

*Проф. др Зоран Исаиловић,
Правни факултет, Приштина*

Директно опорезивање у Србији

Резиме

Као и у другим савременим државама и у Србији је засиуљено директно (непосредно) и индиректно (посредно) опорезивање. У оквиру индиректног опорезивања у Србији је дефинитивно опредељење теорије и праксе о нужности увођења пореза на додату вредност. Међутим, у Србији су изузетно значајни и директни порези и по аутору овога рада у овој области постоји више дилема, од којих су неке од најважнијих значајне.

Опорезивање зарада због својих ефеката на привреду и фискалној издациности је перманентно предмет највеће теорије и праксе. У контексту изложеног, аутор је мишљења, да у садашњим условима српске привреде тежко је поверовати о реалној могућности смањења пореза и других дажбина на зараде (плате) у износу од 30 одсто. Такође, по аутору порез на приходе од пољопривреде и шумарства не треба укинути. Наиме, број обвезника и њихова економска снага у односу на бројне друге потенцијалне обвезнике и њихове економске снаге говоре о потреби његове одмерене употребе. Важећа правна решења за овај порески облик, могла би да дају солидне ефекте ако би се извршила постижена али одлучна вишеструка ревалоризација капиталарског прихода који представља основу овог пореза.

Аутор се залаже за увођење синтетичког пореза на доходак грађана са применом умерених прогресивних стопа. Примена овог пореза би омогућила праведно опорезивање изражено кроз отпорност и равномерност плаћања.

Кључне речи: директни порези, цедуларни систем, мешовити систем, синтетички порез.

1. Општа разматрања

Државу карактерише постојање више облика пореских прихода који, сви заједно, чине њен порески систем. Теоретски је могућа таква организација пореског система у којој ће постојати само један приход, и тада говоримо о пореском монизму. Друга могућност, која је у пракси прихваћена, је постојање плуралитета прихода (порески плурализам). Већина држава има у просеку 20 - 50 облика јавних прихода. Једно време наша Република је увела чак 250 разних пореза, такси, доприноса, посебних накнада итд. Природно је да се такав тренд морао зауставити и редукција извршити у том правцу који би био компарабилан са другим савременим државама. Процена је да данас у Србији фигурира око 137 фискалних инструмената које администрира Пореска управа. Дакле, предстоји даљи рад на оптимизацији броја пореза који су неопходни Србији у садашњим условима. Генерално гледано, одређење за одређену подношљиву опцију везано је за широку лепезу ефеката које остављају порези. С тим у вези, ако бисмо покушали да дамо одговор зашто је свуда у свету заживео концепт плуралитета прихода, истакли бисмо као најбитније следеће разлоге:

1) Порески плурализам омогућава правичније опорезивање. Порески обвезници су „опколени“ пореским облицима, те се на тај начин најбоље може оценити њихова пореска снага.

2) При постојању бројних пореских облика није потребно опсежно испитивање и контрола економске снаге обвезника, као што би то било потребно код пореског монизма. Код овога, ако би обвезник успео да избегне порез остао би без икаквог оптерећења од стране државе. Због неуплигања државе дубоко у приватни живот обвезника имаћемо повољни психолошки учинак фискалног плурализма на обвезнике.

3) Већа је објективна могућност пореског плурализма да задовољи захтеве пореских начела (финансијско-политичког, економско-политичког, социјално-политичког и пореско-техничког) која се у теорији и пракси постављају.

4) Реално гледано, високи износи средстава који су неопходни савременој држави није ни могуће прикупити путем једног прихода. Јер, економски извори прихода су различити, делатности из којих се приходи остварују су специфичне, субјекти који плаћају приходе се међусобно разликују итд.

Врсте прихода које ће се појавити у одређеној држави зависе и од важећег друштвено-економског и од друштвено-политичког система. То се рељефно нарочито видело приликом егзистирања реалног социјализма, самоуправног социјализма и капитализма. Али, разлике у броју, врсти прихода и њиховом финансијском значају евидентне су и унутар држава са истим или сличним друштвено-економским или политичким системом.

У земљама чланицама ОЕСД организације, коју сачињавају државе са развијеном тржишном привредом, заступљени су непосредни и посредни порези. Непосредни (директни) порези су они који „нападају“ непосредно приход, доходак и

имовину, плаћају се „на извору“. У ове порезе спадају: порез на принос, порез на доходак, порез на имовину и доприноси за социјално осигурање.¹⁾ Посредни (индиректни) порези су они који се плаћају приликом трошења прихода и дохотка; по правилу они су индиректни, јер се економска снага код ових изражава и опорезује на тај начин - преко оптерећења потрошње. У посредне (индиректне) порезе спадају: порез на промет, трошарине (акцизе) и монополски порези (фискални монополи). Као посредне дажбине би још биле и царине и таксе.

Непосредни и посредни порези представљају две велике групе пореза од којих развијене државе прибављају средства за своју егзистенцију. И поред одређених резултата хармонизације опорезивања које су постигле развијене државе, посебно у оквиру Европске заједнице (сада Европске уније), ипак постоје разлике у учешћу двеју наведених великих група у појединим земљама. У највећем броју земаља чланица ОЕЦД доминирају порески приходи који се остварују по основу пореза на доходак физичких лица, доприноса за социјално осигурање, општег пореза на промет и селективних пореза на потрошњу.

Расподела укупних пореских прихода по наведеним облицима се разликује између држава. Ипак, заједничко је да се у највећем броју држава ОЕЦД убедљиво највећи значај даје порезу на доходак физичких лица. Међутим, уочљива је снажна продорност доприноса за социјално осигурање.

Директни (непосредни) порези, порези из дохотка физичких лица и порез из добити предузећа) преовлађују у САД, Великој Британији, Шведској, Швајцарској, Канади, Данској и Немачкој, док посредни порези (порез на промет, односно порез на додату вредност - VAT, укључујући и царине) преовлађују у Грчкој, Француској, Португалији, Турској, Аустрији и Аустралији. Ипак, и поред различитог значаја непосредних и посредних пореза, у појединим савременим државама, у зависности од степена развијености, политичких односа и традиције, међу њима се увек успоставља одређени међусобни баланс, имајући у виду њихову комплемен-

1. Појам доприноса може почетника у изучавању фискалне теорије збуњивати, имајући у виду фактичко постојање више значења. Тако, традиционална фискална теорија полази од тога да држава наплаћује овај приход зато што пружа одређену индивидуалну корист обвезнику. Али та корист истовремено је и шира, јер се распростире и обухвата и друге чланове друштва. Испреплетеност користи од доприноса појединца и друштва, је у пракси сложена те ју је често немогуће јасно разлучити. Поред тога, плаћање доприноса настаје наметањем од стране државе (без изражене воље корисника за одређеним услугама). Због наведених разлога, није мали број аутора који доприносе сврставају у порезе. У практичном животу, овај приход се често поистовећује са приходима намењеним за финансирање социјалног осигурања. У ОЕЦД класификацији пореза доприноси се сматрају посебном врстом пореза, сврстаном у групу 2000. Аутори који ове приходе сврставају у наменске порезе то образлажу тиме да се обавеза плаћања доприноса за социјално осигурање намеће законом, за сва лица која се нађу у одређеној ситуацији (припадају одређеној друштвеној групи), а полази се и од тога да је корист од плаћања доприноса „апстрактна“. Дакле, док је обавеза плаћања доприноса редовна, противнакада ће се добити само под условом да се оствари осигурани случај (да лице напуни одређени број година, да доживи инвалидност, да оболу, да остане без посла итд.).

тарност са ужег финансијског аспекта, као најиздашнијих приходних извора, али и с обзиром на њихове економске и социјалне ефекте, као најмоћнијих фискалних инструмената таквог дејства.²⁾ Тако у савременим условима Гледстонов афоризам о порезима непосредним и посредним као „двема љупким девојкама којима министри финансија подједнако треба да се удварају“ наново добија у својој актуелности.

Ипак, приликом конципирања пореског система у пракси се великим делом одступа од научно утемељених начела. Наиме, пресудну улогу има однос политичких снага у парламенту, и компромис који се у парламентарној политичкој борби постиже. Интегрално говорећи, дакле, на концепт пореског система утиче историјски развој, традиција, страни фактори, притисци политичких група да се изнађу средства од одређених пореских прихода не водећи или недовољно водећи рачуна о економским и социјалним последицама тога чина итд.

Као и у другим савременим државама и у Србији је заступљено директно (непосредно) и индиректно (посредно опорезивање). У оквиру посредног опорезивања у Србији је дефинитивно опредељење о потреби замењивања једнофазног пореза на промет, порезом на додату вредност. Замењивањем важећег једнофазног пореза на промет у малопродаји порезом на додату вредност (ПДВ-ом), прибављање средстава би требало да буде технички ефикасније и конзистентније. Такође, увођењем овог пореза очекује се да ће се још остварити: издашније прибављање прихода; правилнији распоред пореске обавезе; ефикаснија заштита од избегавања плаћања пореза; остваривање неутралности у спољнотрговинској размени; стварање претпоставки за касније приступање Европској унији. Без увођења ПДВ ни формалноправно се не може постати чланица ове организације итд.

У Републици Србији реформисани систем директног опорезивања почео се изграђивати почетком деведесетих година прошлог века. Од тада, па до данас прописи су често мењани и допуњавани. Конкретно, можемо рећи, да су се у оквиру система појављивале бројне интервенције, које су у последњем десетогодишњем периоду практично систем учиниле неконзистентним, неправичним, без основне филозофије и дестимулативним за привредну активност. Наведени токови су изазвали потребу за новим променама. С тим у вези, у пролеће 2001. године се доноси пакет нових пореских закона са циљем елиминисања поменутих слабости и креирања компарабилног пореског система са другим савременим државама у свету. Уважавајући постојање позитивних помака, ипак, чињеница је да се данас реформа налази на пола пута до оптималног заокружења и да су неопходне значајне промене пореске регулативе.

Најзначајнији закони који регулишу директне порезе наше Републике су:

1. Закон о јавним приходима и јавним расходима,
2. Закон о порезу на добит предузећа,
3. Закон о порезу на доходак грађана,

2. Др Ксенте Богоев, Основне карактеристике савремених фискалних система, Финансије, бр. 11-12 1989. год., Београд, стр. 634.

4. Закон о порезима на имовину,
5. Закон о пензијском и инвалидском осигурању,
8. Закон о здравственом осигурању и
9. Закон о запошљавању и остваривању права незапослених лица.

Регулисање директних пореза покушано је да се изврши по угледу на решења која су у примени у земљама развијене тржишне привреде и у овом сегменту једно време наш порески систем је формалноправно био компарабилан са земљама чланицама Европске уније и највећег броја држава у оквиру ОЕСД и заснивао се на следећим принципима:

1) Извршена је централизација овлашћења у пореској материји на нивоу Републике Србије законским прописивањем свих пореских облика, пореских подстицаја и вођење политике пореских стопа.

2) Учињен је напор ка доследној примени општости плаћања пореске обавезе, тј. потребе да порез плаћају сва физичка и правна лица.

3) Укинута су сви доприноси из ранијег система, осим доприноса за социјално осигурање (пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање од незапослености). На тај начин се створила могућност да се финансирање друштвених делатности и тзв. делатности материјалне производње пренесе на буџетске и друге приходе.

4) Инсистирало се на неутралности непосредних пореза, елиминирањем бројних ослобођења и олакшица. Овај концепт постављен реформом од 1991. године доживео је одређене промене диктиране кретањима у нашој привреди. Наиме, околности у којима се привреда нашла после разарајуће хиперинфлације и циљ Програма реконструкције монетарног система и стратегије економског опоравка од 1994. године налагали су да се преиспита однос према неким поставкама фискалне реформе.

5) Поштовање начела плаћања пореза према економској снази. У том контексту прописана је примена прогресивних стопа тамо где је неопходно (код синтетичког пореза који је требало да плаћају грађани).³⁾ Такође, у циљу равномерног и подношљивог оптерећења обвезника прихваћено је да се води пореска политика која ће инсистирати на снижавању пореских стопа, повећању броја пореских обвезника и проширењу пореске основице. Оваква политика ће повољно утицати на сузбијање избегавања плаћања пореза путем легализације сиве економије.

6) Изградња праведног пореског система ће се остварити и путем примене одбитака од основице и ослобођења за утврђене намене.

7) Реформисани порески систем требало је да утиче на изградњу пореске свести и културе. Претходни систем, који се претежно ослањао на порезе из личних доходака и на порез на промет, велику већину пореских обвезника (грађана) држао је у погрешном уверењу да не плаћају никакве порезе јер су дажбине биле

3. Нажалост, због непостојања потребних услова за примену, измена и допуна Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 20/98), брисане су одредбе које регулишу овај порез.

скривене (порез на промет у цени, а порези и доприноси из личног дохотка у „брutto личног дохотку“). Доводећи пореске обвезнике у непосредан контакт са пореским органима, нови закони ће између осталог, допринети да грађани у будуће буду свесни свог статуса и да преко својих посланика у Народној скупштини почну пореска питања да третирају као приоритетна.⁴⁾

Како функционише нови реформисани порески систем? Најпре, потврдила се теоријска поставка да није нимало лако мењати порески систем радикално, а да се не појаве значајне тешкоће, које се посебно изражавају ако се земља сусреће с озбиљним привредним и политичким проблемима. Сводно говорећи, по нашем мишљењу, поред остваривања одређених позитивних резултата, умногоме су се исказале и слабости које је потребно идентифицирати и благовременим променама прописа превазићи их да се пореска реформа не претвори у своју супротност.

На основу анализе бројних измена и допуна прописа које су вршене у нашем фискалном систему могуће их је сврстати у две групе. Прву групу промена би могли оценити нужним и оправданим ради несметаног функционисања система. Међутим, многе нису морале да се учине и у ову другу групу промена спадале би:⁵⁾

- Прво, уведени су а неки одмах укинуги, бројни облици и врсте јавних прихода мимо основног концепта а често непознати и у теорији и у пракси јавних финансија (порез на финансијске трансакције, порез на залихе, посебна такса - порез на „фирму“, наменски одређен посебан порез на промет производа, допунски - локални порези на поједине облике прихода физичких лица, таксе на поједине акцизне производе и друго).

- Друго, листа пореских изузетака, ослобођења и олакшица је често проширивана са непознатим мотивима и неаргументованим предлозима.

- Треће, појављује се велики број тумачења надлежног министарства (која у нашим условима *via facti* представљају извор права) чији број чини целину система нетранспарентним итд.

2. Анализа важећег права Републике Србије

Најобилнији приходи буџета Републике Србије прибављају се од пореза на доходак грађана, акциза и пореза на промет. У контексту изложеног у 2002. години наплаћено је 53.187.015.000 динара по основу пореза на доходак грађана, што је чинило 19,10% укупних пореских прихода, односно 13,51% укупних прихода од пореза и доприноса. Дакле, јасно се може уочити фискални значај пореза на доходак грађана у Републици Србији. Међутим, наш систем опорезивања дохотка који је мешовите природе неједнак је у издашности. У основи је у примени цедуларно

4. Др Божидар Раичевић, Нови порески систем Републике Србије, „Економика предузећа“, бр. 1-2, Београд, 1992. год., стр. 4.

5. Др Божидар Раичевић, Контроверзе система и политике јавних прихода и јавних расхода, Прилог у књизи, „Обнова и развој тржишног система у Југославији“, Научно друштво економиста Југославије и Савез економиста Југославије, 1995. године, Београд, стр. 122 и 123.

опорезивање уз фигурирање комплементарног годишњег пореза на доходак грађана којег плаћа симболичан број грађана са већом економском снагом. Преоминантно је учешће пореза на зараде што има снажне негативне ефекте на привредни живот.

Претходни Закон о порезу на доходак грађана⁶⁾ примењиван је шест година и био често мењан и допуњаван. Међутим, и поред тога, ради ефикаснијег функционисања у пракси, указала се потреба за одређеним даљим значајнијим изменама али и одговарајућом потребом преуређења текста у циљу рационалисања, поједностављења и бољег систематизовања норми. Овакав посао је по оцени креатора нових прописа, уместо путем нових измена и допуна старог закона практичније урадити путем доношења новог закона.⁷⁾ У контексту изложеног, важећи Закон у целини гледано, у односу на претходни не садржи нови систем опорезивања. Прецизније, у примени је и даље концепт мешовитог пореза на доходак грађана. Њега карактерише егзистирање серије пореза на приходе (тзв. цедуларни систем опорезивања) са корективном применом пореза на укупан приход грађана, али само за обвезнике који имају јачу економску снагу. Циљ доношења овог закона је био да обезбеди ефикасније прибављање средстава за финансирање јавних потреба, али и да истовремено изврши нужне припреме за увођење синтетичког опорезивања грађана.

Наведени разлози су определили законодавца да поменути прописима тежи да потпуно афирмише систем бруто зараде, као основице пореза, и основице свих других јавних прихода на зараду (доприноси и др.). У остваривању истог циља важећим прописима се покушало ограничити право на паушално плаћање пореза обвезника - предузетника путем утврђивања одређених критеријума.⁸⁾

У односу на претходни закон, важећи инсистира на потреби остварења веће неутралности пореза. У том смислу, извршено је ширење основице пореза од самосталне делатности и осталих пореских облика. Конкретно, битно су сужена права на пореска ослобођења и олакшице или је дошло до укидања оних који у пракси нису дали очекиване резултате. Као изузетак од оваквих кретања, направљен је код пореза на приходе од капитала. Код овог пореза дивидендама и другим приходима оствареним учешћем у добити је дат повољнији третман у односу на раније у циљу избегавања вишеструког опорезивања. Конкретно, основицу пореза овде чини 50% бруто дивиденди и других прихода остварених учешћем у добити расподељених обвезнику. Ранијим прописима, основицу је представљао приход који је износио 90% бруто тих прихода расподељених обвезнику.

6. „Службени гласник РС“ (бр. 43/94, 74/94, 53/95, 1/96, 12/96, 24/96, 39/96, 52/96, 54/96, 16/97, 60/97, 20/98 и 42/98).

7. Закон о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 20 24/2001).

8. И поред наведених покушаја, пореска основица је и даље потцењена код пореза на приходе од самосталне делатности. На то упућује податак, да око 60% обвезника порез плаћа паушално са скромним финансијским учешћем од овог пореза (33%). Дакле, потребно је даље поштрвати услове за паушално плаћање пореза.

Сводно говорећи, порезу на доходак грађана подлежу следеће врсте прихода:

1. зараде
2. приходи од пољопривреде и шумарства,
3. приходи од самосталне делатности,
4. приходи од ауторских права и права индустријске својине,
5. приходи од капитала,
6. приходи од непокретности,
7. капитални добици и
8. остали приходи.

Наведени приходи подлежу опорезивању без обзира да ли су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин. Опорезивањем и неновчаних прихода онемогућава се избегавање плаћања пореза. Набројани приходи се оптерећују појединачно и то по одбитку од сваког појединачног прихода или на основу решења. Поред тога, као што је речено, јавља се и корективан годишњи порез на доходак грађана који се плаћа по решењу надлежног пореског органа на доходак остварен у календарској години. Овај порез је намењен само економски снажнијим обвезницима.

Промене које су се догодиле у пореској сфери, имале су одраза и на непходност суштинске интервенције у сфери финансирања обавезног социјалног осигурања. Концепт промена у овом домену пошао је од теоретске поставке да обим права у области социјалног осигурања зависи од обима улагања сваког запосленог укључујући и потребу акцептирања начела солидарности. Наведена опредељења су омогућила везивање комплементарности између пореза и доприноса. Наиме, и код утврђивања основице за плаћање доприноса треба се одредити за бруто зараду. Овим путем ће се онемогућити послодавци, да путем прибегавања исплата других личних примања (чак да уопште не исплаћују зараду), избегну плаћање пореза и доприноса.⁹⁾

У оквиру поменутих цедуларних пореза по свом фискалном значају апсолутно доминира порез на зараде. Примера ради, у 2002. години овај приход је учествовао са 87,69%, или 87,85% прихода у првих шест месеци 2003. године, прибављених од пореза на доходак грађана. У оквиру породице пореза на доходак грађана далеко мањи значај имају порез на друге приходе (накнаде по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима, накнаде чланова управних одбора, приходи чланова омладинских и студенских задруга) и порез на приходе од самосталних делатности, као и порез на приходе од ауторских права и права индустријске својине. Њихово заједничко учешће износи само 9,4% наплаћених прихода од пореза на доходак грађана. Међутим, у нашем систему опорезивања грађана нема других прихода који би у фискалном смислу још нешто битније значили.

У систему опорезивања грађана егзистирају две диференциране законске стопе: 14% на тзв. зарађени доходак (зараде, приходи од самосталне делатности и ка-

9. Видети детаљније: Образложење Предлога закона који регулишу систем обавезног социјалног осигурања, „Информатор“, Београд, бр. 8/2001, стр. 35 - 37.

тастарски приход од пољопривреде и шумарства) и 20% на друге приходе (приходе од ауторских права и права индустријске својине, приходе од капитала, приходе од непокретности, капиталне добитке, приходе по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима итд.). Због законом утврђених различитих нормираних трошкова за поједине приходе имамо значајно разликовање номиналних законских стопа од тзв. ефективних или стварних стопа. Важећим правом нормирани трошкови утврђени су у следећем износу:

- 0% за зараде;
- 50% за дивиденде;
- 0% за камате;
- 20% за закупнину;
- 10%; 40%; 45%; 50; 55%; 65% за приходе од ауторских права и права индустријске својине;
- 50% за приходе спортиста;
- 40% за приходе чланова омладинских и студенских задруга;
- 20% за накнаде по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима, за накнаде чланова управних одбора и др.;
- 0% за приходе од осигурања лица;
- првих 10.000 динара за добитке од игара на срећу;
- износ капиталног добитка, оствареног продајом непокретности, који је инвестиран у куповину стана којим порески обвезник решава стамбено питање.

Наведена законска решења су условила да код опорезивања грађана зависно од врсте пореза, фигурирају ефективне пореске стопе у распону од 7 до 20%. Оваква решења нису плод смишљене пореске политике у циљу остваривања позитивног утицаја на привредни живот, “већ су често резултат дискреционих погодби између појединих интересних група и Владе (спортисти - да би се легализовала плаћања која су раније вршена у сивој зони; омладинске и студентске задруге - због јаког лобија у Народној скупштини и сл.)”.¹⁰⁾

Приликом конципирања новог пореског система, стало се на становиште да је неопходно напустити предреформску праксу разликовања приликом опорезивања, прихода од рада, капитала или имовине. Инспирирани решењима савремених фискалних система креатори наших првих реформских прописа полазили су од прости чињенице постојања прихода или не, а не од извора прихода. Међутим, поменути важећи законским решењима тај концепт као да се напушта. Имајући изложено у виду, залажемо се да се нормирани трошкови изједначе за приходе од закупнине, приходе од ауторских права и права индустријске својине, приходе чланова омладинских и студенских задруга, накнаде по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима, накнаде чланова управних одбора и друге сличне приходе, и то на нивоу од 20%. Ако су стварни трошкови ве-

10. Група аутора, Реформа пореског система, 2003., Београд, Центар за либерално-демократске студије, стр. 81.

ћи од 20%, порески обвезник би, као и до сада био дужан да их документује.¹¹⁾ Код пореза на зараде потребно је разликовати правног и стварног обвезника с једне стране, од обвезника у техничком смислу (тзв. пореског плаца), с друге стране. Правни и стварни обвезник је физичко лице (послопримац) који остварује приходе (зараду). Порески платац (технички обвезник) је послодавац, његова обавеза је да за правног и стварног обвезника, утврди обавезу, обрачуна висину и одбије је. Уплату пореза порески платац је обавезан да изврши приликом сваке појединачне исплате зараде, која је оптерећена овим порезом. Како се зараде (плате) могу исплаћивати и више пута у току месеца, моменат доспећа наплате пореза не везује се за месец или било који други проток времена већ за моменат исплате прихода обвезника. Носилац платног промета може дозволити исплату зарада само ако су на рачуну исплатиоца обезбеђена средства за истовремену уплату пореза и других прописаних јавних дажбина које су обрачунате у складу са законом.

Теоријски порез на зараде треба разликовати од пореза на фонд зарада. Порез на фонд зарада уведен је у порески систем Републике Србије посебним законом¹²⁾ у циљу децентрализације пореског система, односно обезбеђивања директних прихода локалним колективитетима (општинама и градовима). Замисао творца закона о овом локалном приходу је био да он замени раније локалне приходе - накнаду за коришћење комуналних добара од општег интереса која је могла да износи највише до 5% уз сагласност Владе,¹³⁾ и допринос за солидарну стамбено изградњу који се плаћао по стопи од 1,3%.

Обвезници пореза на фонд зарада су: исплатиоци зарада у смислу Закона о порезу на доходак грађана; исплатиоци прихода од ауторских права и права индустријске својине; физичка лица која остварују приходе од самосталне делатности и физичка лица која остварују приходе од пољопривреде и шумарства. Порез измирује исплатилац по одбитку на исплаћене зараде и опорезиви приход од ауторских права и права индустријске својине, на терет трошкова пословања. На опорезиви приход других наведених обвезника порез се плаћа, по решењу надлежног пореског органа од стране физичког лица које остварује приход. За овај порез законодавац је прописао да стопа може износити највише 3,5% али се до тог лимита она конкретно утврђује одлуком скупштине општине, односно града. Доследно томе, приход који се добија од пореза на фонд зарада припада локалним колективитетима. С тим у вези, наведени локални колективитети утврђују и начин коришћења средстава, са обавезом да део средстава наплаћених од овог пореза (од 0,3% до 1%), морају да намене солидарној стамбеној изградњи.

И поред постојања разлика између пореза на зараде и пореза на фонд зарада, суштински ови приходи су повезани и имају заједничка обележја. Наиме, основица ових пореза се поклапа, представља је бруто зарада запосленог. Такође, оба пореза оптерећујући зараду поскупљују радну снагу. По садашњем начину обрачуна на

11. Цит. дело, стр., 81.

12. Закон о порезу на фонд зарада („Сл. гласник РС“, бр. 27/2001).

13. Међутим, највиша стопа на коју је Влада дала сагласност у последње две године била је 4%.

сваки динар послодавац држави даје 74 паре. Природно је да овакви токови нагињу на послодавца, да не пријави раднике држави прелазећи у сиву економију. Прецизније, у условима у којима је рад релативно обилан производни ресурс, односно постоји вишак понуде, тржиште рада у почетним фазама регулације, значајан вишак формално запослених у предузећима која су у некој од фаза производне, организационе и финансијске трансформације, постоји велика склоност и послодавца и запослених да избегну формално запошљавање, то директно утиче и на смањење основице за доприносе за обавезно социјално осигурање, чиме се ствара додатни притисак на буџетске расходе.¹⁴⁾

Избегавање плаћања пореза утиче на државу да повећа стопе пореза и доприноса, што доводи обвезнике у ново искушење да пружи отпор држави преласком у илегалну економију. Дакле, јасно је да је рационални излаз у потреби пореског растерећења прихода од радног инпута. Да би се то остварило неопходно је укинути порез на фонд зараде и одмерено смањити порезе и доприносе на зараде.¹⁵⁾ Прихватањем овакве опције, очекивати је, да ће привредни субјекти оживети промет и омогућити држави да дође до прихода, уместо садашњег претераног оптерећења зарада. Нова политика утицала би, такође, повољно на инвестиције, раст извоза и повећање легалне запослености.

У стручним круговима је неспорна потреба редуцирања прихода од рада. Међутим, постоје суштинска неслагања о реално могућем финансијском олакшању у садашњим привредним и друштвеним условима Србије. По представницима нове српске Владе, порезе и доприносе могуће је смањити за најмање 30 одсто. Недостатак средстава односно „рупа“ у буџету које би се појавиле у случају примене овог концепта, могуће је покрити повећањем акциза на луксузне производе, повећањем прихода од пореза од игара на срећу, појачним пореским оптерећењем имовине итд. С друге стране, бивши Министар финансија и економије, Б. Ђелић упозорава: спуштање стопа без јасног дефинисања механизма за проширење основице може да води у порески авантуризам који занемарује чињеницу да иза сваке бројке у буџету стоје конкретни људи са својим стеченим правима и државне службе са јасним потребама и издацима. По њему, радикално растерећење зарада је апсолутно нереално, а да се у буџету не појаве рупе које се не могу покрити додатним приходима које предвиђа нова Влада.¹⁶⁾

14. Група аутора, оп. цит., стр. 33.

15. Поред смањења трошкова рада, укидање пореза на фонд зарада утицало би на поједностављење плаћања и олакшану контролу. Пошто је овај приход припадао буџетима локалних самоуправа, неопходно је прописати овима веће учешће у деоби пореза на зараде. Тренутно, буџет Србије дели са локалним самоуправама порез на зараде у сразмери 95:5, а предлог је да то од 1. јула буде у сразмер 70:30. Ова промена ће бити приходно неутрална за буџете локалних самоуправа, пошто ће укупан трошак реформе сносити буџет Републике Србије. Наведени процеси ће, такође, створити и потребне услове за замењивање једнофазног пореза на промет у малопродаји порезом на додатну вредност.

16. Божидар Ђелић, Преглед од 2. марта 2004. године и Политика од 14. марта 2004. године, Београд.

Дакле, можемо закључити да је нужно порески растеретити зараде. Међутим, неопходно је опрезно и реално утврдити највећи могући финансијски износ тог растерећења у садашњим условима наше привреде. Ако средства не буду довољна једино је решење у одређеном обарању јавне потрошње, што је, као што је познато, изузетно тешко реализовати.

Отворено питање у пореском систему Србије је и опорезивање прихода од пољопривреде и шумарства. Оправдано се поставља питање: да ли овај порез треба оставити у систему или га укинути зашта су се залагале неке политичке партије у Србији? У прилог његовом укидању би свакако улазио значај пољопривреде у предстојећем периоду привредног развоја Србије; бројне економске недаће са којим се боре пољопривредни произвођачи; чињенице да у овом сектору преовладава индивидуални сектор који се доминантно ослања на старачка домаћинства и да је утицај сељачког лобија значајан. Међутим, с друге стране, не треба изгубити из вида следеће релевантне чињенице: у ГДП пољопривреда учествује са око 20% док је удео индивидуалног сектора у националном доходу пољопривреде око 10%. Такође, потребно је истаћи да је порез на приходе од пољопривреде и шумарства по броју обвезника други по масовности у систему (овде се појављују 1.345.850 обвезника) одмах после пореза на имовину (има 2.467.591 обвезника) што са фискалног становишта не треба занемарити. Такође, може се рећи да су важећа законска ослобођења и олакшице присутне у значајној мери, те могу ефикасно утицати на индивидуализацију пореске обавезе.

Имајући у виду наше укупне привредне актуелне прилике и важеће право у овој материји, по мом мишљењу, неопходно је овај порески облик задржати у нашем пореском систему, али са нужним променама у циљу остваривања праведности плаћања пореза. Наиме, морамо бити свесни чињенице да је деценијско потцењивање катастарског прихода као основице за опорезивање код овог пореза условило реалну потребу повећања за око 50 пута, што би у пракси једнократно повећање сигурно изазвало непријатан шок код индивидуалних пољопривредника. Према томе, у пракси је неопходно прићи потреби вишеструке ревалоризације вредности катастарског прихода, који је због досадашњег немара далеко заостао за инфлацијом али постепено и у будућем периоду од неколико година.

У нашој теорији се ради ефикасног и праведног опорезивања пољопривредника заговара потреба да се у дужем року предузму следеће мере:¹⁷⁾ 1) ажурирати базу података о катастарском приходу (власници, парцеле), пошто је садашња веома застарела, и 2) решити проблем опорезивања земљишта/домаћинства која се баве интензивном пољопривредном производњом, а која доноси знатно веће приходе од уобичајених и обухваћених катастарским приходом. Радикална реформа подразумева стварање опција за опорезивање дохода од пољопривреде кроз синтетички порез на доходак грађана и кроз порез на добит предузећа, евентуално уз

17. Група аутора: Реформа пореског система, *op. cit.*, стр. 29.

респектовање одређених специфичности пољопривреде и зависно од величине промета и пољопривредног имања.

У систему опорезивања дохотка грађана значајна дилема постоји и код опорезивања тзв. прихода од капитала. Другим речима, отворена су питања важећег права које регулише опорезивање дивиденди, капиталних добитака и камата.

Паралелно егзистирање пореза на добит предузећа и пореза на доходак физичких лица доводи до тзв. економског двоструког опорезивања. Прихватајући тзв. интеграционистички систем наш законодавац је знатно ублажио двоструко опорезивање, утврђујући да је основица пореза за приходе који се остварују по основу дивиденди и удела у добити само 50% прихода. Међутим, и овакво одређење изгледа да је дефектно. Конкретно, прерачун укупног пореског оптерећења, 14% порез на добит и 10% ефективног пореза на дивиденду, даје пореску стопу од 22,6%. Ова стопа је већа од ефективне пореске стопе на приходе од камата на зајмове, депозите и обвезнице која износи 20%. Када се има у виду да је и само поседовање акција и удела опорезовано порезом на имовину, јасно је да порески систем потпуно обесхрабрује овај облик инвестиција.¹⁸⁾ У контексту изложеног, опортуно је цедуларни порез на приходе од дивиденди укинути, а приход остварен од овог извора самопријављивањем укључити у основицу за опорезивање годишњег дохотка грађана.

Двоструко опорезивање се појављује и код опорезивања капиталних добитака. Наиме, прво се опорезује добит предузећа а други пут капитални добитак од раста цена акција. Кохерентно с изложеним, опорезивање капиталних добитака појединаца нема већина земаља у свету, те је по мом мишљењу оправдано заговарати тезу о потреби укидања пореза на капиталне добитке у нас.

У нашим условима се по правилу опорезује негативна реална каматна стопа (разлика између више инфлације и ниже номиналне каматне стопе.). Поред тога, имајући у виду широко неповерење становништва због познатих разлога, да улажу у штедњу и изузетне потребе привреде за капиталом за инвестиције оправдано је и овај порез укинути.

Као што се из анализе важећег система опорезивања грађана Србије може приметити, изузетно је тешко остварити праведност плаћања. По мом мишљењу, сазрели су услови за напуштање мешовитог система опорезивања и акцептирање синтетичког пореза који се примењује у великом броју савремених држава.

Могућност опорезивања имовине у теорији и пракси се може остварити посматрањем обвезникове економске снаге кроз два вида: први, поседовањем, односно коришћењем имовине када је могуће оптеретити имовину у статистици и други, када се имовина преноси са једног на друго лице, тада се оптерећује имовина у динамици. Несумњиво је да је порез на имовину у статистици директан порез. Порезе на имовину у статистици чинили би: периодични порези на права на непокретности и права својине на хартијама од вредности, периодични порези на нето имовину и

18. Оп. cit., стр. 29 и 30.

једнократни реални порези на имовину. У Србији се као редовни порези појављују периодични порези на права на непокретности и на права на хартијама од вредности (акцијама издатим на име и на уделе у друштву са ограниченом одговорношћу). У условима када је привреду неопходно радикално растеретити, опорезивање имовине у нас добија у актуелности. Једноставно речено, сматра се да је неопходно критички преиспитати норме у овој сфери живота и имовину оштрије оптеретити.

Теоријски гледано природно је да се обавеза плаћања пореза врши из прихода, односно дохотка обвезника. Када би се порези плаћали редовно из имовине претила би опасност да обвезник изгуби целу супстанцу ове и да нема могућности да убудуће плаћа обавезу држави. Имовина би као порески извор могла да послужи само у ванредним приликама (плаћање реалног пореза на имовину, код кога постоје високе стопе) у ратним условима или условима одмах иза рата. Иначе, код плаћања редовних пореза на имовину, тзв. номиналних пореза на имовину, где су стопе мале, порески извор није имовина. Код ових пореза се претпоставља да ће обвезник овај приход платити из прихода које даје имовина или из свог дохотка.

Упоредном анализом пореза на имовину савремених држава можемо закључити, да је главни разлог останка ових пореза у пореским системима тај да је поседовање имовине знак повећане економске снаге и тиме постојања социјалних разлика. Због тога је потребна интервенција државе ради остваривања социјалне једнакости. Међутим, у пракси би се пре могло рећи да порез на имовину има задатак да својим постојањем повољно политички делује на сиромашне слојеве друштва него што стварно утиче на прерасподелу дохотка у корист сиромашних слојева друштва. У прилог наведеном ставу иде и значајна заступљеност ослобођења и олакшица које се дају из личних и других разлога. Ипак, поред изложеног примарног разлога, не треба занемарити и економски разлог за опорезивање имовине. Тако се, путем јачег опорезивања одређених имовинских добара, дестимулише улагање у тзв. „мртв капитал“ и стимулативно делује на улагање у капитал који ће омогућити повећану производњу.

Изложена упозорења о могућим дOMETИМА оптерећења имовине, не значи залагање за занемаривање овог пореског облика, већ покушај утврђивања праве мере оптерећења пореских обвезника у условима примене пореског плурализма. Да би се дала релевантна оцена о нашем важећем порезу на имовину,¹⁹⁾ неопходно је пажљиво анализирати његове основне елементе. Пажњу привлачи чињеница, да овај порез плаћа готово 2,5 милиона пореских обвезника, и то је далеко највећи број обвезника који плаћају директне порезе у Србији. Међутим, с друге стране изузетно су скромни финансијски износи који се добијају од овог пореза. Конкретно, од овог пореза у 2002. години, наплаћено је 3.291.172 хиљаде динара или око 1,2% укупног износа прикупљених пореза (0,7% од правних а 0,5% од прихода које су уплатила физичка лица). С тим у вези, неприродно је да су се у поменутој години наплатили већи приходи од пореза на пренос апсолутних права (око 1,5%

19. Закон о порезима на имовину (Сл. гласник РС, бр., 26/01 45/02 и 80/02).

укупног износа прикупљених пореза). Према томе, по моме мишљењу, постоји простор за повећање прихода од овог извора. Да би се наведени циљ остварио потребно је након свестране анализе одмерено повећати пореске стопе, изборити се за реално утврђивање основице и утврдити строжије критерије приликом одређења за ослобођења и олакшице.

3. Закључак

Порески системи савремених држава конципирани су по правилу, одмереном заступљеношћу директних и индиректних пореза. Несумњиво је да ће се у Србији најзад донети порез на додату вредност у складу са међународним правилима. Међутим, у нашој Републици постоје бројне дилеме о правном конципирању директних пореза. У оквиру наведених пореза у нашој теорији и пракси испитују се многи порески облици и променама прописа покушава конципирати оптимални систем. С тим у вези, актуелно питање је оптерећење зарада, где се очекују значајне промене позитивних решења, које се изражавају у смањењу оптерећења привреде за око 30%. Појављује се дилема, могућности изналагања других директних и индиректних пореза који би овакав подухват учинило реалним.

Такође, и опорезивање пољопривреде је дилема пред којом се налази наше пореско право. Мишљења сам да не треба напустити овај порез у циљу изградње пореског система који поштује начело плаћања пореза према економској снази. По мом мишљењу, оправданији су разлози за неопорезивање прихода од дивиденди, камата и капиталне добити да би се помогло развојним одређењима наше привреде.

Најзад, по моме мишљењу, сазрели су минимални услови за замењивање мешовитог система опорезивања дохотка грађана синтетичким односно глобалним годишњим порезом.

Professor Zoran Isailović, Ph.D.
Faculty of Law, Priština

Direct Taxation in Serbia

Summary

As in other modern states, direct and indirect taxation in Serbia exists as well. Within indirect taxation, there is specific determination in theory and praxis about the necessity of imposing of Value Added Taxes (VAT). However, direct taxes are very important in Serbia and according to the author of this work there is a number of dilemmas in this field and some of them are of strategic importance.

In the first place, it is author's opinion that, under the current circumstances in which Serbian economy exists, it is hard to believe in realistic opportunity of reducing ta-

xes and other income taxes (wages) for 30%. According to the author, taxation of agriculture and forest incomes should not be cancelled. In fact, number of tax payers and their economic power of these taxes in relation to other, numerous potential tax payers and their economic power refer on needs for its proportional use. Applicable legal solutions for this taxation type could give solid effects if gradual, but determined multiplied revalorization of cadastre income that represents tax basis, should be carried out.

Author supports imposing of synthetic taxes on citizens' incomes by applying moderate progressive rates. Implementation of this tax could enable fair taxation expressed through equality of payment.

Key words: *direct taxes, scheduled system, combined system, integrated tax.*