених су (1) доприноси за синдикални фонд – 2%, (2) доприноси фонда за незапосленост – 1,2%, (3) доприноси фонда за индустријски развој и (4) доприноси фонда за коришћење годишњих одмора запослених – 8%.

Порез на приходе од капитала

Предмет опорезивања прихода од капитала су: камате, дивиденде и тзв. хоноари (eng. Royalties). Према законодавству Републике Кипар, порез на приходе од капитала регулисан је помоћу мера за спречавање, односно елиминацију двоструког правног опорезивања. Наиме, билатералним мерама, тј. давањем сагласности о закључивању конвенције о избегавању двоструког правног опорезивања, две државе се одричу дела свог пореског суверенитета.

Конвенцијом се одређује на које се порезе споразум односи (у овом случају на порезе на приходе од капитала), затим којој држави припада право опорезивања прихода од капитала, прописују се правила у вези с тим опорезивањем и дефинишу се методе којима ће се избећи појава двоструког опорезивања.

Република Кипар има склопљен уговор о избегавању двоструког опорезивања на приходе од капитала са 45 земаља света, поред осталих и са Србијом. Пореске стопе крећу се у распону од 0% (нпр. Кувајт – дивиденде и камате) до 25% (Грчка – дивиденде). [4]

Порези по решењу надлежног органа

У ову категорију пореза на доходак физичких лица убраја се, поред осталог, и порез на капиталне добитке, који је од битног значаја за порески систем Кипра.

Капиталним добитком сматра се приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду: (1) стварних права на непокретностима, (2) трајног права коришћења и права градње на градском грађевинском земљишту, (3) права интелектуалне својине, (4) удела у имовини правних лица, акција и осталих хартија од вредности, осим дужничких хартија од вредности, (5) инвестиционе јединице откупљене од отвореног инвестиционог фонда, (6) инвестиционе јединице добровољног пензијског фонда и (7) акумулираних средстава по основу исплате са рачуна члана добровољног пензијског фонда. [2]

На Кипру се порез на капиталне добитке примењује по пореској стопи од 20%, на приходе од преноса имовине која се налази на Кипру, на приходе од преноса/продаје акција предузећа која поседују непокретну имовину, не рачунајући акције које су предмет размене добара.

Пореском ослобођењу подлежу следеће категорије преноса непокретне имовине:

- пренос у случају смрти;
- поклон родитеља детету, једног супружника другом, једног рођака другом;
- поклон предузећу, где су акционари предузећа уједно и чланови породице поклонодавца пет година након извршеног преноса;
- поклон породичног предузећа акционарима, чија је имовина стечена путем поклона, и да имовина буде у поседу поклонопримаоца најмање три године;
- поклон у добротворне сврхе и Влади;
- преноси као последица реорганизације;
- размена имовине, која је омогућила стицање добити која је употребљена за стицање друге имовине.

Порез на добит предузећа

Порез на добит предузећа спада у најзначајније облике јавних прихода, иако нема билансну издашност попут пореза на доходак грађана или општег пореза на промет. Међутим, поседује врло изражену развојну и стабилизациону функцију. То је сложен порески облик, погодан и радо коришћен за реализацију бројних екстрафискалних циљева опорезивања, посебно микро и макроекономских циљева опорезивања. [2]

Добит је циљ пословања предузећа за њене власнике. Док добит представља увећање нето вредности имовине предузећа, губитак је умањење те вредности. Да би управљали предузећем, власницима је неопходан биланс успеха. У њему се утврђује остварена добит или губитак у извештајном периоду.

Како се порези разрезују у одређеној сразмери са економском способношћу пореског обвезника, предузећу се опорезује његова остварена добит. Дакле, утврђивање остварене добити или губитака у билансу успеха предузећа има две намене. Извештајни биланс успеха потребан је власницима и управљачима као збир информација о оствареном пословању и индикаторима за утицање на њега. Порески биланс, као специјални биланс, служи за утврђивање добити или губитка у сврху одређивања пореске обавезе. [2]

Када говоримо о Републици Кипар, порезу на добит предузећа подлеже добит резидентних предузећа на Кипру. Остварена добит нерезидентних предузећа опорезује се само ако је остварена кроз пословне активности које су последица оснивања филијале тог предузећа на Кипру, иако се извори одређене добити предузећа налазе на Кипру.

Оно по чему је Кипар карактеристичан, и због чега има епитет „пореског раја” управо је пореска стопа пореза на добит предузећа, али и низ других пореских подстицаја, па самим тим привлачи и стране инвестиције.

Наиме, офшор надлежност Кипра специјализована је за услуге као што је увођење офшор предузећа/компанија, офшор осигурања и положај кипарских трустова међу другим офшор услугама.

Кипар је земља која је „тражена” због „офшор пореског раја”. Као члан Европске уније, Кипар има строге законе који штите офшор финансијски сектор у својој над-

лежности. Дакле, ова земља се посматра као земља у којој постоји порески рај управо због повољног пореског система, посебно када су у питању офшор компаније⁵ и домаћа предузећа. Овакав порески амбијент на Кипру веома ја популаран међу европским инвеститорима и привредницима.

Предузеће основано на Кипру може да се зове међународно привредно друштво, ако су сви његови власници странци. Кипарска предузећа могу се користити за инвестиције и као трговинска предузећа. Порески рај Кипра намеће исту пореску стопу за сва предузећа која су основана у складу са јурисдикцијом.

Компаније на Кипру плаћају порез по пореској стопи од 12,5% на своју годишњу остварену добит. Порез по одбитку се не примењује на исплату дивиденди предузећима. Такође, на Кипру нема тзв. „пореза на богатство” (wealth tax). У табели 6. дат је преглед пореских стопа пореза на добит предузећа свих чланица ЕУ.

Табела 6 – Пореске стопе пореза на добит предузећа у ЕУ и Р. Кипар [8]

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

Порески амбијент на Кипру познат је и по офшор банкарству. На пословање многих офшор банкарских институција и њихове банкарске рачуне примењују се ниске пореске стопе. Пореска ослобођења постоје када су у питању камате офшор банака, па су стога офшор банкарски рачуни добре инвестиције.

Кипарски међународни трустови имају своје предности које се огледају у омогућавању формирања трустова, који су ослобођени плаћања пореза на добит ван Кипра. Дивиденде и камате трустова се не опорезују. Такође, приватност трустова је загарантована. Имена власника трустова се не прослеђују матичару/регистру, и они немају обавезу да израђују финансијске извештаје ка било ком нивоу власти на Кипру. [9]

Статус резидентног предузећа има предузеће којим се управља са територије Републике Кипар.

⁵ Офшор компанија је друштво или предузеће које се оснива у „офшор држави”, где се могу добити пословне слободе, пословне предности и могућности, које се иначе не могу остварити у властитој држави.

Најбитнија пореска ослобођења обухватају следеће категорије:

- приходи од капитала – цео износ;
- дивиденде – цео износ;
- камате које нису настале као последица редовних пословних активности предузећа или су блиско повезана са њима – цео износ;
- добит од оснивања филијале предузећа у иностранству, под одређеним условима – цео износ.

Код савремених пореских система постоје бројне подстицајне мере којима се порески терет олакшава или којима се порески обвезник ослобађа пореске обавезе. Пошто је порез на добит предузећа такав да се преко њега остварују бројни порески циљеви на макроекономском нивоу, порески подстицаји су неизоставни део пореза на добит предузећа.

Иако је у многим земљама примећена рестриктивна политика пружања пореских подстицаја, а у складу са „слободном економијом”, какву има Кипар, у овој земљи, поред наведених пореских ослобођења, постоје и бројни подстицаји који стимулишу привредни развој, а то су [10]:

- провизија која се добија по основу 25% умањења опорезивог прихода, који се убира од радника предузећа, за свако ново запослено лице;
- пореско ослобођење у целости за капиталну потрошњу средстава на иновације, истраживања, успостављање техничко-технолошких комуникација и на обновљиве изворе енергије, које траје до 2016. године;
- продужетак пореског ослобођења од најмање 20% на потрошњу капитала на друге активности, до 2016. године.

Посебно се издваја порески подстицај у виду пореског ослобођења власника, закупца или менаџера бродова (који плове под кипарском заставом или заставом чланица ЕЕЗ), од плаћања директних пореза и пореза према тонажном режиму Р. Кипар, приликом реализације одређених активности, из домена бродарства. Лична примања официера запослених на броду и њихове посаде, такође не подлежу порезу.

У пореском систему Кипра, као и у другим савременим пореским системима, постоји групно опорезивање, где групу предузећа чине матично предузеће и њене филијале. Пореско консолидовање, у оквиру реорганизације предузећа, а ради пребијања добитака и губитака између предузећа унутар исте групе, постоји и као такво прати искључиво одредбе о пореском консолидовању Директиве Европског комитета.

Међутим, у свему томе постоји неслагање између Директиве ЕК и саме реорганизације предузећа, зато што су одредбе Директиве шире у односу на поменуте реорганизације. Наиме, према одредбама Директиве, пореско консолидовање се примењује на било које правно лице, без обзира на резидентство и није ограничено на међудржавне реорганизације у оквиру ЕУ, већ покрива било коју реорганизацију, укључујући и резидентне и нерезидентне компаније/предузећа. Ове промене у структури предузећа подразумевају пореско ослобођење по питању ПДВ-а, таксе за поштарину и пореза на пренос имовине. [11]

У последњих годину дана Република Кипар запала је у кризни период. Наиме, када је кипарска Влада приморала инвеститоре, већином из Русије, да плате део међународног зајма прошлог пролећа, компаније којима саветовалиште помаже да

се укључе у живот и рад на овом острву (такође већином из Русије), желеле су да знају како могу да се што пре избеаве из те ситуације.

Међутим, последњих пар месеци кипарски економски амбијент је доживео велику промену. Руски инвеститори почели су да се враћају на острво, иако су спадали у категорију страних инвеститора које су кипарска Влада и њени страни зајмодавци хтели да казне, када су званичници овдашњу економију покушали да преобрате у нешто више од иностраног порезничког уточишта, чије су банке „скретале поглед“, док се новац сумњивог порекла уливао из иностранства. [12]

Годину дана након позајмице привреда Кипра је и даље у тешкој ситуацији, а банкарски систем представља половину своје пређашње величине. Незапосленост је скочила на 17,5% са прошлогодишњих 14%, док је незапосленост младих преко 40%.

Један од уносних послова је инкорпорирање страних компанија у овдашњи систем. Кипар је поново омиљено порезничко уточиште, чак и после међународног зајма којим су званичници приморали Владу да повећа висину пореза на добит предузећа са 10% на 12,5%, што је много испод немачких 29,5% и француских 33,3%.

Као резултат тога, сада постоји око 273.000 компанија (од којих је 1.454 предузећа регистровано само у јануару ове године) на укупном кипарском регистру. То је задивљујући број за земљу чија популација има само 838.897 становника.

„Богати Руси воле ову земљу, и наставиће да долазе“ – наводи у свом чланку Лиз Алдерман, добитница награде Њу Јорк Тајмса у 2013. години, за писање о економији у свету. Људи су и даље заинтересовани, јер су законски и порески системи стабилнији него у Русији, и сматрају да је претња од још једне финансијске кризе далеко.

Порези на потрошњу

Порез на потрошњу један је од најстаријих пореских облика, будући да постоји још из античког периода у виду пореза на промет и различитих врста акциза.

Модеран порез на промет настао је као ванредни порез у Првом светском рату, у Немачкој 1916. године и у Француској 1917. године. Када је реч о нашој земљи, крајем 19. века порез на промет био је у систему јавних прихода Србије. Затим, у периоду велике светске економске кризе порез на промет прераста из ванредног у редовни порез и постаје један од најчешћих пореских облика у савременом свету. [2]

Класификација пореза на потрошњу изгледа овако: (1) порези на промет добара и услуга, (2) акцизе, (3) добит фискалних монопола, (4) остале врсте пореза на потрошњу и (5) друге дажбине.

Када говоримо о порезу на промет добара и услуга на Кипру, сигурно је најинтересантније питање нето свефазних пореза на промет, односно ПДВ (порез на додату вредност), грч. ФПА (Φορος Προτιθέμενης Αξίας).

Порез на додату вредност представља општи порез на потрошњу који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара. ПДВ је порез којим се замењује постојећи порез на промет производ и услуга, и у свакој фази производно-прометног циклуса обрачунава се и плаћа порез на онај део вредности који је додат у тој фази. [13]

Самим постојањем овог пореза врши се успостављање приходно ефикаснијег и праведнијег пореза на потрошњу, који је, такође, ефикасан и у борби против „сиве економије”. Он је свакако био предуслов за ступање Кипра у ЕЕЗ, а затим и ЕУ 2004. године.

Пореске стопе пореза на додату вредност у Републици Кипар су [4]:

- општа пореска стопа од 19%, важи од 13. јануара 2014. године;
- снижена стопа од 9%, важи од 13. јануара 2014. године, а примењује се на услуге превоза таксијем и аутобусом;
- снижена стопа од 5%, која се, поред осталог, примењује на грађевинске уговоре од 1.10.2011. године, и конкретно се односи на стицање/градњу стамбене непокретности, која ће физиком лицу бити стално место боравка наредних 10 година и
- снижена пореска стопа од 0%.

Пореска ослобођења постоје у следећим случајевима:

– издавање непокретне имовине (издавање имовине са могућношћу откупа се не рачуна);

- већина банкарских и финансијских услуга и услуге осигурања;
- већина болничких, медицинских и зубарских услуга;
- културно-едукативне и спортске активности;
- залихе непокретности, укључујући залихе земљишта и помоћних зграда;
- поштанске услуге;
- листићи за лутрију, кладионичарски тикети за фудбал и коњичке трке;
- услуге менаџмента пружене заједничким фондовима.

Једна од врста пореза на потрошњу, која такође постоји на Кипру, јесте и порез на **употребу, држање и ношење добара**. Овим порезом се не опорезује право својине над неким добром, већ обављање одређених активности које су везане за та добра.

На пример, пореска стопа за постројења и опрему је од 10 до 15%, објекте од 3 до 33%, возила и начине превозења 4,5–25%, друге активности (ТВ, компјутерски хардвер и софтвер, генератори за снагу ветра, други алат и сл.) од 10 до 50%.

Хармонизација пореза у Европској унији

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. 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 *conditio sine qua non* функционисања јединственог тржишта. Под пореском хармонизацијом треба разумети процес уклањања пореских баријера и разлика између пореских система земаља чланица Европске заједнице. Такође, она подразумева усклађивање пореског законодавства између различитих земаља чланица и примену директива Европске уније у различитим областима пореског права. [2]

Значајне разлике у пореском или фискалном систему између различитих држава могу да делују на трговину роба и услуга, кретање капитала, миграцију радне снаге и на доношење пословних одлука. Оптималност захтева да међународна трговина, кретање фактора производње и место производње нису под утицајем пореске политике. Због тога би порези требало да буду неутрални, тако да су токови роба, услуга и фактора производње и специјализација производње исти са и без пореза. Према речима Хитриса: „Општи циљ пореске хармонизације у ЕУ је фискална неутралност дефинисана као једнак третман за домаћу производњу и увозну робу из држава чланица. Хармонизација није покушај стварања идеалног фискалног система ЕУ него нацрт за укидање фискалних граница” [14] Пореска хармонизација у ЕУ има два циља:

1. да омогући конкуренцију између европских партнера, подразумевајући укидање пореских граница и

2. убрзање процеса интеграције и унификације тржишта.

Оснивачки споразуми су својим одредбама обезбедили основ за пореску хармонизацију. Међутим, недостајући детаљи допуњени су посебним правним актима које су Комисији предлагали и предлажу истраживачки комитети, а које усваја Савет као директиве и обавезује државе чланице да их примењују.

Иако се најчешће истичу предности пореске хармонизације, постоје и мишљења према којима је она непожељна и штетна зато што свака држава најбоље познаје преференције својих грађана, и зато што би у случају да прописи међудржавне заједнице замене националне фискалне системе, уследио губитак благостања и још више се смањио простор за деловање националних економских политика. То је, свакако, један од разлога због којег се хармонизација у пракси показала много тежом него што је првобитно било предвиђено. Из ових разлога највећи број предложених и до сада усвојених директива ограничен је на хармонизацију пореске структуре и пореских база, док су остварени слаби резултати у погледу приближавања пореских стопа. На пореске стопе се још увек гледа као на осетљиву ствар која мора остати у надлежности власти држава чланица.

Табела 7 – Стопе пореза на додату вредност чланица ЕУ и Кипра на дан 15.6.2014. године [15]

Држава/Пореска стопа	Општа	Снижена	Снижена
Austria	20		10
Belgium	21	12	6
Bulgaria	20	9	
Croatia	25	13	5
Cyprus	19	5 и 9	
Czech Republic	21		15
Denmark	25		
Estonia	20		9
Finland	24	14	10
France	20	7 и 5,5	2,1
Germany	19	7	
Greece	23	13	6,5
Hungary	27	18	5
Ireland	23	13,5 и 9	4,8

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

„Хармонизација непосредних пореза била је предмет пажње одмах по усвајању Римског уговора, али се од хармонизације у домену пореза на доходак физичких лица одмах одустало, а напори су усмерени на усклађивање опорезивање правних лица. Порези на имовину нису били предмет разматрања, будући да због немобилне основице не ремете функционисање јединственог тржишта нити стварање дисторзије.

У домену хармонизације опорезивања добити правних лица ставови су били су-челњени између потребе да се успостави 'централизована европска политика опорезивања компанија' која би требало да уравнотежи захтеве за одржавањем националног фискалног суверенитета, с једне стране, и захтева за елиминисањем дискриминације, пореске евазије, штетне пореске конкуренције и економског двоструког опорезивања, с друге стране". [2]

Процедура у Европској комисији о пореским питањима одвија се по принципу субсидијарности, настојећи да направи баланс између: а) децентрализације, која има за циљ да се одлуке доносе на нивоу који најбоље рефлектује домаће приоритете и интересе и б) централизације ради остварења економије обима. Упркос дугогодишњој сарадњи и покушајима пореске хармонизације, до сада расположиви подаци указују на значајне разлике у пореским системима између држава чланица Европске уније.

Закључак

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

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

Конкретно, једна од нелогичности везана је за порез на имовину у статистици, што је у раду и наглашено, а односи се на процену тржишне вредности имовине од

стране пореског органа, која се врши према тржишним вредностима из 1980. године, док се у поређењу са нашим пореским системом, на пример, та процена тржишне вредности имовине врши према вредности последњег дана у години која претходи обрачуну трошкова пореза на имовину.

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

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

Литература

- [1] Комазец, С., Ристић, Ж., Вучићевић, С.: *Финансијска економија*, Савремена администрација, Београд 1993.
- [2] Радичић, М., Раичевић, Б.: *Јавне финансије - теорија и пракса*, Београд, 2011.
- [3] Поповић, Д.: *Наука о порезима и пореско право*, Савремена администрација, Београд, 1997.
- [4] Tax Fact & Figures 2014 – Cyprus (The Tax System in Cyprus), PwC Cyprus, January 2014.
- [5] Cyprus, Tax Facts 2013, *Deloitte – Tax Services*, May 2013.
- [6] <http://www.oecd.org/els/social/workincentives> - OECD.
- [7] Consolidated accounts of central Government and administered funds on a cash basis, Budgets and Fiscal Control Directorate, Ministry of Finance of Cyprus,
- [8] http://www.en.m.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_of_Europe
- [9] http://www.taxhavens.biz/european_tax_havens/tax_haven_cyprus/
- [10] Driving the change: Cyprus pushes for economic growth World Finance, Tax Wealth Management, January 2014.
- [11] IBFD Tax Travel Companions, The EU Accession States Tax Memo, IBFD Publications BU, International Bureau of Fiscal Documentations, 2004.
- [12] Alderman, L.: *Russians Return to Cyprus, a Favourite Tax Heaven*, New York Times, feb.17, 2014.
- [13] <http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/pravna-lica/pdv/opste-o-pdv> - Пореска управа. [14] Hitris, T.: *European Union Economics* (Prentice Hall, London), 1998.
- [15] http://en.m.wikipedia.org/wiki/Value-added_tax
- [16] Rowan, P., Armstrong, S.: *Cyprus & The European Union: A Case Study*, 2011.
- [17] Штиглић Џ.: *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Универзитет у Београду, треће издање (превод), 2013.
- [18] Поповић Д.: *Пореско право*, Правни факултет, Универзитет у Београду, 2014.