ЈАВНЕ ПОТРЕБЕ И ЈАВНИ ПРИХОДИ

1. ЈАВНЕ ПОТРЕБЕ

1.1.Појам и категоризација јавних потреба

Појединац може самостално, као потрошач на тржишту, да задовољи одређени број својих физичко-биолошких и друштвено створених потреба, путем, на пример куповине хране, одеће и обуће, изнајмљивања или куповине стана, затим потребе за путовањима итд. Међутим, постоји широк круг потреба које појединац као потрошач не може подмирити без посредовања државних органа и обично је реч о следећим категоријама:

- унутрашња безбедност
- међународна безбедност
- социјална сигурност грађана
- економска политика и привредни развој
- функционисање друштвених делатности
- ванредне потребе грађана и привреде
- функционисање политичког и економског система земље

Основна потреба сваког појединца јесте заштита његових слобода и права, телесног интегритета и имовине што се у савременом друштву остварује углавном деловањем полицијских и правосудних органа, системом унутрашње безбедности, путем заштите постојећег политичког, правног и економског система земље. Поред тога постоји потреба и за међународном безбедношћу земље, чија величина превасходно зависи од спољнополитичке ситуације у којој се земља у одређеном тренутку налази, и која се штити путем оружане, односно војне силе. Као битне, потребно је истаћи и потребе грађана за социјалном сигурношћу које подразумевају рад државних органа у сфери обавезног социјалног осигурања и то у виду пензијско-инвалидског, здравственог и осигурања за случај незапослености. Осим тога, у савременим тржишним економијама, држава има улогу и задатак и да спроводи одговарајућу економску и политику привредног развоја, којом утиче на одржавање стабилности привредних токова, и доприноси структурним променама у привреди. Са привредним и друштвеним развојем, развијају се и снаже многобројне друштвено створене потреба појединаца у виду жеља за образовањем, научним радом, културним и уметничким деловањем и изражавањем, које такође захтева значајну, ако не и пресудну улогу државе. На крају ванредне околности, као што су на пример, елементарне непогоде, поремећаји у међународним

односима, ратови или крајње неповољна унутрашња економско-социјална кретања, значајним делом усмеравају појединце и грађане који живе у оквиру једне савремено организоване државе, да од ње траже отклањање или ублажавање последица ових лоших друштвених токова, и збрињавање угроженог становништва. Коначно, имајући у виду горе наведене јавне потребе у савременом друштву, за њихово задовољавање неопходан је рад државне администрације на свим нивоима државне организованости а у оквиру политичког и економског система земље. Овде је реч о једној од класичних функција државе без којих она не би могла постојати.

2. ЈАВНИ ПРИХОДИ

2.1. Појам и природа јавних прихода

На основу устава, закона и прописа, савременој држави тј. њеним органима и институцијама, поверено је извршавање бројних и обимних делатности и функција а зарад задовољења разноликих јавних потреба. Међутим, да би испунила ту улогу, држава мора прикупити, расподелити и потрошити пре свега новчана средства, којима ће се рад њених органа и институција финансирати. Приходи које држава прикупља, расподељује и троши у циљу омогућавања рада њених органа и иниституција а у намери вршења њених, уставом и законима поверених функција, називају се јавни приходи. Јавни приходи имају бројне карактеристике међу којима се могу поменути следеће:

- јавни приходи се убирају и исказују по правилу у новцу;
- јавни приходи се убирају у редовним годишњим или другим интервалима
- плаћање јавних прихода не доводи у питање постојећу имовину
- јавни приходи служе за подмиривање трошкова који имају општи карактер.

2.2. Категоризација јавних прихода

Постоји велики број облика, врста и подврста јавних прихода који у савременој и тржишно оријентисаној привреди стоје на располагању држави. Јавни приходи се могу појавити у виду пореза, такси, доприноса, накнада, доменских прихода, донација, парафискалних прихода при чему се њихова структура, и значај знатно разликују од земље до земље, а у зависности од бројних чиниоца економско-социјалне и политичке природе. Да би се свестрано, систематски и дубље проучила њихова суштина, они се класификују према различитим критеријумима. Најчешће се у теорији и пракси јавни приходи разврставају као:

- редовни и нередовни приходи
- јавноправни и приватно правни приходи

▪ изворни и изведени јавни приходи
▪ приходи од привреде и приходи од становништва

2.2.1.Редовни и нередовни приходи

За финансирање многобројних административно-политичких, економских и социјалних функција државе потребно да у њену касу стално притичу новчана средства. У зависности од тога каква је учесталост наплате тих средстава, јавни приходи се могу поделити на редовне и нередовне.*Редовни јавни приходи* наплаћују се непрекидно, и то у одређеним временским периодима из извора који се редовно и непрекидно економски обнављају.за разлику од њих *нередовни јавни приходи***,** прикупљају се од стране државе ad hoc, повремено и то углавном из извора који се економски не обнављају. Посебан случај нередовних јавних прихода представљају ванредни јавни приходи који се уводе за временски ограничен период како би се покрили ванредни издаци државе у ванредним околностима попут рата, великих елементарних непогода, несрећа и слично.

2.2.2.Јавноправни и приватноправни приходи

Јавноправни и приватноправни приходи се разврставају по основу имовинскоправне разлике која постоји у изворима јавних прихода. *Јавноправни приходи* јесу приходи које држава или њени органи на основу свог фискалног суверенитета, убирају од грађана и привреде. Са друге стране *приватноправни приходи* јесу они које држава или њени органи остварују од предузећа или имовине у државном власништву.. Ова подела је исувише уопштена и има одређене недостатке, чија је суштина у томе да поједини приходи садрже елеменат двојног својинског односа. Таксе на пример, као јавноправни приход, имају елементе приватно правног привређивања због тога што државни органи врше грађанима одређене услуге. Осим тога, код монополских прихода држава обавља одређену делатност(монопол над нпр, продајом и дистрибуцијом нафте) и по том основу стиче приход, који се сврстава у приватно правну врсту. Међутим,пошто држава има моћ, а то често и чини, да одређује монополску цену, која је знатно виша од тржишне,позитивна разлика између тржишне и стварне цене има карактер јавноправног прихода.

2.2.3.Изворни и изведени јавни приходи

Изворни и изведени јавни приходи разликују се по томе из чије делатности потичу. Док *изворни јавни приходи* потичу из економске делатности државе која се обавља у државним предузећима и на државним имањима, *изведени јавни приходи* се прикупљају од доходака физичких и правних лица кроз дажбински систем државе. Сврха ове поделе је да се истакне елеменат економског значаја ове врсте прихода.

2.2.4.Приходи од привреде и приходи од становништва

У случају поделе јавни прихода на приходе физичких и приходе правних лица, несумњиво као критеријум за класификацију несумњиво се узима категорија субјекта од којих се остварују јавних приходи. Приходи од привреде и приходи од становништва означавају, у ствари, два извора одакле потичу јавни приходи. Висина прихода по једном и другом основу зависи од удела ових сектора у националном дохотку, као и од економске политике која се води у одређеној држави.

Треба такође нагласити да свака основна класификација јавних прихода, без обзира на узете критеријуме поделе подлеже даљим потподелама. Сходно томе, уколико у основи јавне приходе поделимо на редовне и нередовне, а редовне класификујемо на дажбинске и недажбинске, сви јавни приходи савремене државе се могу се исказати као:

- Изворни јавни приходи
- Дажбине
- Парафискални приходи
- Јавни зајам
- Остали јавни приходи

2.3. **Изворни јавни приходи**

Основна карактеристика изворних прихода је у томе што се остварују по основу државног власништва над економским добрима, или по основу делатности државе, њених органа и институција. Ова врста јавних прихода је по својим карактеристикама прилично бројна и разнолика. Ипак, могуће је разликовати пет основних врста изворних прихода државе:

- доменски приходи
- приходи од државних предузећа
- приходи од делатности установа
- приходи од делатности државних органа
- приходи од камата поклона, легата, напуштене имовине и остали вандажбински приходи

2.3.1. **Доменски приходи**

Под доменским[1] приходима се подразумевају приходи које држава остварује по основу својинског располагања сопственом имовином. Ова врста прихода може се стицати продајом имовине, давањем у закуп имовине, или економском експлоатацијом, односно коришћењем имовине која је у својини државе. Доменски приходи су познати још у старом веку, иако садашњи назив потиче из средњег века и испрва је означавао приходе које држава и њени органи остварују по основу располагања имовином(пољопривредним земљиштем, шумама, рудницима, стамбеним

[1] Реч домен потиче од латинске речи dominium која означава имовину која даје приход

и пословним простором и слично.) Са становишта карактера, намене и услова коришћења постоје јавни и фискални домени.

2.3.1.1. Јавни домени

Јавни домени су по свом карактеру такви да служе општој употреби, доступни су свима под једнаким условима и не могу бити предмет економских трансакција(неотуђива су). То су на пример: воде, морска обала, путеви, паркови, јавно зеленило, споменици културе, музејски експонати, архивска грађа итд. Пошто су добра јавног домена неотуђива, не могу се стицати приходи њиховом продајом. Само изузетно, под прописаним условима, и у зависности од њиховог карактера, јавни домени могу служити за остваривање извесних прихода, који у својој укупности у односу на друге јавне приходе најчешће имају симболичан значај. То се може чинити нпр. давањем у закуп делова морске или речне обале, или одређених споменика културе у угоститељске, туристичке, културне и друге сврхе, путем наплата извесних, на пример еколошких такси, друмарине за пролаз кроз националне паркове итд.

2.3.1.2. Државни тј. фискални домени

Државна имовина је најстарији, а све до настанка и развоја капитализма и најважнији извор јавних прихода. У државне-фискалне домене спадају: шуме, земљишта, рудници, железнице, енергетски извори, зграде, хартије од вредности итд. и они су у својини државе како би се потпуније остваривали одређени шири интереси, пре свега у економској сфери. Приходи од државних-фискалних домена могу се стицати:

- продајом имовине
- експлоатацијом природних извора
- давањем имовине под закуп

Државни домени су под одређеним, стриктно утврђеним условима отуђиви, али је то изузетна појава. У финансијској теорији сматра се понекад оправданим отуђивати добра државног домена да би се искористили приходи остварени по том основу за изградњу објеката од још ширег друштвеног интереса. Међутим, суштински, циљ државног власништва над фискалним доменима у основи није остваривање зараде, већ рационално коришћење и остваривање ширих економских и других интереса. Осим тога, државни монопол над одређеним добрима може имати за сврху и остваривање значајних прихода који далеко надмашују расходе експлоатације, као што је то експлоатација нафте, струје итд. На крају, чести су случајеви прихода које држава остварује од давања под закуп државних непокретности а пре свега великих комплекса пословних простора, градског грађевинског земљишта итд. Данас у савременим државама, државна имовина као извор јавних прихода има мали значај.

Наиме, теорија и пракса јавних финансија у потпуности су се окренуле дохоцима и потрошњи физичких и правних лица јер се у њима налази економска снага из које држава црпи новчана средства за финансирање јавних потреба. Међу савременим државама данас се ретко налазе примери власништва великих комплекса шумског, пољопривредног земљишта или рудника метала и неметала да би се по основу располагања имовином остваривали доменски приходи.

2.3.2.**Приходи државних предузећа**

У савременим тржишним привредама државни сектор привреде има велики значај. Национализацијом, инвестирањем и на друге начине, држава је постала значајан, а понегде и доминантан власник средстава за производњу у областима комуналне привреде, енергетике, железничког и ПТТ саобраћаја, рударства итд. Државна привредна предузећа најчешће обухватају стратешке гране производње, што представља израз њеног интереса за задовољавање ширих потреба друштва. Бројни су мотиви и разлози њиховог оснивања. Они углавном могу бити финансијски, економски, и социјално-политички. *Финансијски разлози* оснивања државних предузећа у смислу обезбеђивања средстава у модерном свету у највећој мери није од прворазредног значаја иако понекад може бити у условима државног монопола над производњом одређених производа који обезбеђују значајну добит за државну касу(производња нафте и гаса, соли итд.)*Социјално политички разлози* су преовлађујући у савременим друштвеним околностима, а све ради заштите здравствених популационих и демографски интереса, или пак ради решавања јавно комуналних проблема. *Економски разлози* оснивања темеље се на чињеници да држава обично улаже у секторе привреде у којима приватна иницијатива нема интереса, или је пак у питању активност која захтева веома значајан обим потребних средстава за оснивање. То је раније био случај са железничким саобраћајем, а сада са производњом и дистрибуцијом електричне енергије. У питању су наиме делатности које ценом својих услуга често нису у стању да покрију расходе пословања, а у интересу је државе да њихове цене држи на нижем нивоу. Било би погрешно мислити да сва државна предузећа остварују добит, односно да послују позитивно. Чешће је управо обрнуто и то због тога што су економски, а посебно социјално-политички разлози били доминантни при оснивању државних предузећа. Државна предузећа, која су основа пословања јавног сектора у савременим државама са мешовитом привредом, могу бити основана у једном од четири организациона облика и то као:

- департманска предузећа
- државни монополи
- државне компаније
- јавне корпорације

2.3.2.1. Департманска предузећа

Департманска предузећа представљају одељења појединих министарстава и налазе се под директном контролом ресорног министра. Приходи ових предузећа непосредно се сливају у државни буџет, а ресорни министар је одговоран не само за стратешко усмеравање рада предузећа него и за његово текуће пословање. Због тога управљачка структура предузећа нема никакву самосталност у располагању приходима и они због тога имају у потпуности карактер буџетских средстава. У новијој историји, најзначајније департманско предузеће у земљама OECD-а била је Британска пошта која је 1969.године трансформисана у јавну корпорацију.

2.3.2.2. Државни монополи

Државни монополи су предузећа у државној својини која имају искључиво право производње, а некада и промета одређеног производа. Разлози за оснивање државних монопола су изразито фискалне природе, јер монополисањем производње одређеног производа држава себи даје могућност да на тржишту наплаћује монополску цену која је по правилу виша од цене која би се формирала у условима конкуренције. Приходи државних монопола се непосредно сливају у државни буџет и као сигуран и стабилан извор прихода често су служили као залога за државне зајмове. Данас се државни монополи релативно ретко могу наћи као организациони облик предузећа у државној својини, док су још између два светска рата често оснивани као противтежа приватним монополским предузећима.

2.3.2.3. Државне компаније

Државне компаније су привредна друштва акционарског типа у којима држава поседује највећи број акција. Разлози за куповину акција су пре економског и социјалног него фискалног карактера. Често се дешава да држава спашава од банкрота велика предузећа тако што откупљује њихове акције, чиме се ублажавају социјални проблеми који би настали уколико би преко ноћи без посла остао велики број радника. Ако се државна компанија опорави, држава продаје њене акције на тржишту и на тај начин компанија поново остварује самосталност на тржишту. Неке савремене државе, међутим, купују акције успешних предузећа из чисто економских разлога, када желе да заштите своје приходе од обезвређивања или да их увећају.

2.3.2.4. Јавне корпорације

Јавне корпорације представљају предузећа у државној својини чији је једини акционар и инвеститор држава. Основна разлика између јавних корпорација и осталих организационих облика државних предузећа састоји се у томе што управљачка структура јавне корпорације има већи степен самосталности у текућем пословању од руководства других државних

предузећа, јер могу да задрже остварену зараду, а евентуални мањак покривају из државног буџета до износа који утврди парламент. На челу јавне корпорације налази се управни одбор којег у већини или у целини именује ресорни министар за одређени период. Управни одбор је задужен за текуће пословање корпорације, а надлежни министар даје смернице за њен рад. Смернице надлежног министра могу бити општег карактера, ако се односе на само функционисање корпорације и посебне, ако се ради о великим инвестиционим програмима.

2.3.3.**Приходи од делатности државних установа**

Државне установе су организације непрофитног карактера у државном власништву, које послују у области јавних делатности, попут, здравства, културе, образовања, науке и спорта. Иако могу остварити одређене приходе нпр. од продатих улазница, школарина или партиципација за коришћење здравствених услуга, њих држава издржава из свог буџета јер наведени приходи ни издалека не могу да покрију остварене расходе. Због посебности њихових делатности и општедруштвених потреба, државне установе се по правилу не могу понашати искључиво по тржишном моделу пословања, па су из тог разлога у власништву државе.

2.3.4.**Приходи од делатности државних органа**

Државни органи, пре свега органи управе, могу остваривати извесне приходе обављањем одређених послова који не спадају у њихову основну делатност. Најчешће се ради о наплатама разних такси(нпр.судских), штампању образаца итд, при чему приходи остварени по овом основу улазе у буџет или се законом и другим прописима може одредити да припадну органима који их остваре. То су приходи релативно мањег обима који често могу подстицајно деловати на државне органе.

2.3.5.**Приходи од камата, поклона, легата, напуштене имовине и остали вандажбински приходи**

Извесне приходе држава и њени органи могу стећи и по основу прихода од *камата* по датим кредитима и ороченим средствима, прихода од поклона, легата и напуштене имовине, као и осталих вандажбинских јавних прихода. Држава може по разним основама одобравати кредите другим државама, организацијама и појединицима и на основу тога, остваривати приходе у виду камата. Осим тога држава остварује приходе у виду камата и приликом орочавања или држања својих средстава по виђењу код банке, као и по другим основама. У нормалним политичким и привредним приликама, приходи од поклона, легата и напуштене имовине учествују са релативно скромним процентом у укупним недажбинским приходима савремених држава. И поред тога, они се посебно обрађују у финансијској литератури зато што могу у одређеним околностима да играју врло

значајну улогу у обезбеђивању средстава неопходних за материјалну и културну егзистенцију становништва. *Поклони* су једнострани новчани или натурални трансфери у корист државе који дају домаћа и страна физичка и правна лица из хуманитарних, патриотских, економских или политичких разлога. Уобичајено је да се ради о релативно малим вредностима, али у одређеним ситуацијама поклони могу да достигну и велике суме. Уколико поклонодавац не веже новчани поклон за конкретну набавку робе, приход од поклона постаје део осталих новчаних прихода државе, независно од тога из ког извора они потичу. Тада је држава поклонопримац у могућности да самостално одлучује о намени новца од поклона. Честа је, међутим појава да поклонодавац обавеже државу поклонопримца да једнострана трансферна плаћања употреби за куповину одређене робе на одређеном тржишту, условљавајући на тај начин поклон његовом сврхом. Најчеше се поклони у натури реализују у храни, лековима, ћебадима, грађевинском материјалу, али и у помоћи војног карактера. *Легати* су посебни поклони којима легатор-поклонодавац омогућава држави поклонопримцу да негује, награђује и промовише одређене културне или научне доприносе. Приходи од легата су дестинирани приходи државе који се могу употребити искључиво за немене које је утврдио легатор, на пример, за стипендирање или награђивање изузетно вредних радова из области културе или науке. *Напуштену имовину* чине покретне ствари и непокретности које су остале без власника и које, под одређеним условима, могу да постану државно власништво. Тако стечену имовину државе кратко задржавају у свом власништву јер је уобичајено да је, после законом прописаног рока, продају на лицитацији и на тај начин остваре одређене приходе. Такође, када се ради о напуштеним непокретностима, често се дешава да се фискални циљеви замене социјалним и да се непокретност стави на располагање државни на локалном нивоу, граду или општини, којој се омогућава да реши проблем становања неких својих социјално угрожених житеља. У остале вандажбинске приходе могу се убројати приходи од закупнина, изречене и наплаћене казне у кривичном, прекршајном или неком другом поступку који се води пред државним органом, као и разлике у цени роба одузетих по основу закона.

3. ДАЖБИНЕ

3.1.Појам и обележја дажбина

Дажбине су обавезна давања које држава прикупља из привредних активности физичких и правних лица подвргнутих њеном фискалном суверенитету, тј.њеном праву да установљава и примењује дажбине, а с циљем задовољавања јавних потреба. *Установљавање дажбина* подразумева утврђивање њених врста и облика као и битних елемената(обвезника,

предмета, извора, основице, стопе итд.) *Примена дажбина* означава право државе да користи дажбине које јој по закону припадају, при чему се и сама наплата дажбина не може вршити без њеног увођења. Напослетку и утврђивање висине дажбине искључиво се може извршити на основу закона. Као што се из дефиниције може закључити, дажбине карактерише принудност давања у новчаном облику које се морају извршавати по претњом принуде и санкција. Оне су поред тога и бесповратна давања у корист државе без непосредне контрачинидбе, која се уплаћују у буџете и службе за задовољавање јавних потреба, а не за остваривање појединачних циљева и интереса.

3.2. **Врсте дажбина и дажбински систем**

Савремена држава користи неколико кључних група дажбина и то: 1) порезе; 2)царине;3) таксе и 3)доприносе. Скуп пореза, такси, доприноса и других јавних прихода дажбинског карактера који су уведени у једној земљи да би се остварили циљеви фискалне политике назива се дажбински систем. По финансијским ефектима *порези* су у најзначајнија врста дажбина, и они у највећој мери изражавају њихову суштину. За разлику од пореза, *царине* се користе по правилу из екстрафискалних разлога у циљу заштите домаће привреде па фискални мотив код њих у модерним државама има споредан значај. Ипак и царине представљају обавезна давања и делом служе за задовољавање јавних потреба а делом и за остваривање ширих економских интереса. *Таксе*, за разлику од пореза, подразумевају постојање веза између новчаног давања обвезника и одређене услуге државе при чему не постоји квантитативна подударност између висине издатака и вредности чинидбе(по правилу је нижа од вредности чинидбе). И приходи од такса се сливају у општу масу буџетских средстава из које се подмирују јавне потребе. Иако *доприноси* имају одређене карактеристике које их непосредно не могу сврстати у дажбине, ипак имају сличности са порезима у односу на принудност плаћања кроз новчана давања, и са таксама пошто подразумевају постојање неке личне користи која се очекује, било непосредно или посредно, већ приликом плаћања доприноса.

3.3. **Елементи дажбина**

Савремена држава законом прописује које ће дажбине постојати на њеној територији, шта ће им бити извор, предмет и основница, ко ће бити обвезник и под којим условима, каква ће бити стопа дажбине и др. У тексту сваког закона из фискалне области налази се опис чињеничног стања чијим остварењем наступају одређене фискалне последице. Када се у стварности деси догађај или појави чињеница која се може подвести под законски опис дажбинског чињеничног стања, у том тренутку настаје дажбински однос

између државе као повериоца и физичког или правног лица као дужника. Потреба да се законом уређује систем, врсте и извори дажбина, произилази из чињенице да се тиме:а)максимално штити дажбински обвезник од самовоље и субјективизма у поступцима процене висине дажбинских обавеза и њиховог плаћања; б)на дужи рок пружа већа извесност у погледу сношења материјалних обавеза према држави; и ц)омогућује сигурност у погледу притицања средстава за задовољавање јавних потреба. Сваки облик дажбина има у већој или мањој мери сложену структуру која се састоји из низа елемената међу којима су најзначајнији:

- Субјекти дажбина
- Извор дажбина
- Предмет дажбина
- Дажбинска основица
- Стопа дажбине
- Дажбинске олакшице

3.3.1. **Субјекти дажбина**

Пошто се као битан услов постојања дажбине јавља фискални однос, нужно је да постоје најмање два субјекта дажбине: онај који плаћа дажбину и који се уобичајено назива дажбински обвезник и онај који је наплаћује и који се назива дажбинским повериоцем.

3.3.1.1. Дажбински обвезник

Дажбински обвезник представља физичко или правно лице које је према закону обавезно да плати дажбину. Ипак уплату дажбина, у име обвезника може извршити и неко друго лице, ако га на то обавезује закон. Из тог разлога дажбински обвезник је ужи појам од дажбинског дужника, иако се често поистовећују. *Дажбински дужник* је свако лице које је дужно да изврши дуговану радњу из дажбинског односа. Дажбински дужник је најшири појам јер обухвата и дажбинског обвезника и дажбинског платца и дажбинског дестинатара и дажбинског јемца. *Дажбински платац* представља физичко или правно лице које закон обавезује да у име и за рачун дажбинског обвезника обрачуна и уплати дажбину и које стварно и врши њену уплату. Ова појава је нарочито изражена код пореза по одбитку. На пример, послодавац који исплаћује зараду дужан је да обрачуна и држави уплати порез на исплаћене зараде. Запослено лице је обвезник овог пореза, али је организација у којој је запослен, дужна да обави све административно-техничке послове у вези са обрачуном и уплатом пореза. Код посредних дажбина, поред дажбинског обвезника и дажбинског платца, као дажбински дужник може да се јави и *дажбински дестинатар***.** Дажбински дестинатар је лице које по намери законодавца сноси дажбински терет, и чију економску снагу дажбина треба да умањи. То може да буде дажбински обвезник, али и неко сасвим друго лице(купац

производа или услуга). На пример, намера је законодавца да терет пореза на додату вредност понесе купац а не продавац робе. Дажбински платац има и својство јемца. *Дажбински јемац* је физичко или правно лице, које на основу закона или добровољно одговара за дажбинску обавезу другог лица. На пример, исплатилац прихода гарантује својим средствима да ће уредно и благовремено извршити плаћање дажбинске обавезе. Ако послодавац за свог запосленог не изврши обрачун и уплату пореза на зараде, порез ће се заједно са припадајућом каматом, принудно наплатити на терет његових средстава и имовине.

3.3.1.2.Дажбински поверилац

Под појмом *дажбинског повериоца* подразумева се држава која на основу фискалног суверенитета, од физичких и правних лица која су под њеном фискалном влашћу, обезбеђује новчана средства, неохподна за финансирање јавних потреба. Међутим, услед постојања сложених облика државних уређења и различитих нивоа власти који утврђују дажбинске обавезе, као и територијалне дислокације обвезника и предмета дажбине, може се појавити двоструко опорезивање. *Двоструко опорезивање* представља неповољан, ненамерни ефекат поседовања фискалног суверенитета од стране већег броја органа власти који настаје у околностима када исти дажбински обвезник има обавезу да плати исти порез, у исто време и на исти дажбински предмет двема или већем броју органа власти истог ранга. Ни један аргумент не говори у прилог његовог постојања јер се њиме дискриминишу дажбински обвезници из правно-техничких и организационих разлога. Какво би било оправадање да на пример, особа које живи у Бечеју, а које је стицајем околности запослена у Новом Саду плаћа порезе и доприносе из зарада и по месту рада и по месту пребивалишта. Међутим, двоструко опорезивање треба разликовати од неких сличних феномена попут надопорезивања и кумулирања пореза. *Надопорезивање* постоји када исти обвезник плаћа из истог извора и на исти предмет, порез и нижем и вишем органу власти(локалном, покрајинском и републичком). У овом случају не постоји дислокација обвезника и предмета пореза, односно не постоји дажбинска обавеза према два или више територијалних органа власти истог ранга и обвезници пореза нису дискриминисани. *Кумулирање пореза и других дажбина* постоји када исти обвезник плаћа из истог извора више различитих пореза или других дажбина. На пример, ако запослени из зараде коју оствари плаћа порезе и доприносе на зараде и накнаде зарада, порез на доходак грађана као и порез на додату вредност за производе и услуге које купује. У овом случају увек је исти извор за опорезивање-зараде из радног односа.

3.3.2.**Дажбински извор**

Дажбина је увек део економске снаге и да би се дажбина извршила, потребно је да има одакле да се плати. *Дажбински извор* представља ону економску вредност из које се подмирује дажбина, тј. све оно чиме дажбински обвезник располаже и из чега може да плати дажбину. Дажбина је увек само део економске снаге иначе би постојала експропријација. У принципу дажбински извор се може појавити у двојаком виду и то најпре у виду прихода, односно дохотка, и друго(изузетно) у виду имовине. У склопу разматрања појма дажбинског извора нужно је образложити и питање дажбинске способности. *Дажбинска способност* или дажбинска снага означава, економску могућност обвезника да сноси терет дажбине. Дажбинска способност се утврђује на основу евиденције података о изворима и другим показатељима који су од значаја за присуство и висину дажбинске способности. Дажбинска способност не обухвата само капацитете економских извора(приходе, доходак, имовину и потрошњу), већ треба узимати у обзир и расходе за оцену постојања и интензитета дажбинске способности. На пример, од два лица која остварују исту зараду сигурно је да има већу дажбинску способност оно лице које је самац, него оно лице које издржава двоје деце.

3.3.3.**Предмет дажбина**

Предмет дажбина јесте свако испољавање економске снаге обвезника у виду чињеница, аката, радњи или материјалних ствари која пружа основ да се уведе неки дажбински облик. Сходно томе, предмет дажбина могу бити приходи, тј. доходак, имовина или потрошња, а изузетно и физичка егзистенција обвезника(главарина). Шта све може бити предмет дажбине? Код пореза на зараде и накнаде зарада то је зарада, код пореза на имовину предмет дажбине може бити кућа, стан, викендица, тј. чињеница да неко поседује имовину, код пореза на додату вредност то је купопродајни акт одређеног производа или услуге, а код царине извршен увоз. Код судске таксе је вођење судског спора. Предмет и извор дажбине могу се формално подударати. На пример примљена зарада јесте и извор и предмет дажбине, Дажбина се плаћа из зараде као извора, а зарада представља и предмет преко кога се испољава дажбинска снага. Са друге стране, често је случај да су извор и предмет по форми различити. На пример, код пореза на пренос апсолутних права, извор је вредност непокретности или права, а предмет извршени промет уз накнаду, тј, купопродајни акт. Или код царина, извор је потрошња, а предмет извршени увоз датих производа.

3.3.4. **Дажбинска основица**

Зарад правилног разумевања суштине дажбинске основице, неопходно је размотрити појам, врсте као и метода њиховог утврђивања.

3.3.4.1.Појам дажбинске основице

Дажбинска основица представља вредност предмета дажбине изражена у новцу, која служи за утврђивање дажбинске обавезе. На пример, предмет дажбине је право својине на стан које треба опорезовати порезом на имовину, а дажбинска основица је тржишна вредност стана изражена у новцу. Код пореза на додату вредност, основицу за опорезивање чини продајна цена производа или услуге, док је код царина то набавна цена у иностранству са трошковима транспорта и осигурања до границе. Поред исказивања вредности у новцу, могуће су и дажбинске основице по количини. Основицу по количини је оправдано користити где је могуће квалитативно и квантитативно одредити дажбински предмет у хомогеним натуралним јединицама. Можемо као пример поново узети акцизе на нафтне деривате које се одређују по количинама истих**.**

3.3.4.2. Врсте дажбинске основице

У теорији и пракси је присутна подела дажбинских основица на стварне и паушалне. *Стварна дажбинска основица* утврђује се на основу свих важних чињеница које се тичу дажбинске снаге обвезника, а пре свега на основу података о приходима, имовини, трошковима за њихово остваривање и издацима који умањују дажбинску способност. То често изискује уску сарадњу обвезника и дажбинског органа, вођење пословних књига од стране обвезника, пријављивање података у облику разних пријава и прикупљање одговарајућих података по службеној дужности. Да би државни органи могли да одреде стварну дажбинску основицу, обвезник се обавезује законом да пружи веродостојне податке о приходу и имовини која је предмет опорезивања. *Паушална дажбинска основица* утврђује се на основу само неких, што објективнијих чињеница које се тичу дажбинског предмета, а не на основу свих. Она је паушална у том смислу што је процењена, претпостављена на основу одређених елемената. Претпостављена дажбинска основица утврђује се на основу претпоставке да је дажбински обвезник остварио приход одређене висине или да поседује имовину одређене величине. У свим случајевима у којим би било прескупо утврђивати стварну дажбинску основицу, претпостављена дажбинска основица се одређује паушално.

3.3.4.3. Методи утврђивања дажбинске основице

За утврђивање дажбинске основице могуће је применити:а)индицијарни метод; б)директни метод; в)индиректни метод, г)службени метод и д)метод парификације. *Индицијарни метод* је најстарији, данас углавном превазиђен начин утврђивања висине дажбинске основице који се темељи на посматрању спољних обележја(индиција) дажбинског објекта. На пример у 18 и 19 веку, у појединим земљама, порез на приход од зарада плаћао се према броју прозора или димњака, као одраза економске снаге дажбинског

обвезника. Дакле, лако уочљиве чињенице коришћене су за паушално одређивање висине претпостављене дажбинске основице. У савременим фискалним системима, индицијарни метод изгубио је свој значај због немогућности да се на поуздан начин утврди стварна дажбинска основица. *Директан метод* подразумева поступак у којем је дажбински обвезник дужан да сам пријави државном органу одређене чињенице које су од значаја за утврђивање дажбинске основице. То значи да дажбински обвезник мора стално да води евиденцију у којој ће бележити податке од значаја за одређивање стварне дажбинске основице. На пример, обвезник пореза на доходак грађана мора стално, током календарске године, да води уредну евиденцију о својим приходима и да их на крају године пријави дажбинским органима. Стога овај метод можемо назвати и методом дажбинске пријаве. На основу података из пријаве о обиму и садржини обављања делатности, оствареним приходима и расходима, државни органи директно утврђују дажбинску основицу. *Службени(административни) метод* подразумева поступке када податке о фискалној евиденцији прикупља сам државни орган по службеној дужности. Метод се примењује када дажбински обвезник не поднесе пријаву иако је био дужан да то учини или када је поднесе, али са подацима које дажбински орган не сматра веродостојним. Ако државни орган основано посумња у веродостојност података из пословних књига и из пријаве, сама ће приступити прикупљању и анализи одговарајућих података. За то може користити сопствену документацију, податке из банкарских извора, од пословних партнера обвезника итд. и на основу њих утврдити дажбинску основицу и извршити разрез пореза. *Индиректни метод* подразумева поступак утврђивања дажбинске основице на основу података које државном органу доставља треће лице које је на то обавезано законом. На пример, банка може бити обавезана да надлежном органу доставља податке о обвезниковим приходима преко текућег рачуна. *Метод парификације* односно упоредни метод, може се примењивати у околностима у којима се иначе примењује службени метод, када је државном органу отежан поступак утврђивања стварне дажбинске основице. Тада се упоређује делатност лица које није поднело пријаву или је дало лажне податке о својим приходима са истом делатношћу коју обавља друго лице под приближно једнаким условима, а које је пријавило тачне податке о својој делатности. На тај начин се ex officio одређује претпостављена дажбинска основица. Метод полази од логичне и реалне претпоставке да два субјекта који обављају исту или сличну врсту послова и под једнаким условима остварују исти или приближно исти приход. На пример ако је један предузетник исказао у својим пословним књигама и пријавио приход од 500.000 динара, а други у износу од 4.000.000 динара, а оба раде у истој делатности, на истој локацији и имају подједнаку могућност у погледу обима пружања услуга, онда је реално претпоставити да први предузетник

није верно пријавио приход. Самим законом се може прописати утврђивање основице на основу упоређења. То је тзв. законска пресумпција.

3.3.5. **Стопа дажбине**

Стопа дажбине представља износ дажбине у односу на дажбинску основицу који се може исказати најчешће у проценуталном износу уколико се ради о основици по вредности(ad valorem), и ређе у апсолутном износу уколико се ради о специфичној основици. Иако је уобичајено да се дажбинска стопа изражава у процентима, исту је могуће исказати и у апсолутним величинама. Нпр. могуће је опорезивати потрошњу неког производа одређеним апсолутним новчаним износом, попут износа акцизе од 3 динара по паклици цигарете. Ипак код неких дажбина се, услед тешкоћа реалног утврђивања основице и не врши њихово утврђивање нити утврђивање стопе, већ износ саме дажбине, и тада је реч о паушалним порезима. На послетку, од величине дажбинске стопе зависи степен дажбинског оптерећења, јер што је већа стопа у односу на непромењену дажбинску основицу, већи је дажбински терет.

3.3.5.1. Врсте дажбинских стопа

Уколико су дажбинске стопе изражене у проценту, оне се у зависности од њиховог кретања и кретања дажбинске основице могу исказати као а)пропорционалне, б)прогресивне и ц)регресивне.

Пропорционална дажбинска стопа је она стопа која се не мења без обзира на висину дажбинске основице. Дакле, ако се дажбинска стопа не мења иако долази до промена величине дажбинске основице, у примени је пропорционална дажбинска стопа. *Прогресивна дажбинска стопа* постоји када са порастом дажбинске основице расте и дажбинска стопа. То је чест случај код опорезивања доходака грађана, који са већим годишњим износом доходака у многим државама плаћају и веће износе пореза на доходак. Ипак примена прогресивних стопа, на одређеној висини основице мора стати, јер би у супротном настала конфискација а не опорезивање. Код примене прогресивних стопа центар интересовања јесу обвезници са најнижим приходима јер се њиховим коришћењем могу ублажити социјалне разлике и омогућити да се са мање потреса прикупе средстава за јавне потребе. Прогресивине стопе могу допринети остваривању одређених циљева економске политике. На пример антиинфлаторна политика далеко се успешније може остваривати прогресивним захватањем већих прихода и доходака и тиме утицати на обуздавање претеране потрошње. Са друге стране прогресивно опорезивање може неповољно деловати на стицање већих прихода, односно на рад и производњу. Но, овај проблем се може ублажити одговарајућом применом прогресије.Чак се и супротно дејство може постићи тако да губитак економске снаге буде надомештен већим и продуктивнијим радом и активношћу као и већом штедњом. Код

прогресивног опорезивања је и сложенији начин утврђивања дажбинске обавезе, јер обвезник унапред тешко може знати колике су му тачно обавезе и у складу са тим усмеравати своју активност. Најчешћа је пракса да се прогресивне стопе примењују код субјективних, тј личних, а пропорционалне код објектних, тј. реалних пореза. На крају, ако се дажбинска стопа смањује са повећањем дажбинске основице, тада се примењује *регресивна дажбинска стопа*. Имајући у виду да се ради о неправичном начину опорезивања, регресивне дажбинске стопе се веома ретко могу наћи у пракси савремених држава и у финансијској пракси у свету је њихова употреба ретка. Њихова примена има за циљ да се заштите обвезници са већим приходима.

3.3.6.**Дажбинске олакшице и ослобођења**

Једно од кључних начела дажбина јесте и начело општости које подразумева да је свако, без обзира на расне, полне, националне, верске или политичке различитости дужан да плаћа дажбине. Ипак, доследна примена овог начела, у условима постојања економских, социјалних и других неједнакости, довела би до очувања, или чак и њиховог даљег продубљивања. Уколико би под једнаким условима, држава теретила и богатог и сиромашног, здраву особу или инвалида, она би вршила повлашћивање или дискриминисање одређених категорија друштва. У том смислу, начело општости треба разумети у оквиру захтева да се избегне повлаћивање или тлачење дажбинских обвезника на основу њихових физиолошких, или друштвено прихватљивих различитости. Из тог разлога, држава одобрава одређена одступања од начела општости путем примене дажбинских олакшица и ослобођења.

3.3.6.1.Дажбинске олакшице

Свака савремена држава одобрава различите дажбинске олакшице физичким и правним лицима из социјално-политичких или економских разлога. Дажбинске олакшице представљају скуп уступака које држава пружа дажбинским обвезницима како би се њихов дажбински терет умањио у односу на терет који би постојао да нема дажбинских повластица. У суштини, олакшице се примењују код дажбинских обвезника чији су приходи изнад егзистенцијалног минимума, али се обвезници, услед разлике у расходима, налазе у неједнаком положају. Тако се на пример, код пореза на укупан годишњи приход грађана, могу дати олакшице, тј. изузети из опорезивања расходи које је физичко лице имало за издржавана лица, за школовање, за умањену радну способност итд. Дажбинске олакшице могу прописати у односу на а)дажбинског обвезника, б) дажбинску основицу, ц) дажбинску стопу и д) висину обрачунате дажбине.

Дажбинске олакшице у односу на дажбинског обвезника представљају повластице којима се дажбинском обвезнику умањује дажбински терет. Дажбинска олакшица може да доведе до потпуног или до делимичног дажбинског ослобађања, или може да одложи плаћање дажбина на одређено време. Дажбински обвезник добија дажбинске олакшице често у околностима када држава жели да подстакне његову економску активност. Уобичајене су на пример, дажбинске олакшице за новооснована предузећа, за приходе од примене нових патената и техничких унапређења итд. *Дажбинске олакшице у односу на дажбинску основицу* могу се јавити у облику изузимања и у облику одбитака. Изузимањем се одређени дажбински објекат искључује из обухвата опорезивања, па је дажбинска основица једнака нули. Класичан пример одбитка је стандардни одбитак од оствареног прихода физичког лица на име егзистенцијалног минимума. Д*ажбинске олакшице у односу на висину дажбинске стопе* појављују се када дажбинска власт одобри посебно снижење дажбинске стопе обвезницима како би олакшала њихов дажбински терет. На пример, у многим фискалним системима постоје ниже дажбине за ожењене и породице са децом. *Дажбинске олакшице у односу на висину обрачунате дажбине* предвиђају се у околностима када држава одобрава дажбинском обвезнику олакшице у односу на висину већ обрачунате дажбине и оне се називају дажбинским или пореским кредитима. На пример, држава може да одлучи да омогући дажбинском обвезнику да на почетку године плати аконтациони порез на доходак грађана, а тек по истеку године да плати разлику, у зависности од висине стварног дажбинског дуга.

3.3.6.2. Дажбинска ослобођења

Дажбинска ослобођења представљају повремене или трајне мере државе усмерене на изузимање одређених физичких или правних лица од плаћања свих или само одређених дажбина, а због социјалних, политичких или економских разлога. *Из социјалних разлога*, од плаћања дажбина ослобађају се нпр. дажбински обвезници који не располажу одговарајућом економском снагом, и налазе се испод нивоа егзистенцијалног миминума. Ако би физичко лице остваривало зараду која му омогућује само биолошки опстанак, не само да не би било оправдано из социјалних разлога опорезовати такво лице, већ то ни објективно не би било могуће учинити. Оваква ослобођења трају, док се не стекну услови остваривања зараде изнад егзистенцијалног минимума. Дажбинска ослобођења се из социјалних разлога могу применити и на установе које обављају делатност из хуманих, верских или других ванекономским побуда, попут организација које врше социјалну делатност, организација за бригу о старим и изнемоглим, или слепим, глувим или другим дефектним лицима. Дажбинска ослобођења се врше и *из политичких разлога* и односе се пре свега на одређене међународне организације (попут Уједињених нација и њених тела), на

дипломатско-конзуларне представнике, као и на стране државе и њихове организације. Ова питања се уређују међународним уговорима и споразумима на бази реципроцитета. Ослобођења и олакшице се примењују и *из економских разлога*, а зарад подстицања бржег развоја оних привредних грана или групација које су од стратешког значаја за друштвено-економски развој или за постизање уравнотеженије привредне структуре и односа у понуди и тражњи.

Дажбинска ослобођења и олакшице се, из административно-техничких разлога, тешко на директан начин примењују код посредних пореза и царина, пошто је тада немогуће утврдити дажбинску способност дажбинског обвезника. На пример, када се порезима на потрошњу или царинама, опорезују физичка лица која у малопродајним објектима купују цигарете, алкохолна пића, храну, обућу и одећу, не разумно би било залазити у њихову економску способност. Међутим, и у овом случају је могуће водити рачуна о разликама у материјалним могућностима, пре свега кроз блаже опорезивање артикала који су од егзистенцијаног значаја, и већег опорезивања луксузних артикала, пошто су исти предмет потрошњег имућнијих слојева друштва.

3.3.7.**Утврђивање и наплата дажбина**

3.3.7.1. Утврђивање дажбина

Основна дужност дажбинског обвезника јесте да плати законом утврђен износ дажбине. Међутим, пре плаћања дажбина, дажбински обвезник претходно мора да изврши њиховог утврђивање. У случајевима када је то законом предвиђено, обвезник је обавезан да води пословне књиге, и подноси пријаве за плаћање пореза и осталих дажбина као и да достави државном органу одговарајућу документацију, и податке битне за утврђивање дажбинске обавезе. Дажбинске пријаве(пореске, царинске, итд.) представљају извештај дажбинског обвезника надлежном државном органу о свим чињеницама битним за утврђивање дажбинске основице(подаци о оствареним приходима, извршеним расходима, добити, имовини, вредности увозне робе по фактури ино-добављача, итд).Пријављивање дажбина обично се врши на прописаним обрасцима, у законски предвиђеним роковима и уз прилагање одговарајућих доказа(нпр. разне пореске пријаве, јединствене царинске исправе, итд.)

3.3.7.2. Наплата дажбина

По правилу, наплата дажбина представља давање одређеног новчаног износа дажбинског дужника, дажбинском повериоцу-држави ради намирења потраживања. То давање може бити једнократно, када се уплатом дугованог износа, гаси дажбинска обавеза, али и дажбински однос између повериоца и дужника. На пример, када увозник одређене робе плати увозну царину, тада престаје његова царинска обавеза, али и дажбински однос између њега и државе. Са друге стране, плаћање дажбине може бити и периодично, и тада је дажбинска обавеза али и дажбински однос трајне природе. Трајни дажбински однос може престати само ако се промени чињенично стање наведено у законском тексту, које је и довело до настанка тог односа. На пример, месечним или кварталним плаћањем пореза на додату вредност гаси се дуговање обвезника за тај временски период, али дажбинска обавеза и дажбински однос између обвезника и државе и даље постоји све док је обвезник у систему плаћања пореза на додату вредност. Осим тога, плаћање дажбина се врши у одређеним роковима, при чему се рокови доспелости и извршења утврђују законом. Доспелост дажбине представља својство дажбинског дуга да му је доспео рок за испуњење и он може наступити, по истеку париционог рога, по истеку дана плаћања пореза или у тренутку настанка дажбинске обавезе.

*Доспелост по истеку париционог рока***.**

Код појединих дажбина,, законом је утврђен рок за извршење дажбинске обавезе који се назива париционо рок. Истеком париционог рока, наступа доспелост. После достављања решења дужнику о утврђеној обавези,

законодавац оставља одређени број дана за испуњење дажбинског дуга. На пример, после достављања решења о висини пореза на пренос апсолутних права, законодавац оставља рок од 15 дана новом власнику непокретности, коју је стакао наслеђем, да изимири своју дажбинску обавезу.

Доспелост по истеку дана плаћања пореза.

Друга ситуација доспелости јавља се код оних дажбина код којих законодавац утврди у самом закону дан до којег треба платити порез. У таквим случајевима, доспелост наступа истеком тог дана који се назива дан плаћања пореза. На пример, законодавац може да пропише да се порез на додату вредност плаћа сваког 10. тог у месецу, на обавезу овог пореза створену у претходном месецу.

Доспелост у тренутку настанка дажбинске обавезе.

Доспелост може да наступи у тренутку у којем настане директна дажбинска обавеза. Оваква ситуација доспелости јавља се најчешће код различитих облика пореза на приход. Уобичајено је, на пример да у случају пореза на приход од ауторских права, на приход од капитала или на приход од игара на срећу, дажбински дуг доспева за наплату даном исплате прихода.

3.3.7.3. Принудна наплата пореза

Ако дажбински дужник не плати дажбину у тренутку доспелости, државни орган приступа обрачуну камата и као крајњу меру принудној наплати. Државни орган том приликом одређује и предмет и средство принудне наплате којом обезбеђује намирење дажбинске обавезе. *Предмет принудне наплате* су ствари и права дажбинског дужника на којима се спроводи њено извршење. То могу бити покретне ствари, готов новац, новчана и неновчана потраживања, хартије од вредности или непокретности које су у власништву дажбинског дужника. У зависности од предмета принудне наплате, дажбински орган прибегава различитим средствима да би ову принудну наплату извршио. *Средства принудне наплате* су методе помоћу којих дажбински орган принудно остварује своје дажбинско потраживање. Принудна наплата је крајња мера и нужно зло. Условљава бројне неповољне последице и то не само материјалне већ и психолошке природе код обвезника на кога се примењује. Учестале појаве принудне наплате су знак да нешто није у реду са висином дажбинског оптерећења, са циљевима опорезивања, са поступком утврђивања дажбинске обавезе, са критеријумима опорезивања, са пореском политиком итд.

3.3. **Дажбинска дејства**

Пошто плаћање дажбина умањује економску снагу и мења друштвени положај, обвезника, исти је заинтересован да неповољно економско деловање дажбина умањи или у потпуности уклони. Овакво понашање у литератури се зове „отпор плаћању пореза“ и он постоји код свих дажбинских облика.Интензитет отпора зависи од више елемената, а пре

свега од: а)висине дажбинског оптерећења,б)намене трошења средстава прикупљених дажбинама; в)дажбинског облика; и г)мишљења јавности да ли је дажбина правична или не.

Висина дажбинског оптерећења

Са сваким порастом дажбинског оптерећења, појачава се интензитет отпора за њихово плаћање и подстичу се обвезници да предузму радње које ће им омогућити да за њих дажбинска обавеза уопште не настане.

Намена трошења средстава прикупљених дажбинама

Уколико дажбински обвезник оцени да је финансирање јавних потреба далеко од његових непосредних интереса, он ће показати већи отпор плаћању дажбина. Поред тога, када намена неког дажбинског облика није позната, његово увођење у дажбински систем такође доводи до појачаног отпора. Међутим, уколико се прикупљеним дажбинама финансирају јавне потребе у којима обвезник посредно или непосредно види лични интерес(изградња путева, јавне инфраструктуре, болница и школа), отпор ће бити мањи.

Дажбински облик

Интензитет отпора снажнији је у случају непосредних него у случају посредних дажбина. Код непосредних дажбина(пореза на имовину, пореза на доходак грађана итд.) дажбински обвезник је у сваком тренутку свестан терета одређене, дажбине, и њеног износа који треба да плати држави. Са друге стране, код посредних дажбина, дажбински терет је садржан у цени производа или услуга, тако да дажбински обвезник плаћајући одређену накнаду за дати производ или услугу, истовремено подмирује и дажбинску обавезу, а да тога није ни свестан. Међутим, и од овог правила има одступања, нарочито када се ради о увозним дажбинама или о акцизама, дакле, у оним случајевима када се опорезују специфични производи а не потрошња уопште.

Мишљење јавности о правичности пореза

Ако у јавности преовладава мишљење да је расподела дажбинског терета спроведена на неправичан начин, сигурно ће доћи до пораста интензитета плаћању дажбина. Дешава се да она категорија обвезника која сматра да је неправично оптерећена дажбина изазове такав отпор према њиховом плаћању који може да доведе до социјалних потреса и друштвено-политичких промена. Корени бројних побуна током историје могу се наћи у тешким дажбинским теретима које је сносило сељаштво.

Наметање и плаћање дажбина је сложен процес који ствара различите финансијске, економске, социјалне и друге утицаје на физичка и правна лица. Из тог разлога, нужно је те утицаје испитати, пре свега кроз истраживање следећих дејства дажбина:

- преваљивање дажбина
- трансформација дажбина
- евазија дажбина

3.3.1. **Преваљивање дажбина**

Под преваљивањем дажбина подразумевамо поступке помоћу којих дажбински обвезник, успева да дажбински терет пренесе на друго лице. Преваљивање дажбина је подстакнуто намером обвезника да отклони неповољне утицаје које дажбине имају на његов економски потенцијал, у виду смањивања прихода, дохотка или имовине. Путем преваљивања дажбина, обвезник иако плаћа дажбину, успева да очува своју економску снагу, јер дажбински терет преноси на друго лице. Преваљивање које стоји у вези са прометом производа и услуга зависи пре свега од еластичности тражње, односно понуде. Уколико је тражња нееластична(као што је то случај са основним прехрамбеним артиклима), онда ће преваљивање бити лако изводљиво, јер ће се са повећаним ценама и даље обезбедити продаја. Преваљивање зависи и од карактеристика тржишне структуре. Ко има монополски положај над производњом датих производа, он ће лакше моћи да превали дажбину, него ако је присутна конкурентска ситуација. И степен организованости потрошача је од значаја за преваљивање, јер где су организованији потрошачи(односно велетрговина) теже је повећавати цене произвођачима и извршити преваљивање пореза на купце. Најпогодније дажбине за преваљивање су царине и они порези који стоје у вези са тржишним трансакцијама(порез на промет) и потрошњом.

3.3.1.1. Фазе преваљивања дажбина

Процес преваљивања дажбина пролази кроз четири најзначајније фазе и то: Перкусија, реперкусија, инциденца и дифузија. *Фаза перкусије* подразумева утврђивање дажбинске обавезе и обвезника, јер без дажбине, и утврђеног обвезника, разуме се, нема ни преваљивања. *Фаза реперкусије* представља фазу у којој обвезник врши преваљивање пореза или друге дажбине на другог субјекта. Реперкусија може бити и вишеструка. *Фаза инциденце* јесте фаза где не постоји могућност даљег преваљивања дажбине, и тада дажбински терет сноси коначни платац. *Фаза дифузије* настаје након коначног измирења обавезе. У овој фази умањује се економска снага обвезника, што има за последицу њихову смањену могућност за инвестирање и потрошњу.

3.3.1.2. Врсте преваљивања дажбина

Постоји више врста преваљивања. *Једноструко преваљивање* врши се са обвезника на друго лице које тиме постаје коначни платац пореза или друге дажбине. Код једноструког преваљивања дажбински обвезник успева да превали дажбину на другог субјекта који уједно и сноси дажбински терет. *Двоструко преваљивање* постоји ако субјект на кога је преваљена дажбина успе исту даље да превали на треће лице. Ако је могуће, да у економском ланцу буду не само два или три, већ и више субјеката, тада постоји *вишеструко преваљивање*. Преваљивање се може вршити и у различитим

правцима, па тако постоји преваљивање унапред и преваљивање уназад. *Преваљивање унапред*, постоји када дажбински обвезник кроз повећану цену својих производа и услуга може превалити дажбину на купце тих производа или услуга и тиме надокнадити од купца део изгубљеног прихода због повећаног пореза. *Преваљивање уназад* постоји када се произвођач налази у улози купца и успе превалити дажбински терет на свог добављача(произвођач ће покушати да снизи цену материјала и дажбински терет превалити на добављача материјала). Преваљивање може бити и *бочно*, које настаје када обвезник, дажбину која терети један производ или услугу превали кроз повећану цену на други производ или услугу. Може се говорити и о *ненамераваном преваљивању* и које се јавља у околностима када преваљивање, није за разлику од евазије незаконито, али је супротно циљевима увођења или повећања дате дажбине, јер дажбински терет сноси субјект који по намерама законодавца није био предвиђен. У оваквим ситуацијама, циљеви опорезивања остају неостварени(на пример, обвезник пореза на пренос апсолутних права је продавац, али се често у пракси уговором преноси на купца. Постоји и *намеравано преваљивање* код којег законодавац може тако одредити обвезника и поступак наплате дажбине да се унапред рачуна са преваљивањем као пожељном радњом. Намеравано преваљивање дажбина постоји када је у складу са законским прописима предвиђено да је дажбински обвезник различит од субјекта који сноси дажбински терет. Разлози за намеравано преваљивање су у првом реду пореско-техничке природе, а њихов циљ је да се омогући лакша контрола и једноставније убирање дажбина. У том смислу, дажбински дестинар јесте онај субјект који по намери законодавца треба да сноси дажбински терет. Утврђен је на пример увозник као обвезник царине, а прописано је да се царина урачунава у продајну цену. Циљ је да царину плати потрошач, што се и остварује преваљивањем. Увозник је утврђен као обвезник из административно-техничких разлога.

3.3.2. **Трансформација дажбина**

Трансформација дажбина јесте процес у којем дажбински обвезник, у циљу лакшег подношења дажбинског терета, изналази могућности да постигне боље резултате пословања. За разлику од преваљивања, код трансформације дажбина, дажбински обвезник прима дажбински терет на себе, али истовремено предузима и мере да му услед повећане обавезе према држави не буду смањени приходи, односно доходак. У настојању да избегне или ублажи издатке на име дажбина, дажбински обвезник може повећати продуктивност рада, побољшати организацију пословања и ојачати економичност и рентабилност, што је од користи како за дажбинског обвезника, тако и за друштво у целини. Трансформација дажбина зависи од више претпоставки, а пре свега од постојања тржишта

које ће прихватити пораст производња и услуга, постојања одговарајуће радне снаге која би евенутално применила нову технику и технологију итд.

3.3.3. **Дажбинска евазија**

Пошто плаћање дажбине погоршава материјалну ситуацију обвезника јер утиче на смањивање његове економске снаге и куповне моћи, обвезник доживљава дажбину као својеврстан трошак. Због тога се може догодити да обвезник покуша да избегне њено плаћање или бар да умањи њен терет. Радње и мере које предузима дажбински обвезник у циљу делимичног или потпуног избегавања плаћања дажбина назива се дажбинска евазија. Иако је и дажбинска евазија, попут превањивања, подстакнута настојањем обвезника да се умање или у потпуности отклоне неповољни утацаји дажбина на економску снагу, код превањивања дажбине држава није оштећена, док код дажбинске евазије јесте, јер у потпуности или делимично није дошло до плаћања дажбине. Код дажбинске евазије, обвезник није извршио своју дажбинску обавезу, нити је то учинио било ко други уместо њега. Осим тога, код превањивања се не крше прописи о дажбинама, док код евазије то не мора бити случај, па евазија може бити законита и незаконита .

3.3.3.1. Законита евазија

Законита евазија постоји у околностима када обвезник предузимајући законите радње делимично или у потпуности избегава плаћања дажбина не чинећи притом повреду закона и других прописа. Законита евазија може се извршити на више начина а пре свега: а)променом места боравка, б) смањењем или одустајањем од потрошње појединих производа, и в)проналажењем празнина у закону.

Промена места боравка:

Дажбинске обавезе по основу истоветног дажбинског облика нису исте висине у свим земљама. Због тога се често може чути да физичка или правна лица селе своју делатност у пореске рајеве или пореске оазе, тј. државе или територије у којима су дажбине изузетно ниске. У времену између два и непосредно после другог светског рата, пореским рајевима су сматране Швајцарска и Луксембург, а данас су то првенствено острвске и полуострвске земље које гравитирају центрима економске и финансијске моћи на појединим континентима. Међу њима су данас познате острвске државе попут Аруба, Бахама, Барбадоса, Девичанских и Кајманска острва, Костарике, Кипра, Гибралтара, Хонгконга, Либерије, Науруа, Холандских антила, Сент Китса и Невиса, Тукрк и Каикос Острва и Ванутуа. Захваљујући својој либералној пореској политици, острвске државице подстичу појединце, компаније и банке да као нерезиденти оснују ново стварно или фиктивно седиште своје делатности, и да на тај начин нађу уточиште за огромне суме профита који неће бити опорезиван.

Смањење или одустајање од потрошње појединих производа
Превисоке дажбине могу због пораста цена утицати на смањење потрошње појединих производа, нарочито оних чија је тражња еластична и који се могу заменити другим који су блаже фискално оптерећени. За то су најпогодније дажбине на потрошњу. Не морају се купити цигарете, кафа, накит итд па тиме и тиме избећи плаћање пореза на додату вредност, као што се не мора увести и телевизор, скупоцени сат, одело па тиме не платити и царина. У околностима где је могућа замена, тј. куповина блаже дажбински оптерећих производи може се извршити и делимична евазија дажбина.
*Проналажење празнина у закону***.** Гранични случај између законите и незаконите евазије присутан је околностима постојања недовољно јасне или неуређене законске материје о појединим дажбинама. Тада обвезник проналажењем мањкавости у појединим прописима, тзв. "рупа у закону", крши суштину, али не и формалне одредбе појединих закона, и не плаћа дажбину.

Законита дажбинска евазија неповољно утиче на интересе државе иако се ради о радњама и поступцима којима се не крши закон. Обвезник утиче на расподелу дажбинског терета у друштву какву није предвидео законодавац, а финансијски интереси државе бивају оштећени због тога што су фискални приходи мањи од предвиђених. Да би се одбраниле од „неприхватљиве" законите дажбинске евазије, савремене државе прибегавају различитим мерама којима стају на пут покушајима да се дажбинска обавеза избегне или спусти испод нивоа који је законодавац имао у виду.

3.3.3.2. Незаконита евазија
Незаконита евазија постоји у околностима када дажбински обвезник повредом законских и других прописа не извршава дажбинску обавезу. У зависности од тога која се врста дажбина избегава, разликује се утаја, тј. дефраудација и шверц, тј, кријумчарење или контрабанда. *Утаја или дефраудација* обично је присутна код непосредних дажбина и могућа је у различитим облицима. Најчешће се врши тако што дажбински обвезник не пријављује надлежним државним органима остваривање прихода од обављања одређених делатности или поседовање имовине која подлеже дажбинама, чиме државни органи бивају доведени у заблуду о економској снази и дажбинској способности обвезника. Утаја може бити потпуна када обвезник у целини избегава дажбинску обавезу и непотпуна која је чешћа појава и код које обвезник прикривањем битних чињеница делимично избегава плаћање одговарајуће обавезе. Обвезник непосредних дажбина може да утаји порез на доходак грађана, порез на добит корпорација, обавезни допринос за социјално осигурање или порез на имовину. На

пример, угоститељ може прикрити део оствареног промета или може избећи пријављивање свих радника које запошљава. *Шверц или контрабанда* као облик незаконите дажбинске евазије јавља се код посредних дажбина. У пракси је присутно мноштво разноликих ситуација кријумчарења и шверца попут преноса производа преко царинске линије без приказивања истих царинским органима. Могућа су и погрешна декларисања роба царинским органима зарад незаконитог уживања повољнијег тарифног обрачуна. Најпогоднији предмети за шверц су артикли који имају мању запремину и тежину(погоднији су за транспорт), који су мање кварљиви и који имају већу појединачну вредност. То су на пример артикли израђени од племенитог метала, драго камење, дуван, кафа, парфеми, крзно, разни одевни предмети, итд. Дажбински шверц треба разликовати од кријумчарења оних производа чија је производња и промет забрањена или строго регулисана нпр. кријумчарење наркотика и људи.

3.3.3.3. Степен израженості и распрострањености евазије

Степен израженості и распрострањености евазије зависи од бројних фактора а пре свега од:

- дажбинског морала обвезника
- висине дажбинског оптерећења и
- слабости контроле и благости санкција

Низак дажбински морал у многим земљама се може објаснити чињеницом што су се кроз векове дажбине јављале као данак страном завојевачу. Интерција те свести и понашања наставља се и у сасвим другачијим друштвено-економским условима, јер дубоко у свести може бити уткан поданички карактер односа према држави и тежња да се избегне експлоатација од стране државе путем наплате дажбина. У мери у којој дажбински обвезници буду били стварно обавештени и свесни значаја јавних потреба, структуре и степена њиховог задовољавања, дажбине ће све више имати карактер издатака за остваривање основних интереса широког круга дажбинских обвезника, чиме ће се постићи реалан основ за сужавање обима и степена незаконитог избегавања плаћања дажбина. Са друге стране *висина дажбинског оптерећења* уколико је изражена, може угрозити задовољавање основних потреба обвезника. Тада је разумљиво настојање да се избегне плаћање дажбине и по цену ризика сношења и настрожијих законских санција. На крају, уколико је у некој држави изражена *слабост контроле и благост санкција* у погледу избегавања плаћања дажбина, евазија дажбина ће бити израженија. Ако је сама контрола утврђивања битних чињеница за наплату дажбина неделотворна, ако је претерано сложена и неблаговремена, ако су присутни услови за корумпирање контролног апарата, уз постојање благих санкција за утврђене повреде дажбинских

прописа, постојаће већи степен и распрострањеност дажбинских утаја и кријумчарења.

Дажбинска евазија, без сумње има неповољан утицај на спровођење утврђене фискалне политике и на обезбеђивање неопходног обима средстава за јавне потребе. Избегавање плаћања дажбина, за крајњу последицу има оштрије терећење уредних обвезника. Да би надокнадила мањак убраних дажбинских прихода, држава је због евазије принуђена да наметне веће дажбинско оптерећење него што би то било нужно, када не би било присутно избегавање плаћања дажбина.

3.5. **Фискално оптерећење**

Када на принудан начин прикупља јавне приходе за финансирање својих многобројних функција, држава оптерећује дохотке како грађана тако и привреде јавним дажбинама. У којој мери су грађани и привреда одређене земље оптерећени јавним дажбинама могуће је изразити на квантитативан и квалитативан начин. У финансијској литератури је уобичајено да се као квантитативни показатељи употребљавају коефицијент фискалног оптерећења и маргинална дажбинска стопа, а као квалитативни показатељ релативни дажбински притисак. Најчешће кориштени квантитативни показатељ оптерећења националне привреде јавним дажбинама јесте *Коефицијент фискалног оптерећења* (Фо) који показује колико је привреда једне земље у једној календарској години оптерећена јавним дажбинама и добија се као однос суме свих дажбина (Сд) и оствареног бруто домаћег производа(БДП), то јест:

$$Фо = \frac{Сд}{БДР} \times 100$$

У финансијској литератури је уобичајено да се коефицијент фискалног оптерећења рачуна делењем искључиво дажбинских прихода бруто домаћим производом, а не дељењем укупних јавних прихода. Чест квантитативни показатељ оптерећења појединачних доходака јавним дажбинама јесте и *Маргинална дажбинска стопа*(МПС**)** која показује који део додатног прихода неко физичко или правно лице мора да издвоји за плаћање јавних дажбина а којим делом може самостално да располаже. Добија се као однос између пораста суме јавних дажбина(ΔСД) и пораста дохотка физичког или правног лица (ΔД).

$$МПС = \frac{ΔСД}{ΔД}$$

Уколико у фискалном систему једне земље не постоји прогресивно опорезивање, тада је маргинална дажбинска стопа увек једнака просечној

пореској стопи. Међутим, ако постоји прогресивно опорезивање, маргинална дажбинска стопа расте са сваким преласком физичког или правног лица из једне у другу категорију опорезивог дохотка, а пораст маргиналне дажбинске стопе утиче и на раст просечне дажбинске стопе. Међутим, коефицијент фискалног оптерећења и маргинална дажбинска стопа су квантитативни показатељи који не показују какви су учинци терета јавних дажбина на привређивање и животни стандард грађана, односно колико се рационално користе средства којима држава обезбеђује јавна добра. Рационалност употребе средстава изражава се *релативним дажбинским притиском***.** Не треба заборавити да држава може повећањем јавних дажбина обезбедити квалитетнији живот становништва, и тада грађани и привреда не морају да осете пораст јавних дажбина као додатни терет. На пример, држава може увести акцизе на увоз нафтних деривата зарад побољшања путне привреде и инфраструктуре, и уколико до таквог побољшања заиста и дође, грађани могу имати веће користи него што су трошкови од плаћања поменуте акцизе. У том смислу, приликом истраживања оптерећења привреде и грађана јавним дажбинама, не треба узимати у обзир само податке о коефицијенту фискалног оптерећења и маргиналној пореској стопи, већ је неопходно испитати и квалитативан аспект проблема, односно утврдити какав је релативни дажбински притисак. Другим речима, ако се фискални приходи враћају привреди у облику субвенција, те становништву у облику социјалних давања, односно на друге начине, њихов притисак је мањи него што то према подацима о издвајањима изгледа.

4.ПАРАФИСКАЛНИ ПРИХОДИ

Парафискални јавни приходи као фискална категорија, појавили су се уочи другог светског рата и као такви представљају нови појам који до сада није нашао своје право место у теорији и пракси јавних финансија појединих држава. Савремена држава добија многе нове економске и социјалне задатке, и често није у стању да задовољи све јавне потребе посебних друштвених група, било да се ради о потребама професионалног, струковног карактера или потребама везаним за стандард живота на локалном нивоу државне организованости. Ширењем функција савремене државе, институција буџета добија сувише уске и круте оквире, па се читав круг активности преноси са државних органа на одговарајуће институције и финансира се ван буџетских оквира.

4.1. **Појам и карактеристике парафискалних прихода**

Парафискални приходи јесу у суштини, сви облици законски уведених обавезних давања тачно одређених ужих друштвених група, које су повезане остваривањем и финансирањем посебних циљева и програма, при чему та давања не припадају државном буџету и не могу подвести под

уобичајене дажбинске приходе. Парафискалним приходима финансирају се привредне, адвокатске и лекарске коморе на различитим нивоима државне организованости, задружни, спортски, ловни, риболовни савези, а посебним доприносима грађана финансира се изградња инфраструктурних објеката на локалном нивоу. Из реченог се може уочити да парафискални јавни приходи поседују следеће кључне карактеристике.

▪ представљају обавезна давања тачно одређених ужих друштвених група које су повезане остваривањем одређених економских и социјалних циљева и програма

▪ не могу се подвести под стандардне дажбинске приходе(порезе, таксе, доприносе, итд.)

▪служе за финансирање расхода који су изван државног буџета па се стога и не уплаћују у тај буџет.

▪ уводе се на бази закона или одлука, те једном уведени, обавезни су за плаћање за за све чланове уже друштвене групе, уз могућност присилне наплате у случају евазије

▪ искључиво су намењени финансирању одређених задатака економске или социјалне природе, те су у том смислу слични таксама.

▪ нису под непосредном ингеренцијом фискалних органа државе, и стога прикупљена новчана средства могу припадати и нетериторијалним организмима, за разлику од пореза који припадају увек држави на различитим нивоима њене организованости.

4.2. **Врсте парафискалних прихода**

Иако се у пракси савремених држава парафискални приходи могу појавити у разним облицима, попут котизација, учешћа, самодоприноса, чланарина итд, исте је могуће разврстати према различитим критеријумима, у зависности од тога ко их уводи, ко их плаћа, ко их користи, за какве намене се уводе итд. Веома често кориштена подела ових јавних прихода, јесте подела на парафискалне приходе прописане од стране државе и парафискалне приходе прописане од стране вандржавних институција.

4.2.1.**Парафискални приходи прописани од државе**

Држава може прописати парафискалне приходе као облике јавних прихода, али се они не могу сматрати уступљеним приходима државе јер су законом унапред препуштени одређеном колективитету, ван надлежности државе. Држава, дакле користи свој фискални суверенитет само при прописивању парафискалних прихода а не и приликом њихове наплате. На пример, ако је реч о неком добру од општег интереса, држава може да пропише накнаду за чување или обнављање тог добра. У многим земљама уведена је, на пример, накнада за коришћење шума или путева, а средства накнаде непосредно користе предузећа која газдују шумама, односно одржавају путеве.

4.2.2.Парафискалних приходи прописани од вандржавних организација

Вандржавне организације прописују парафискалитете који су неопходни да би те оранизације обављале послове и задатаке које им је закон одредио, Да би обезбедила одређену меру самосталности рада ових организација, држава им даје овлашћења да уведу обавезу плаћања парафискалитета. На пример, делатност привредних комора прописана је законом, а саме привредне коморе одређују висину чланарине за правна лица која постају њихови чланови. Закон прописује и оснивање адвокатских или лекарских комора, а оне саме одређују висину чланарина за физичка лица која уплатом чланарине обезбеђују своје чланство и сва чланска права у овим струковним организацијама.

У нашој земљи, парафискалним приходима се сматрају доприноси који се плаћају привредним коморама, задружним савезима, затим раније постојеће-водни допринос и допринос за противградну заштиту и друго. У државама које користе парафискалне јавне приходе, парафискалитети постоје упоредо са дажбинским приходима и црпе новчана средства из исте економске снаге из које се напајају дажбински приходи самих држава. Због тога увођење парафискалитета утиче на пораст дажбинског оптерећења делова друштва које га плаћају, па може постати конкуренција или сметња државном дажбинском систему.

5. ЈАВНИ ЗАЈАМ И ОСТАЛИ ЈАВНИ ПРИХОДИ

5.1. Појам и основне карактеристике јавног зајма

Јавни зајам представља облик јавног прихода који се остварује задужењем државе на основу уговора са физичким или правним лицима, а у намери остваривања одређених циљева, односно покрића дефицита у буџету. Терет отплате јавних зајмова држава преноси на наредне генерације, предвиђајући пораст будућих јавних прихода из којих ће се отплаћивати зајам. Овакав приступ распоређивања јавног дуга оправдава се користима које ће будуће генерације имати од објеката подигнутих и изграђених средствима јавног зајма, или од стварања других повољнијих економских и социјалних околности у наредном периоду. Све до новијег времена, јавни зајмови су се користили за ванредне потребе државе, док у савременим привредама они постају широко кориштен метод прикупљања јавних прихода, али и инструменат економске интервенције државе. Главне карактеристике јавних зајмова су добровољност, уговорни облик и повратност, и заснивају се на поверењу у трајност државе и њену спремност да извршава своје обавезе. Насупрот дажбинама које су принудна давања, код јавних зајмова, однос између државе и физичких и правних лица, успоставља се у начелу на добровољној основи, на темељу уговора, осим тзв.

принудних зајмова који се могу изједначити са ванредним порезима. Уговори о јавном зајму закључују се на основу слободне воље уговорних страна, при чему страна која даје зајам може бити друга држава, међународна организација, народна тј, централна банка, комерцијалне банкарске институције, или пак друго физичко или правно лице. За разлику од других јавних прихода, јавни зајам карактерише и његова повратност, јер зајмодавац држави позајмљује своја слободна новчана средства на одређени рок, по чијем истеку држава та средства мора вратити уз плаћање камате као цене употребе новчаних средстава. Због тога јавни зајам у тренутку доспећа увек представља увећани расход државе.

5.2. **Подела јавних зајмова**

Јавни дуг савремене државе није хомоген са више становишта. Унутрашње јавне зајмове држава закључује на националном тржишту новца и капитала у циљу прикупљања слободних новчаних средстава, а ради покрића мањка у државном буџету, убрзања привредног развоја или у стабилизационе сврхе. Иностране јавне зајмове држава закључује због развојних потреба, недостатка унутрашње акумулације и покрића мањка у билансу плаћања, ради стабилизације курса националне валуте и сл. Краткорочни јавни зајмови најчешће се закључују за покриће мањка у буџету и то са централном или комерцијалним банкама, док се дугорочни зајмови уговарају у намери решавања проблема привредног развоја, модернизације привреде и слично.

Између јавних зајмова и дажбина постоји тесна веза, јер се отплата зајмова, посебно оних који су искориштени у непродуктивне сврхе, врши углавном из дажбина, чиме се у суштини зајмови претварају у дажбине, само што су распоређени на дужи временски период.

5.3 **Остали јавни приходи**

Поред фискалних и нефискалних савремена држава може остваривати и друге приходе по основу концесионих накнада, прихода остварених у процесу својинске трансформације, од емисије новца и вишкова по завршном рачуну централне банке, и сл, али се њихов значај и улога у прикупљању неопходних средстава за нормално и успешно деловање државе не може мерити са приходима које она стиче на темељу свог фискалног суверенитата, тј, кроз порезе, доприносе и друге облике дажбина.

7. ПОРЕЗИ

У преткапиталистичким друштвено-економским уређењима, доменски приходи су чинили главни извор за задовољавање јавних потреба док су порези у том смислу имали више или мање спорадичну улогу. Међутим, у савременом друштву порези добијају изузетан и пресудан утицај на остваривање бројних функција државе на економском и социјалном плану.

7.1. **Појам и карактеристике пореза**

Порез представља најзначајнији облик јавних прихода којим држава, укључујући и ниже облике политичко-територијалне организованости, од субјеката под њеном пореском влашћу принудно узима новчана средства без непосредне противуслуге, у сврху покривања својих финансијских потреба и постизања других, првенствено економских и социјалних циљева. Из наведене дефиниције пореза може се уочити неколико карактеристика пореза по којима се они разликују од других јавних прихода.

7.1.1.Деривативност

Порез је деривативан односно изведен јавни приход помоћу којег држава од привреде и грађана, над којима поседује пореску власт, одузима део прихода и имовине и тако прикупљена средства користи за подмирење јавних потреба. Деривативност пореза произилази из чињенице да порези за разлику од изворних јавних прихода, нису резултат економских активности државе на тржишту, већ су изведени кроз механизам прерасподеле прихода и имовине.

7.1.2.Присилност

Пошто се порезима умањује расположиви доходак и имовина привреде и становништва, природно је да ове категорије не радо прихватају обавезује њиховог плаћања. Иако се у савременим друштвима порези уводе у парламентарној процедури кроз изгласавање закона, те стога имају демократско утемељење, елеменат присиле ипак постоји приликом њихове наплате. Наиме, ако се у редовном поступку, и у законски предвиђеном року не измири пореска обавеза, држава применом свог апарата силе може извршити принудну наплату пореза.

7.1.3.Порезима се подмирују јавне потребе

Једна од кључних карактеристика пореза јесте да се они прикупљају с циљем задовољавања јавних потреба које су у свакој држави одређене политичким, културним, историјским и бројним другим околностима. Стога се може закључити да се порези прикупљају зарад општег интереса, а не појединачних потреба и жеља.

7.1.4. Одсуство непосредне противнакнаде

Оно што посебно разликује порез од других дажбина јесте одстуство непосредне противнакнаде. Наиме, када обвезник изврши плаћање пореза, за ту радњу од државе не добија никакву непосредну противнакнаду, нити му она полаже рачун за које ће намене бити утрошен. Наравно, овим се не жели рећи да порески обвезник нема никакву корист од плаћања пореза, али она није непосредно мерљивог карактера, већ је опште природе, а висина користи није повезана и условљена висином плаћеног пореза.

7.1.5. Порез је новчано давање

Иако са историјске тачке гледишта има пуно примера који говоре о томе да су се порези плаћали у натури или раду, у савременим тржишним привредама је општа карактеристика да се порези утврђују и убирају у новцу, док је испуњавање пореске обавезе у натури или у раду, само изузетак који потврђује то правило.

7.2.Теорије оправдања пореза

Чиме је оправдан порез? Који су то битни разлози да се под претњом државне принуде захвата део економске снаге обвезника и користи за намене ван њиховог непосредног утицаја. Ово питање је заокупљало пажњу бројних теоретичара јавних финансија, политиколога, социолога и економиста и као резултат тога, настало је низ теорија оправдања пореза.

7.2.1.Теорија силе

Основни аргумент оправдања пореза по теорији силе састоји се у праву јачег да господари слабијим, што подразумева и присилно узимање дела економских вредности. Овакво оправдање пореза у потпуности одговара приликама које су владале у робовласништву и феудализму, где се опорезивање темељило на ванекономској принуди заснованој на искоришћавању и пљачки поробљених народа. У савременим друштвено-економским околностима, теорија силе није прихватљива, пошто модерне државе ипак обележја насилности код пореза ипак прикривају чињеницом да парламенти у облику закона установљавају порезе, чиме се врши њихова демократизација.

7.2.2.Теорија накнаде

Пошто је идеологија либералног капитализма подразумевала равноправност свих учесника у обављању економских активности и то у условима слободне конкуренције, концепт убирања пореза на основу силе није био одговарајући, те су од стране бројних теоретичара либералног капитализма понуђене разне варијанте тзв. теорије накнаде попут теорије цене, теорије осигурања и теорије уживања. *Теорија цене* подржана од бројних теоретичара либераног капитализма попут Смита, Рикарда, Мила

и сл. заснивала се на мишљењу да држава намеће порезе као цену за услуге које она пружа у обезбеђивању спољне и унутрашње безбедности и заштити правног поретка. Пошто по теорији цене ове услуге користе и грађани, они су стога и дужни да те услуге у виду пореза и плате. *Теорија осигурања* као варијанта теорије накнаде, државу посматра као посебну врсту осигуравајућег друштва које штити имовину грађана и њихов телесни интегритет, при чему грађани држави плаћају порез као облик премије осигурања, штитећи тако себе од наведених ризика. И *теорија уживања* полази од става да држава пружа пореским обвезницима услуге несметаног уживања имовине и стицања прихода, при чему порески обвезници те услуге плаћају путем пореза. У складу са оваквом поставком, присталице ове теорије заговарају мишљење да висина пореза треба да се образује према вредности имовине и висини прихода, пошто већа имовина и већи приходи пружају и већа уживања.

7.2.3.**Теорија жртве**

Теорија жртве појавила се током друге половине 19-тог века у фази преласка либералног у монополистички облик капитализма. Идеје изношене у варијететима теорије накнаде постепено се напуштају и замењују ставовима да држава од својих грађана може захтевати жртву у облику плаћања пореза, а да је при том ништа не обавезује да чини одређену противуслугу. У зависности од начина утврђивања висине жртве коју треба да поднесу порески обвезници, ова теорија се појавила у три основна облика. *Теорија апсолутно једнаке жртве* заступа став да сваки грађанин треба да плати једнак порез независно од његових економских, породичних или личних прилика. Класичан пример ове теорије јесте главарина, као неправичан порески облик који у истој мери оптерећује и сиромашне и богате.*Теорија пропорционално једнаке жртве* заступа став да сви обвезници треба да плаћају порез у истом проценту од своје основице, док *теорија минималне жртве* полази од претпоставке обвезници веће економске снаге треба да поднесу и већи порески терет, чиме суштински заговара принцип прогресивног опорезивања.

7.2.5. **Теорија суверенитета**

Теорија суверенитета која је данас прихваћена у теорији јавних финансија, заснива се на тези да је увођење, утврђивање и наплата пореза атрибут суверености државе. Теорија такође заузима став да је сваки грађанин дужан да својим средствима доприноси извршавању задатака државе, уз складу са својим могућностима, тј у складу са својом пореском способношћу.

7.4. **Порески принципи**

Пошто се порезима принудно захвата значајан део куповне моћи привреде и грађана, питања попут тога кога, шта и колико опорезовати, како се врши разрез и наплата пореза и сл, не би смела бити препуштена случају и произвољним жељама државних органа. Стога је нужно на научним основама утврдити одређене принципе којима се треба руководити при опорезивању и који ће испунити одређене циљеве пореске политике, које су у датом тренутку постављени. Утврђени порески принципи важе за порески систем у целини, а не и за сваки појединачни порески облик у том систему. Иако треба тежити да сваки појединачни порез удовољава остваривању што већег броја принципа, немогуће је да неки порез удовољи свим пореским принципима. Суштински, постоји потреба да сви порези узети заједно удовоље свим пореским принципима, при чему они морају да одржавају и уважавају друштвено-економске услове који опредељују карактер, место и улогу пореза. Питањем пореских принципа бавили су се бројни теоретичари у историји јавних финансија, при чему је њихову прву систематизацију извршио представник класичне политичке економије Адам Смит. Ипак, немачки финансијски теоретичар Адолф Вагнер сачинио је класификацију пореских принципа, која је са одређеним изменама и данас у великој мери прихватљива. Наиме, Вагнер је одредио четири главне групе пореских принципа и то:1)финансијске; 2)економске; 3)социјално-политичке; и 4)правно-административне.

7.4.1.**Финансијски порески принципи**

Све до постлибералне фазе капитализма, финансијски принципи су били једини порески принципи, с обзиром на присутност искључиво фискалних циљева и функција пореза, при чему су ови принципи а пре свега принцип издашности и принцип еластичности држали примат.

7.4.1.1.Принцип издашности

Принцип издашности означава да порези заједно са осталим јавним приходима треба да обезбеде средства која су неопходна и довољна за покриће планираних јавних расхода. Принцип издашности треба уважавати у целом пореском систему, а не и код сваког појединачног пореза. Наиме, одређени порези не морају удовољавати захтеву издашности, али испуњавају неке друге циљеве и функције. Зато је са друге стране могуће са само три-четири носећа пореска облика који обухватају издашне капацитете извора, велики број обвезника и са високим оптерећењем , обезбедити довољна средства.

7.4.1.2.Принцип еластичности

Принцип еластичности поставља захтев да се порези што брже и што потпуније прилагођавају променама у висини јавних расхода. Наиме,

утврђено је да постоји тенденција повећавања јавних расхода, па се од пореза и других јавних прихода очекује да обезбеде довољно средстава за растуће јавне расходе. Разликују се две врсте финансијске еластичности пореза и то легална и економска еластичност. *Легална еластичност пореза* јавља се у околностима када се пореска еластичност постиже изменама и допунама законских решења(променама пореских стопа, њиховим повећањем и смањењем, променама основице пореза и сл.) *Економска еластичност* са друге стране присутна је код пореза чији финансијски ефекат аутоматски прати раст и опадање друштвеног производа, и у том случају приходи од пореза аутоматски расту како расту и јавних расходи.

7.4.2.Економски порески принципи

Опорезивање изазива бројне и различите микроекономске и макроекономске ефекте. С једне стране, сваки порез непосредно умањује економску снагу пореског обвезника и начине његовог понашања у привредном животу. Промене до којих је дошло код једног пореског обвезника смањењем његове економске снаге, преносе се посредством тржишног механизма на остале економске субјекте. Ефекти једног пореза се дакле, преносе кроз привреду. С друге стране, порези имају и макроекономска дејства која се огледају у њиховим утицају на величину агрегатне тражње. Порески приходи осцилирају мање или више сагласно с коњуктурним кретањима друштвеног производа. Бројни економски порески принципи могу се поделити у следећих шест група: 1)принцип ефикасности; 2)принцип умерености пореског оптерећења; 3)принцип избора пореског извора; 4)принцип флексибилности; 5) принцип стабилности пореског система и 6)принцип идентитета пореског дестинатара и носиоца пореског теретеа.

7.4.2.1. Принцип ефикасности

Захтев да порези треба да буду ефикасни означава да они треба да буду тако постављени да што мање утичу на економске одлуке привредних субјеката на тржишту. Сваки порез оставља ефекте на њихово понашање, јер им умањује расположиви доходак, па је могуће уочити разлику између недисторзивних и дисторзивних пореза. Порези код којих порески обвезник предузима бројне и различите радње да би умањио свој порески терет, односно да би се потпуно ослободио пореске обавезе назива се дисторзивни порези. Наравно, у савременим пореским системима преовлађују дисторзивни порези. Једини недисторзивни порез је главарина коју плаћа свако лице у истом износу без обзира на економске, личне, породичне или било које друге прилике.

7.4.2.2.Принцип умерености пореског оптерећења

Овај захтев се огледа у настојањима да пореско оптерећење које погађа обвезнике буде умерено и да порези не би смели да буду превисоки, јер ће неповољно деловати на обвезникову вољу за рад и развијање његове економске активности. На плану појединачног обвезника принцип умерености опорезивања подразумева утврђивање таквог нивоа пореског оптерећења при којем би даље повећање пореза проузроковало поремећаје у привреди, попут смањења акумулативне способности предузећа, ишчезавање економских подстицаја, покретања и поспешивања инфлације трошкова, повећању пореске евазије. Посматрано на макро плану(опште становиште) принцип умерености опорезивања подразумева утврђивање тзв. апсолутног пореског лимита, односно пореског оптерећења друштвеног производа при којем даље повећање пореских стопа или увођење нових пореских облика, више не би увећало пореске приходе државе. Штавише уколико порески терет пређе апсолутни порески лимит, свако даље повећање пореза доводи до смањења пореских прихода.

7.4.2.3.Принцип избора пореског извора

Смисао овог пореског принципа је у томе, да се као стални порески извор може користи само онај извор који се стално обнавља, а то је доходак или приход, али не и имовина која представља неутрошени (акумулисани)доходак из неког раније периода. У погледу избора пореског извора треба истаћи да је потребно водити рачуна да порези не смеју да смањују постојећу имовину и да, у уобичајеним стабилним економским и политичким околностима, треба да се плаћају из дохотка. У вези с овим захтевом је и захтев да пореско оптерећење не сме да буде превисоко да не би довело до плаћања пореза и из имовине. Принцип избора обновљивих пореских извора, међутим није апсолутан. Опорезивању имовине може се приступити у одређеним ванредним околностима. Примера ради, таква ванредна ситуација је рат, или каква природна катастрофа.

7.4.2.4.Принцип флексибилности

Принцип флексибилности за разлику од принципа финансијске еластичности, подразумева аутоматско усклађивање пореских прихода с цикличним променама друштвеног производа. Разликовање флексибилних и нефлексибилних пореза изузетно је важно са становишта вођења одговарајуће стабилизационе политике. Наиме са становишта вођења стабилизационе политике могуће је разликовати аутоматске и дискреционе мере. Аутоматске мере су оне које су „уграђене у систем“ и носиоци економске политике не морају да предузимају акције. Дискреционе мере су, пак оне које се огледају у промени инструмената економске политике. Флексибилни порези првенствено подлежу аутоматским мерама, али је

могуће и дискреционим мерама повећавати или смањивати њихове стопе. Нефлексибилни порези подлежу само дискреционим мерама.

7.4.2.5.Принцип стабилности пореског система

Овај захтев се огледа у потреби да порезе не треба често мењати јер свака промена ремети услове привређивања, изазива потресе и уноси нестабилност у понашање обвезника. Из тог разлога овај принцип налаже да се без велике потребе не прибегава пореским реформама.

7.4.2.6.Принцип идентитета пореског дестинара и носиоца пореског терета

На остваривање економских принципа опорезивања одлучујуће утиче преваљивање пореза. Код појединих пореских облика јавља се намера законодавца да порески терет не понесе порески обвезник, већ друго лице(порески дестинатар) и тада се говори о намераваном преваљивању. Међутим, постоје ситуације у којима се може догодити и не намеравано преваљивање(законодавац није имао намеру да санкционише преваљивање, а оно се ипак догодило). Имајући у виду ову могућност, носиоци пореске политике морају да буду веома опрезни при одређивању циљева пореске политике, како би се јасно уочио порески дестинатар и носилац пореског терета.

7.4.3.**Социјално-политички порески принципи**

Распрострањен је став да порези треба да буду правични. При томе се најчешће има у виду да је праведно опорезивање које је опште и равномерно распоређено на све пореске обвезнике. Овај принцип се према томе појављује у два облика. Прво, као принцип општости пореске обавезе и друго, као принцип равномерности у опорезивању.

7.4.3.1.Принцип општости опорезивања

Овај принцип подразумева да сва лица која су резиденти одређене државе(или лица која у њој имају извор дохотка) морају да плаћају порез на свој светски доходак, односно светску имовину. Међутим, савремени порески системи познају значајан круг пореских ослобођења. Принцип општости пореске обавезе јавио се у грађанској финансијској теорији као негација привилеговања племства и свештенства и као последица буржоаске идеологије о формалној једнакости свих пред законом без обзира на пол, расу, веру, политичку припадност, занимање, класну припадност итд. Ипак разлози социјалне природе навели су бројне теоретичаре да заступају одређена одступања од принципа општости пореза. То се пре свега односи на тзв. егзистенцијални миминум. Данас преовлађује став да од пореза буду ослобођена лица која не располажу економском снагом изнад одређеног минимума, тј. они субјекти који немају пореску способност. Испољена су различита гледишта о томе шта представља

егзистенцијални минимум, да ли је то само биолошки минимум(расходи који служе за нужну исхрану, одећу и обућу и становање) или је то и социјални минимум(нужни издаци за образовање, културу, хигијену, итд.)

7.4.3.2.Принцип равномерности опорезивања

У савременој теорији се сматра да основу концепта правичности опорезивања пружа принцип способности плаћања пореза(принцип плаћања према економској снази). Правичном опорезивању се могу поставити два захтева: захтев за хоризонталном и захтев за вертикалном правичношћу. Захтев за хоризонталном правичношћу подразумева да сва лица истом економском снагом треба да плате исти порез. Захтев за вертикалном правичношћу подразумева да лица с већом економском снагом треба да плате већи порез од лица са мањом економском снагом, при чему се као мерило економске снаге узимају заједно или одвојено доходак, потрошња и имовина. Иако је принцип хоризонталне правичности мање-више општеприхваћен, нису ретки случајеви различитог третмана појединих врста прихода.

7.4.4.**Правно-административни порески принципи**

При утврђивању и наплати пореза мора се водити рачуна и о одређеним правно-административним пореским принципима који подразумевају заштиту обвезника од самовоље пореске администрације, угодније и јефтиније плаћање пореза, једноставнији поступак утврђивања и наплате пореза, као и јасност и извесност пореских обавеза.

7.4.4.1. Принцип законитости пореза

Вековима је старо правило да се опорезивање може извршити само на основу закона, па се сходно томе овај принципи темељи на уважавању неколико битних захтева. Пре свега *само закон може да буде извор пореског права* при чему овај захтев не треба схватити у његовом најдиректнијем смислу. Пореске норме свакако подразумевају законско регулисање, али многе од њих могу бити донете и од стране других тела, осим парламента. Реч је о бројним подзаконским актима(разне одлуке локалних органа власти, владине уредбе, и правилници државних органа управе). Постојање подзаконских аката никако не значи да се они косе са начелом законитости, али је отежано разграничити који део пореске материје треба уредити законима, а које подзаконским прописима. Други захтев се односи на *тумачење пореских норми* и састоји се у утврђивању правог смисла закона, утврђивању садржаја, домета и значења пореско-правних норми. У односу на то ко врши тумачење, можемо разликовати аутентично и њега обавља законодавни орган који је донео норму, судско тумачење и доктринарно тумачење. *Примена аналогије у пореском законодавству* као трећи захтев састоји се у проширивању законске норме на случајеве који у њој нису

садржани, али потпадају под исти циљ закона који је инспирисао одређену норму. Четврти захтев начелно подразумева *недопуштеност ретроактивности* правног дејства норми. Општеприхваћено правило је да се почетак важења закона рачуна од дана његовог ступања на снагу, а то је обично везано за његово објављивање на прописан начин(нпр, у службеном листу). Правна сигурност и извесност налажу да закони и други прописи важе и делују само за убудуће, тј, да немају повратно(ретроактивно)дејство. У пракси су могући изузеци. Правило је да је ретроактивно дејство пореских закона могуће уколико се кумулативно испуне следећа три услова: 1) да је ретроактивност уведена законом; 2) да се распростире само на поједине одредбе истог закона и 3) да је уведена на основу општег интереса утврђеног у постпуку доношења закона. Последњи, пети захтев односи се на *одређеност закона* што подразумева да закон мора да буде јасан и прецизан, у тој мери да их може разумети и обвезник који не поседује посебно правничко образовање. Нажалост, због сложености материје која се уређује, порески прописи спадају у ред напрегледнијих и нејаснијих.

7.4.4.2.Принцип минимизације пореских трошкова

Смисао овог захтева је веома јасан и огледа се у потреби да трошкови утврђивања, наплате и контроле пореза треба да буду што нижи. Овај захтев на својеврстан начин исказује потребу да порези буду економични. Са захтевом да се минимизирају административни трошкови сукобљавају се пореске службе у многим земљама. С циљем умањивања ових трошкова предузимају се бројне мере интерног и екстерног карактера, у циљу нижих трошкова рада пореских служби.

7.4.4.3.Принцип минимизације трошкова плаћања пореза

Овај принцип темељи се на захтеву да трошкови којима се излаже порески дужник при испуњењу пореских обавеза треба да буду што мањи. Трошкови пореског дужника(давања, чињења, нечињења, и трпљења) могу да буду директни и индиректни. *Директни трошкови* су они којима се непосредно умањују приходи пореског дужника приликом подмиривања пореских обавеза. Реч је о трошковима везаним за куповину званичних докумената(пореских пријава, уплатница и сл.), односно трошковима платног промета. *Индиректни трошкови* су, са друге стране они који погађају пореског дужника на тај начин што му плаћање пореза умањује могућност да остварује приходе. На пример, порески обвезник и пореска управа раде у исто време, па он мора да би измирио своју пореску обавезу, да прекине свој рад(стицање прихода). Или пореска управа позива пореског обвезника у његово радно време па он и увом случају опет мора да прекине стицање прихода да би се одазвао позиву пореске управе.

7.5.Класификације пореза

У пореским системима савремених држава постоји велики број пореза, па се у тим околностима поставља изазов да се исти групишу у бројне облике. Постојеће и у теорији познате класификације бројне су и заснивају се на различитим критеријумима, а сама систематизација пореза у одређене групе је од великог теоријског и практичног значаја.

7.5.2. **Редовни и ванредни порези**

Подела на редовне и нередовне порезе учињена је са временске тачке гледишта, при чему је критеријум поделе у овом случају време у којем је порез на снази. По правилу, порези се законом утврђују на неодређено време трајања и порези који имају такво обележје називају се редовним порезима. Међутим, порези се могу установљавати и само за одређено време и тада је реч о ванредним порезима.

7.5.2.1. Редовни порези

Редовни порези су порези који се појављују у пореском систему неке земље редовно, сваке године, и служе за подмиривање редовних државних расхода. Редовни порези могу бити периодични и непериодични. Периодични порези су они који се редовно, у одређеним интервалима појављују, наплаћују, док се непериодичним порезима сматрају они, који постоје у пореском систему као редовни порези, али чије убирање и наплата није предвидиво. Редовни порези преовлађују у пореском систему и њима се по правилу финансирају редовни јавни расходи.

7.5.2.2.Ванредни порези

Ванредни порези су они који се у пореском систему земље појављују с времена на време, чије је појављивање везано за изузетне, ванредне економске, социјалне, или политичке прилике у држави, односно чије је увођење проистекло из потребе да се отклоне или ублаже последице елементарних непогода и катастрофа. Ванредни порези трају само неко време, док трају околности које су их изазвали. Најчешћи узрок ванредних пореза јесу ванредне потребе, или нагло увећане постојеће потребе, за које није могуће обезбедити средства повећавањем редовних пореза. Ванредни порези се укидају након престанка околности које су их изазвале, и они трају само одређено време.

7.5.4.**Субјектни и објектни порези**

При опорезивању могуће је приступити на два начина. Један се састоји у томе да се за базу опорезивања узму у обзир само дати економски извори и на њима засновани објекти опорезивања. Други начин састоји се у томе да се узму у обзир и породична, социјална и друга својства обвезника коме припадају дати извори. Ако се као критеријум узме предмет опорезивања

онда се добија подела пореза на субјектне и објектне порезе. *Субјектни порези* воде рачуна о личности пореског обвезника, о његовој укупној економској снази, као и о његовим породичним и личним приликама. Ови порези обухватају стварну пореску способност и на тај начин омогућују примену принципа равномерности у опорезивању. Од субјектних пореза ипак треба разликовати персоналне порезе који се не ослањају на пореску способност која проистиче из самих извора прихода, већ ппорезују саму личност која има одређени статус без обзира на економску снагу. То је некад био случај са на пример, главарином, са порезом на нежење итд. Ово је архаичан метод опорезивања који не удовољава ни економским, ни социјално-политичким , па ни фискалним захтевима. Мана субјектних пореза јесте у чињеници да је далеко теже и компликованије код сујбектних пореза него код објектних утврђивање пореске обавезе. Морају се регистровати и све промене које се односе на битне чињенице и у вези са пореским обвезником. *Објектни порези* су они који се утврђују искључиво према датим економским изворима и који погађају приходе, односно имовину, не водећи при том рачуна о личности пореског обвезника, његовој укупној економској снази, нити о социјалним и породичним приликама.

У савременим пореским системима примењују се и објектни и субјектни порези. Обично се у основи система примењују објектни порези, а као допуна томе у врху се уграђује субјектни годишњи порез на доходак грађана.

7.5.6.**Непосредни и посредни порези**

Једна од најинтересантнијих и у употреби највише коришћених подела јесте подела пореза на непосредне(директне) и посредне(индиректне) порезе. Код ове поделе могући су бројни критеријуми разликовања. Овде ће се указати само на два: подела по основу критеријума преваљивости и подела по основу критеријума индивидуалне пореске снаге онога ко плаћа(пореског платца). *Критеријум преваљивости*, непосредним порезима одређује оне који се непосредно наплаћују од пореских дестинатара, лица која је законодавац одредио да коначно сносе терет плаћања пореза. Насупрот томе, посредни порези су они који не терете лице које је законодавац предвидео да буде порески обвезник, већ друго лице на које је порески терет преваљен(порески дестинатор). Овај критеријум, ма колико изгледао оправдан, није у потпуности и поуздан јер је се за многе порезе не може тачно утврдити да ли ће њихов терет бити преваљен. Зато је захвалније разматрати *критеријум индивидуалне пореске снаге*.

7.5.6.1. Непосредни порези

Непосредним порезима се сматрају они порези који директно терете имовину, доходак или приход пореског обвезника, као израз његове

пореске снаге, и који се плаћају „на извору“, пре трошења дохотка. Међутим, непосредни порези, поготово они који обухватају зараде и приходе грађана, не могу у задовољавајућој мери да обухвате стварну економску снагу, а утврђивање основице наилази на низ тешкоћа. Зато је од велике користи употреба посредних пореза.

7.5.6.2.Посредни порези

Повећање пореске снаге по било ком основу најочитије се испољава кроз потрошњу и у актима размене. Посредством опорезивања промета у финалној фази, на пример, врши се оптерећење прихода обвезника, а економски потенцијал обвезника није захваћен на самом извору финансирања, већ у области његовог коришћења и потрошње. Порези који се утврђују на основу тих момената пореске способности називају се посредним или индиректним порезима. У околностима ниског пореског морала пореских обвезника и распрострањеног и незаконитог стицања прихода и имовине, посредни порези врше опорезивање и оних прихода и доходака који су избегли удару непосредних пореза. Посредни су због чињенице што се преко опорезивања потрошње обухватају приходи, доходак и други елементи стварања економске, тј, пореске снаге обвезника. Посредни порези су веома привлачни са фискалног становишта из следећих разлога: 1) они су издашни и еластични, обухватају и најмању пореску снагу и то код свих обвезника,;2)теже је вршити незакониту евазију код посредних него код непосредних пореза пошто се ослањају на једноставније елементе-по правилу само на акте потрошње; 3)наилазе на мањи отпор код обвезника, пошто су прикривени у цени производа и услуга(плаћају се анонимно-„под хлороформом“); 4)плаћају се на угодан начин-у малим ратама приликом куповине опорезованих производа и услуга, а обавеза се извршава када се поседује новац, при самом чину потрошње; 5)не захтевају залажење у приватни живот обвезника, као ни било какве контакте између пореске администрације и обвезника при утврђивању обавеза. 6) у извесној мери пружају могућност обвезницима да врше закониту, делимичну или потпуну евазију, тиме што ће се суздржавати од куповине високоопорезованих производа, или вршити замену куповином мање опорезованих производа;7) у веома великој мери чине пореску обавезу општом, и обезбеђује једнакост свих пред порезима. На њих нема утицаја статусно својство обвезника. Посредни порези имају и крупне недостатке, ако се посматрају и са других, ванфискалних аспеката, што је иначе нужно чинити, с обзиром на неопходност уважавања и екстрафискалних циљева опорезивања. Основни недостаци посредних пореза су: 1)не удовољавају захтеву правичности, односно равномерности распореда пореског терета према стварној пореској способности. Опорезују потрошњу свакога без обзира на разлике у околностима које карактеришу поједине обвезнике и њихом материјални и социјални положај. Преко

посредних пореза је тешко, уважавати чак и минимум за егзистенцију, па имају и регресивне учинке јер више него сразмерно оптерећују мању него већу економску снагу. То се делимично ублажава путем пореског ослобођења од артикала нужних за живот и нижег опорезивања артикала широке потрошње, а оштријим опорезивање луксузних производа; 2) линеарно делују на све обвезнике, независно од њихових материјалних могућности, па не обезбеђују примену начела равномерности у опорезивању; 3)анонимно и кроз мноштво пореских објеката извлачење средстава омогућује неконтролисано захватање средстава, а олако долажење до њих и без могућности пружања било каквог отпора обвезника, погодује хипертрофирању опште потрошње и недовољно рационалном трошењу средстава; 4)далеко је теже процењивати и контролисати ефекте код пореза на потрошњу него код пореза на приход и доходак. Преваљиви су у веома великој мери и кроз такве канале и начине могу бити сасвим неочекивани и непожељни.На пример, повећање акцизе на промет нафтних деривата нема за ефекат ограничење потрошње, већ општи раст цена.

7.5.7. **Синтетички и аналитички порези**

Синтетички порези обухватају целину економске снаге обвезника, његову целокупну имовину, или укупни промет. Синтетички се односе на укупну пореску способност обвезника, односно на више различитих економских вредности. Сви субјектни порези осим оних у ужем смислу су синтетички универзални порези пошто обухватају укупну пореску способност обвезника. Синтетички је годишњи порез на доходак грађана, пошто се овим порезом обухвата збир свих нето прихода, са уважавањем низа елемената који се односе на обвезнике. Но и неки реални порези су синтетички попут пореза на додату вредност јер обухвата(синтетизује) вредност свих производа и услуга у промету, за разлику од акциза које посебно опорезују сваки предмет као што су кафа, со, дуван, шећер итд. *Аналитички порези* са друге стране погађају само једну врсту имовине, само једну врсту прихода, или само један промет. Аналитички порези обухватају поједине елементе пореске снаге, односно поједине приходе и друге економске вредности. У аналитичке порезе спадају и порези на зараде и порези на поједине приходе, пошто се опорезује сваки извор економске снаге, тј, поједине компоненте имовине, а не имовина у целини.

Предност аналитичких у односу на синтетичке порезе је пре свега у томе што анализирају поједине изворе економске снаге односно поједине елементе њеног испољавања. Синтетички порези су административно-технички погоднији јер се утврђују за целину економске снаге или већи број елемената који је чине. На тај начин се обезбеђује успешнија примена принципа опорезивања према стварној економској снази. Уз то, синтетички порез је једноставнији и издашнији.

7.5.8.**Порези по одбитку и према пријави**

Према организационо-техничком начину утврђивања и наплате-порези се могу поделити на порезе по одбитку и порезе према пријави.

7.5.8.1.Порези по одбитку

Порези по одбитку јесу порези који се плаћају приликом сваке исплате појединачних прихода, а обрачунавају га и плаћају исплатиоци прихода у име и за рачун пореског обвезника који прима наведени приходи. Порези по одбитку су веома погодни из административно-техничких разлога. Пре свега они се егзактно утврђују, а незаконита евазија је практично потпуно искључена. Обвезник је лишен било каквих контаката са пореском администрацијом и вршења било каквих административно-техничких послова у вези са утврђивањем пореске обавезе. Плаћају се при свакој исплати зарада односно прихода, што омогућује благовремен прилив средстава. Порези по одбитку су реални и аналитички порези, што укључује добре и лоше стране ових врста пореза. Крупан недостатак пореза по одбитку састоји се у томе што се од обвезника одваја функција плаћања пореза, па се де факто обвезник јавља у том својству само формално. Раздвајање платца од обвезника је оправдано из више разлога. Прво, тиме се обезбеђује једноставнији обрачун и уплата пореза и стога смањују трошкови наплате. Уместо да дажбински орган евидентира сваку исплату зараде, изврши разрез пореза, сачини и достави решење о томе пореском обвезнику, а сваки обвезник на основу тога врши уплату, организација у којој запослени ради, врши обрачун пореза заједно са обрачуном зараде и изврши уплату пореза приликом исплате зараде. Друго, то је погодније за стварног обвезника, јер је он лишен обављања послова око уплате пореза и могућих контаката са дажбинским органом у вези утврђивања дажбинске обавезе. Треће, ово је погодније и за дажбинског повериоца је он на тај начин сигурније и благовременије долази до наплате пореза. Платац нема интерес да евенутално не изврши благовремену уплату пореза или тражи начина за евазију пошто плаћање пореза не задире по намери законодавца у његов економски потенцијал. Дажбински платац није дажбински обвезник, јер поступа за рачун дажбинског обвезника, али га закон обавезује да гарантује за наплату свих оних пореза код којих је предвиђена наплата по одбитку. Двојство субјекта на страни дажбинске обавезе има и негативне стране. Код пореза на зараде у пракси се показало да то није само административно-техничко питање јер запослени не осећа или осећа у знатно мањој мери својство обвезника. Не плаћајући порез у административно-техничком погледу, ствара се привид код запосленог да он није стварни обвезник, па се уместо њега фактички као дажбински обвезник јавља послодавац.

7.5.8.2.Порези по решењу надлежног пореског органа

Систем пореза по решењу надлежног пореског органа јесте порез који се обрачунава од стране пореског органа по службеној дужности, или на основу поднете пореске пријаве и плаћа се у року који је утврђен у закону, односно у решењу. По правилу, порески обвезник мора претходно да поднесе пореску пријаву и пратећу документацију.

7.5.9.**Фундирани и нефундирани порези**

Критеријум поделе у овом случају јесте карактер стицања прихода које оствари порески обвезник, тј да ли се приход стиче радом, или поседовањем одређене имовине или капитала. Ова подела је интересантна са теоријског становишта, зато што се у пракси настоји да се јаче порески захвате фундирани приходи, односно приходи који се не стичу радом. *Фундирани порези* обухватају сигурне и трајне изворе приходе које обвезник остварује без рада и који се стичу по основу власништва на неком имовинском облику. Ови порези терете наслеђе, поклоне, власништво над зградама, земљиштем, вредносним папирима, капиталом, итд. Са друге стране *нефундирани порези* терете приходе који се не ослањају на сигурне и стабилне елементе економске снаге, већ на приходе које је обвезник остварио радом(зараде пре свега). Остваривање ових прихода изложено је разним ризицима, као што су на пример, здравствено стање, избор занимања, сигурност радног места, економски и други услови обављања делатности и стицања прихода.

7.5.10.**Централни и локални порези**

За поједине земље, а посебно оне које су федеративно организоване, значајна је подела на централне и локалне порезе. Критеријум код ове поделе је надлежност одређене друштвено-политичке заједнице за увођење пореза. Локални порези су порези који се уовде на основу одговарајућих одлука локални(општинских)органа, а по правилу је реч о мање важним порезима. Централни порези су порези које својим одлукама(законима) уводе централни органи власти(парламент) и у питању су, по правилу, порези којима се, осим фискалних, остварује читав низ других, превасходно економских циљева.

6.7. **Порески систем и циљеви опорезивања**

6.7.1.**Порески систем**

Порески систем се може одредити као скуп свих пореских облика уведених у једној земљи и повезаних у једну целину, помоћу који се могу спроводити циљеви њене економске и финансијске политике. Ипак, развој теорије јавних финансија обележиле су и расправе међу појединим теоретичарима о томе да ли порески систем треба да се састоји од једног пореског облика или од више њих. У том смислу, развили су се приступи пореског монизма и пореског плурализма.

6.7.2.**Порески монизам и порески плурализам**

Не постоји земља у којој се врши опорезивање само једним порезом па се поставља се питање зашто је то тако? Зашто се једним порезом не би могло обезбедити прикупљање потребних средстава за задовољавање јавних потреба? Идеја о пореском монизму стара је неколико векова и више пута се појављивала у финансијској теорији.

6.7.2.1. Порески монизам[1]

Порески монизам је модел пореског „система“ који се заснива на опорезивању применом само једног пореског облика. Идеја о пореском монизму појавила се у оквиру учења физиократа, у Француској у 18 веку. Уместо већег броја пореских облика који су се тада примењивали у Француској, физиократи су се залагали за увођење јединственог пореза на чист приход у земљорадњи, сматрајући да је пољопривредна делатност једина грана привређивања у којој се ствара друштвено богатство. Заговорници идеје пореског монизма истицали су његове *предности* које се огледају у једноставности и брзини увођења и убирања само једног пореза, затим мањој пореској администрацији и олакшаној пореској контроли, као и равномерној расподели пореског терета. Међутим, бројни и изражени *недостаци* пореског монизма учинилу су да ово утопијско виђење организовања пореског система није нашао практичну примену у друштву. Пошто порески обвезник стиче приходе из различитих извора и располаже различитом имовином, применом једног, ма како саврешног пореза, не би се обухватила његова укупна економска снага. Последично, довела би се у питање и укупна финансијска издашност пореског монизма, која би се морала надоместити постојањем релативно више пореске стопе код пореског облика. Међутим, примена високе пореске стопе, доводи до јаког отпора плаћању пореза и пореску евазију и нарушава принцип умерености пореског оптерећења, који подразумева опорезовање свих извори прихода умереном висином пореске стопе. Напослетку, држава применом само

[1] *Eng.* ***single tax system***

једног пореског облика, лишава себе осим фискалног, остваривања бројних екстрафискалних циљева опорезивања. Заговорници пореског монизма увек су остајали, мање или више, усамљени. Историја финансијске мисли обилује са различитим концептима пореског монизма, али ниједна теорија пореског монизма није прихваћена у финансијској теорији нити у пракси. Ни у сагледивој будућности не види се могућност да порески систем буде заснован само на једном порезу.

6.7.2.2.Порески плурализам

Финансијска теорија, а посебно пракса, опредељује се за порески плурализам, тј. примену пореског система који се састоји из већег броја усклађених пореских облика који су погодни за остваривање како фискалних тако и екстрафискалних циљева. Данас су сви порески системи држава, због његових неспорних *предности* засновани на концепту пореског плурализма. Порески плурализам, због свеобухватнијег и потпунијег обухватања обвезникове пореске снаге, обезбеђује већу фискалну издашност и равномерније опорезивање пореских обвезника. Осим тога, примена већег броја пореских облика омогућава поред фискалних и остваривање широке лепезе екстрафискалних циљева опорезивања. Због различитих историјских, друштвено-политичких и економских околности, порески системи савремених држава се разликују како по врстама и броју пореских облика, тако и по различитом значају појединих пореских облика у оквиру пореског и шире - дажбинског система. Иако порески плурализам подразумева примену великог броја пореских облика, они се уопштено могу груписати пореске облике који опорезују имовину, доходака и потрошње. У зависности од успешног усаглашавања и примене различитих пореских облика, државе више или мање успешно остварују циљеве постављене опорезивањем, који могу бити фискалне и екстрафискалне природе.

6.7.3. **Циљеви опорезивања**

Увођењем разноврсних пореских облика у оквиру једне земље, законодавац настоји да испуни разноврсне и бројне циљеве фискалног и екстрафискалног карактера.

6.7.3.1.Фискални циљеви опорезивања

Одмах је потребно истаћи да је свим државама одувек превасходни циљ опорезивања био и остао обезбеђивање средстава за задовољавање јавних потреба. Порези ће увек постојати док буде постојала држава као организациони облик путем које се врши задовољавање наведених потреба, и ова улога пореза у савременом друштву ће и даље бити основна и преовлађујућа. Међутим, поред фискалних, порези уколико се правилно осмисле и употребе, могу допринети и остваривању бројних циљева екстрафискалног карактера.

6.7.3.2. Екстрафискални циљеви опорезивања

Екстрафискални циљеви опорезивања појављују се почетком 20-тог века, и они се везују за утицаје који се пореском политиком постижу у подручјима економског и друштвеног живота. Економски и социјално-политички циљеви сврставају се у две најзначајније групе екстрафискалних циљева опорезивања. *Економски циљеви* по својој природи могу имати микроекономски и макроекономски карактер. Микроекономски циљеви јесу бројни али се њихова суштина своди на конкретну подршку одређеном субјекту(физичком или правном лицу) у остваривању његових економских активности. Реч је обично о заштити и подршци појединих привредних грана кроз различите видове пореских ослобођења, а зарад стимулисања њиховог развоја. Са друге стране, макроекономски циљеви опорезивања остварују се деловањем на основне макроекономске агрегате(пуна запосленост, стабилност цена, уравнотежен платни биланс и др.)На пример, порези могу бити делотворан инструмент усклађивања понуде и тражње(уколико је понуда на тржишту већа од тражње, пореска политика је усмерена на повећање куповне моћи пореских обвезника и посредно на повећање укупне потражње). Овакав циљ се остварује смањењем пореског оптерећења код постојећих пореза, повећањем пореских ослобођења и олакшица и тада је реч о експанзивној пореској политици. Уколико је тражња већа од понуде, мерама пореске политике се делује у правцу смањења потрошње повећавањем пореског оптерећења(увођењем нових пореза, повећањем пореског оптерећења код постојећих пореза, смањењем пореских олакшица и сл.)Пореска политика усмерена на повећање пореског оптерећења представља рестриктивну пореску политику. *Социјално-политички циљеви* огледају се у настојању државе да смањи разлике у материјалном и социјалном положају пореских обвезника. Порези се употребљавају како би се смањењем разлика у материјалном положају пореских обвезника ублажиле напетости у друштву чији је корен у неравномерној расподели дохотка и имовине(нпр. мање пореско оптерећење производа који представљају егзистенцијална добра-хлеб, млеко, уље и сл., затим изузеће из опорезивања здравствених и образовних услуга итд., употреба разних пореских олакшица итд.) Порезима се такође може деловати и у правцу остваривања јавних политика од значаја за земљу попут демографских, културних, образовних, здравствених и других политика. На пример, високе акцизе за алкохолна пића и дуванске производе, могу смањити потрошњу ових производа који су штетни за здравље људи, чиме се делује и на смањење издатака за здравство.

7. ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ

Пошто имовина представља опредмећене приходе и дохотке који су већ опорезовани, у принципу је не би требало опорезовати. Међутим, сложеност економског живота у савременим условима онемогућује да се приходи, лако и тачно бележе и опорезују једноставним инструментима. Зато се и поседовање одређене имовине може сматрати показатељем нерегистроване и необухваћене пореске снаге. Иако је порез био плаћен у два маха, први пут када је остварен приход, а други пут када је тај приход био употребљен за куповину одређеног предмета, сматра се правичним, праведним и допустивим, да се и сама чињеница поседовања одређене имовине употреби као довољан разлог за додатно пореско оптерећење кроз тзв. терцијарно опорезивање. Суштински, опорезивањем имовине настоји се посредно опорезовати приходи и доходак. Порез на имовину заправо има функцију допунског пореза порезу на доходак, јер га плаћају сва физичка и правна лица, уз одређене олакшице. У зависности од тога да ли се имовина третира као израз економске снаге, као прелаз економске снаге или као повећање економске снаге, порези из имовине се деле на порезе из имовине у статици, порезе из имовине у динамици и на порезе на увећану вредност имовине.

7.1.Порези на имовину у статици

Ако је имовина израз постојеће економске снаге једног пореског обвезника, она се посматра у својој статици. Код опорезивања имовине у статици полази се од претпоставке да када обвезник већ располаже са одређеном имовином, вероватно има и и довољне приходе из којих може и треба да плати порез за њу. Ипак иако имовина у статици може бити основ за плаћање пореза, она може бити и извор за плаћање пореза. Из тог разлога порези на имовину у статици могу бити номинални и реални.

7.1.1.Врсте пореза на имовину у статици

7.1.1.1.Номинални порези на имовину у статици

Номинални порез на имовину је један од најстаријих пореза, који се плаћа редовно, периодично и по правилу по пропорционалним стопама, али не из имовине већ из прихода обвезника. Основицу овог пореза чини вредност имовине коју је неретко тешко уврдити, нарочито када је реч о непокретностима. Дакле, номинални порези на имовину су то само по имену јер не терете и не плаћају се из супстанце опорезоване имовине и суштински немају извор у вредности имовине, већ у приходима обвезника. На пример номинални порез на имовину је опорезивање стана, код којег није намера законодавца да се тај порез плаћа из вредности стана већ из других прихода. Номинални порез на имовину је субјектан порез и

приликом његовог обрачунавања обвезнику се признају олакшице и ослобођења личног и предметног карактериа.

7.1.1.2.Реални порези на имовину у статици

Реални порези на имовину имају за извор вредност саме имовине, и јављају се као повремени или ванредни. Као прави пример повременог реалног пореза на имовину, може се узети порез на наслеђе и поклон, јер има за циљ да се опорезује део вредности наслеђене или на поклон примљене имовине. Овде постоји намера да се порез плаћа из супстанце и та намера је лако остварљива. Са друге стране, ванредни реални порези на имовину најчешће се користе у ванредним сутацијама, када је неопходно обезбедити изузетно велика средства(нпр.за време рата или периоде после њега, а ради захватања имовине стечене ратном коњуктуром). Његова битна карактеристика јесте и висока, по правилну прогресивна стопа.

7.2. **Порези на имовину у динамици**

Код пореза на имовину у динамици не полази се од саме имовине, већ од чињенице да настаје прелаз имовине са једног на другог пореског обвезника, што указује на постојање економске снаге. Неретко се ови порези у теорији јавних финансија називају и саобраћајним порезима. Главни аргумент којим се оправдава њихово увођење јесте чињеница да обе уговорне стране остварују одређену материјалну корист која није предмет опорезивања ни пореза из прихода ни пореза на потрошњу. Уколико не би постојао порез на пренос имовине, један део економске снаге обвезника не би био порески оптерећен. Прелаз имовине може бити са накнадом и без накнаде.

7.2.1.**Порез на пренос имовине с накнадом**

Оправданост постојања овог пореза објашњава се бројним аргументима теоријске и практичне природе. Прво, обе уговорне стране преносом имовине, свака за себе, остварују одређену материјалну корист која увећава њихово богатство и то треба опорезовати. Друго становиште је да овај порез представља неку врсту надокнаде за расходе које има држава обезбеђујући и гарантујући пренос 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, акумулира се и штеди. Њеним инвестирањем открива се стварна економска снага обвезника, до тада у пуној мери порески неоптерећена. По правилу овај порески облик је фискално издашан, а осим тога проузрокује и читав низ допунских прихода будући да подразумева бројне правне радње које се остварују уз плаћање одређених накнада и такса.

7.2.2.**Порез на пренос имовине без накнаде**

Порез на пренос имовине без накнаде теоријски такође спада у ред саобраћајних пореза где се пореска обавеза везује за пренос имовине са једног субјекта на другог али без накнаде. По суштини је непосредан порез, будући да погађа вредност имовине која представља предмет опорезивања, и подразумева постојање два пореска облика: порез на наслеђе и порез на поклон.

7.2.2.1.Порези на наслеђе

Основни разлог опорезивања наслеђа састоји се у томе што се наслеђивањем, мимо рада, нагло повећава економска, па тиме и пореска снага наследника. Опорезивање наслеђа има низ предности. Пре свега, порезом на наслеђе не угрожава се дотадашња економска снага обвезника, могуће је у високој мери вршити опорезовање, а примена овог пореза не изазива неповољне економске и социјалне последице. Порез на наслеђе је угодан за обвезника пошто се плаћа у моменту када се улази у посед наслеђене имовине, и тешко је превељив јер није у вези са економским процесима. Пореска стопа пореза на наслеђе је прогресивна, и по правилу релативно ниска. Опорезивање наслеђа може се извршити путем опорезивања целокупне наследне масе тј. оставине или путем опорезивања наслеђених делова имовине од стране наследника. *Порез на оставину* за објект опорезивања узима целокупно наследну масу умањену за терет дугова и трошкова независно од броја наследника и њиховог односа према оставиоцу. Опорезивање се дакле врши, пре деобе наслеђа на наследнике, и то је „последњи порез на имовину умрлог“. Порез на оставину је и објектни порез, који у обзир узима само величину вредности наследне масе. Предност пореза на оставину је у томе што је издашнији, а административни трошкови су му нижи јер не води рачуна о броју наследника, нити о степену њиховог сродства са оставиоцем. *Порез на наслеђене делове имовине* за објект опорезивања не узима целину, већ делове оставине који припадају сваком наследнику понаособ. Према томе, код овог пореза опорезивање следи тек пошто се расподели оставштина на наследнике, при чему су најближи сродници по правилу ослобођени овог пореза, или су изложени ниским пореским стопама. Сходно томе, код овог пореза могуће је уважавати околности које се тичу обвезника и то пре свега степен његовог сродства, па и имовно стање пре наслеђивања. Порез на наслеђе је правичнији у односу на порез на оставину пошто се утврђује за сваког конкретног наследника, у зависности од висине његовог наследног реда и степена сродства са оставиоцем.

7.2.2.2.Порези на поклон

Порези на поклон представљају нужну допуну порезу на наслеђе и уобичајено је да се ова два пореска облика нађу у једном законском тексту,

како би се предупредила евентуална намера власника имовине да избегне порез на наслеђе, тако што ће за живота поклонити имовину, и акте наслеђивања остварити у правној форми поклона. Осим тога, разлог постојања овог пореског облика темељи се и на чињеници да се примањем поклона, мимо рада повећава економска снага поклонопримца. Као и код пореза на наслеђе, и код пореза на поклон су пореске стопе прогресивне и релативно ниске, уз постојање бројних личних и предметних ослобођења, условљених превасходно пореско-техничким, односно економским разлозима. Посебну врсту ослобођења чине ослобођења подстакнута културним и социјалним разлозима(избегавање опорезивања донација и завештања.)

7.3.Порези на увећану вредност имовине

Сама чињеница да се вредност имовине може, услед неких спољних чинилаца, реално повећати у неком периоду без воље, напора и активности обвезника, ствара основ да се имовина опет порески оптерети и то путем пореза на увећану вредност имовине. Порези на увећану вредност имовине представљају порезе на имовину који имовину не погађају као такву већ само њену увећану вредност у неком временском периоду. На пример, могуће је да дође до пораста цена градског земљишта или стамбеног и пословног простора услед општег скока вредности некретнина, као резултат повећане тражње. Такође, често се догађа да тржишна вредност градског земљишта и стамбеног и пословног простора порасте захваљујући развоју инфраструктуре, која доприноси побољшању услова становања и пословања. Порез на увећану вреднос имовине може се наплаћивати периодично, у одређеним временским интервалима, при чему су пореске стопе по правилу високе и прогресивне. Такође је потребно нагласити да се код овог пореза увећана вредност имовине мора исказивати у реалним износима, како би се утицај инфлације и депресијација новца која ствара илузију о увећању вредности отклонила.

7.4.Порези на имовину у Републици Србији

Закон о порезима на имовину[2] у члану 1. наводи да се порезима на имовину сматрају: а)порез на имовину; б)порез на наслеђе и поклон; ц)порез на пренос апсолутних права. Први порески облик односи се на имовину у њеном статичком виду, а друга два на имовину у њеној динамици.

7.4.1.Порези на имовину

7.4.1.1.Предмет опорезивања

Порез на имовину у Републици Србији плаћа се на право својине као и на право становања на непокретностима, при чему се непокретностима сматрају земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију, као и други грађевински објекти, односно њихови делови. Осим тога, предмет опорезивања овим порезом јесте и: 1)право закупа стана или стамбене зграде у складу са законом којим је уређено становање за период дужи од једне године или на неодређено време; 2)право коришћења градског грађевинског односно јавног грађевинског земљишта или осталог грађевинског земљишта у државној својини површине преко 10 ари.

7.4.1.2. Порески обвезник

Порески обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице које је резидент али и нерезидент и које је ималац права на непокретностима на територији Републике Србије, које се воде у земљишним књигама, односно у другим прописаним евиденцијама. Пореском обвезнику обавеза по основу пореза на имовину настаје даном стицања права, односно даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе или даном омогућавања коришћења имовине на други начин.

7.4.1.3. Пореска основица

Основица пореза на имовину код непокретности, (осим пољопривредног и шумског земљишта где порески обвезник не води пословне књиге) јесте тржишна вредност непокретности на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину. Уколико је порески обвезник изградио или стекао непокретност у току године за коју се утврђује и плаћа порез на имовину, основица пореза је тржишна вредност одговарајуће непокретности на дан 31.децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину. Висину тржишне вредности непокретности утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода, и то применом основних и корективних елемената. Основни елементи су

[2] Службени гласник РС бр. 26/01,45/02,80/02,135/04,61/07, 5/09

корисна површина и просечна тржишна цена квадратног метра одговарајуће непокретности док корективне елементе чине локација непокретности, квалитет непокретности као и други елементи који утичу на тржишну вредност непокретности. Уколико се опорезује имовина пореског обвезника који води пословне књиге, тада је основица пореза на имовину код пољопривредног и шумског земљишта, као и других непокретности утврђена у његовим пословним књигама, у складу са прописима са стањем на дан 31.децембра године која претходи години за коју се утвђује и плаћа порез на имовину. Уколико се опорезује пољопривредно и шумско земљиште пореског обвезника који не води пословне књиге, основица пореза на имовину утврђује се као петоструки износ годишњег катастарског прихода од тог земљишта, према последњем податку организационе службе надлежне за послове катастра на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез на имовину.

7.4.1.4. Пореска стопа

Пореске стопе пореза на имовину у Републици Србији одређују се различито у односу на чињеницу да ли порески обвезник води или не води пословне књиге. Уколико порески обвезник води пословне књиге стопе пореза на имовину на права на непокретности износи до 0,40%. Међутим, уколико порески обвезник не води пословне књиге, стопе пореза на права на непокретностима су прогресивне и износе као у табеларном приказу:

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
1) до 6.000.000 динара	До 0,40%
2) од 6.000.000 до 15.000.000 динара	порез из подтачке 1) + до 0,80 на износ преко 6.000.000 динара
3) од 15.000.000 до 30.000.000 динара	порез из подтачке 2) + до 1,50% на износ преко 15.000.000 динара
4)преко 30.000.000 динара	Порез из подтачке 3)+ до 3% на износ преко 30.000.000 динара

7.4.1.5. Пореске олакшице

Законом је предвиђен велики број пореских олакшица у виду пореских ослобођења и пореских кредита. *Пореске ослобођења* се пре свега везују за општу одредницу у закону која се везује за висину основице испод које се овај порез не плаћа. Наиме, порез на имовину на територији јединице локалне самоуправе не плаћа обвезник кад укупна основица за све његове непокретности на тој територији не прелази износ од 400.000 динара. Осим овог општег ослобођења, законом је предвиђено да се порез на имовину не плаћа:

1) на права на непокретности у државној својини које користе државни органи и организације и органи, организације и службе покрајинске аутономије и јединица локалне самоуправе, као и директни и индиректни корисници буџетских средстава

2) на права на непокретности дипломатских и конзуларних представништава страних држава, под условом реципроцитета
3) на права на непокретности у својини традиционалних црквa и верских заједница и других цркава и верских заједница регистрованих у складу са законом којим се уређује правни положај цркава и верских заједница, које су намењене и искључиво користе за обављање богослужбене дужности
4)на права на непокретности које су од надлежног органа проглашене културним и историјским споменицима
5) на права над пољопривредним и шумским земљиштем које се поново приводи намени-пет година, рачунајући од почетка привођења намени
6) на права на путеве, лучке обале и лукобране, бродске преводнице, пруге, аеродромске писте, бране, објекте за одводњавање
7)на права на градским, односно јавно градским и осталим грађевинским земљиштем у државној својини, кад укупна површина грађевинске парцеле, односно грађевинских парцела(не рачунајући земљиште под објектом једно обвезника) не прелази 10 ари
8) на склоништа људи и добара од ратних дејстава
9) на објекте који су намењени и користе се за примарну пољопривредну производњу, у складу са законом којим се уређује пољопривредно земљиште
10) на права над објектима, односно деловима објекта који у складу са прописима непосредно служе за обављање комуналних делатности
11) за непокретности за које је међународним уговором који је закључила Република Србија уређено да се неће плаћати порез на имовину

Пореске олакшице у виду *пореских кредита* садржане су у умањењу утврђене пореске обавезе и то:
1)умањење пореза на права на згради или стану у којем станује обвезник или чланови његовог домаћинства и то за 40% за обвезника и по 10% за сваког члана његовог домаћинства, стим што укупно умањење не може да пређе 70% утврђеног пореза који би се платио да није било ове пореске олакшице
2)умањење пореза за 75% за лица старија од 65 година који живе у зградама и становима који нису на градском грађевинском земљишту, односно на земљишту у грађевинском подручју и не дају се у закуп

Домаћинством, у смислу овог закона, сматра се заједница живота, привређивања и трошења остварених прихода чланова те заједнице.

7.4.1.6. Утврђивање и наплата пореза на имовину
Ради *утврђивања* пореза на имовину, обвезник је дужан је да надлежном органу јединице локалне самоуправе на чијој територији се налази непокретност поднесе пореску пријаву, са тачним подацима, до 31.марта

године за коју се врши утврђивање пореза. Ова обавеза се не односи на обвезнике који порез на доходак грађана за приходе од пољопривреде и шумарства плаћа према катастарском приходу. На имовину коју стекне, започне или престане да користи у току године или му по другом основу нестане или престане пореска обавеза, обвезник подноси пореску пријаву у року од 10 дана од дана настанка такве промене. Порески обвезници који воде пословне књиге(правна лица и предузетници) порез на имовину плаћају за имовину која им служи за обављање делатности, тако што подносе пореску пријаву ППИ-1[3] сходно подацима из књиговодствених докумената(биланса стања). Порески обвезници који не воде пословне књиге[4] надлежној јединици локалне самоуправе на чијој територији се непокретност налази подносе пореску пријаву ППИ-2[5]. Међутим, ови порески обвезници нису у обавези да за исту имовину подносе нову пријаву, осим у случају ако је дошло до промене подата садржаних у пријави који су од утицаја на висину пореске обавезе. *Плаћање* годишњег пореза на имовину врши се на следећи начин. Износ пореза на имовину се утврђује на почетку текуће пореске године решењем органа јединице локалне самоуправе, а доспеле обавезе порески обвезник је дужан да уплати у року од 15 дана од дана достављања решења. До доношења решења о утврђивању пореза на имовину за текућу годину, порез се плаћа аконтационо у висини обавезе за последње тромесечје године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез. Разлику између пореза утврђеног решењем органа јединице локалне самоуправе и аконтационо уплаћеног пореза на имовину за тромесечје за које је пореска обавеза доспела, дужник је дужан да уплати у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореске обавезе.

7.4.2.Порез на наслеђе и поклон

Код пореза на наслеђе и поклон у суштини је реч о два пореска облика који се због своје велике сличности у фискалном третману заједнички појављују и код нормативног уређивања и у правној теорији. Реч је о опорезивању преноса имовине који су такозвани доброчини. Сличност ове врсте преноса(иако се једна везује за чињеницу смрти, а друга се тиче односа међу живима), има за последицу да су и пореске обавезе које се примењују на једну врло блиске и применљиве и на другу врсту преноса.

---

[3] Поред пописа приложених доказа и напомена, наведена пореска пријава садржи четири основне групе података и то: податке о обвезнику пореза, податке о рачуну обвезника пореза, податке о непокретностима и податке за остваривање права на пореско ослобођење

[4] Прецизније,односи се на правна и физичка лица која остварују приходе од самосталне делатности и који воде књиге по систему простог књиговодства

[5] Поред пописа приложених доказа и напомена, наведена пореска пријава садржи 6 основних група података и то: податке о обвезнику пореза, податке о рачуну обвезника пореза, податке о непокретностима, елементе за утврђивање квалитета објекта, податке о члановима домаћинства који станују са обвезником, и податке за остваривање права на пореско ослобођење

7.4.2.1.Предмет опорезивања

Порез на наслеђе и поклон плаћају наследници или поклонопримци који наслеђују, односно прима на поклон право својине, као и право становања на непокретности. Наследници или поклонопримци овај порез такође плаћају ако наследе или на поклон приме право закупа стана или стамбене зграде за период дужи од једне године или на неодређено време као и на право коришћења градског грађевинског земљишта или осталог државног земљишта у државној својини. Порез на наслеђе и поклон плаћа се на независно од површине наслеђене или на поклон примљене непокретности. Порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама, новчана потраживања, права интелектуалне својине, право својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловном објекту, ваздухоплову на сопствени погон осим државног, и друге покретне ствари, осим удела у правном лицу, односно хартија од вредности. Законом о порезима на имовину у Републици Србији, изричито се утврђује да је и имовина правног лица која је предмет поклона(преноса без накнаде) предмет опорезивања. Потребно је истаћи да се поклоном не сматра пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима на који се плаћа порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону. Поклоном се такође у смислу опорезивања наслеђа и поклона у нашој земљи, не сматра примања по основама на које се плаћа порез на доходак грађана.

7.4.2.2.Порески обвезник

Порески обвезник пореза на наслеђе и поклон је резидент и нерезидент Републике Србије који наследи, или на поклон прими предмет опорезивања у виду непокретности и покретних ствари које се налазе на територији Републике Србије. Порески обвезник овог пореза је резидент Републике и за предмете који се налазе на територији друге републике или у иностранству.

7.4.2.3.Пореска основица

Пореску основицу пореза на наслеђе чини тржишна вредност наслеђене имовине, умањена за износ дугова, трошкова и других терета на дан настанка пореске обавезе. Основицу пореза на поклон чини тржишна вредност на поклон примљене имовине, на дан настанка пореске обавезе, коју утврђује надлежна организациона јединица Пореске управе. Пореска обавеза у односу на наслеђе настаје даном правоснажности решења о наслеђивању, док пореска обавеза у односу на поклон настаје даном

закључења уговора о поклону, а ако уговор није закључен у писменом облику онда даном пријема поклона. Међутим, уколико је на непокретности која је предмет наслеђивања или поклона конституисано право плодоуживања, пореска обавеза настаје даном престанка тог права, осим када је наследник односно поклонопримац лице које је законом ослобођено обавезе плаћања пореза на наслеђе и поклон.

7.4.2.4.Пореске стопе

Стопе пореза на наслеђе и поклон су прогресивне тако што се на пореску основицу до 300.000 динара плаћа порез од 2%, док се на пореску основицу преко 300.000 динара плаћа износ од 6.000 динара + 2,5% на износ преко 300.000 динара. Потребно је истаћи да обвезници који се у односу на оставиоца, односно поклонодавца, налазе у трећем и даљем наследном реду, односно обвезници који са оставиоцем, односно поклонодавцем нису у сродству, порез на наслеђе и поклон плаћају по стопи од 2,5%.

7.4.2.5. Пореске олакшице

Пореске олакшице код пореза на наслеђе и поклон одређене су кроз широк сет пореских ослобођења и тачно одређен порески кредит. *Пореска ослобођења* прописују да се порез на наслеђе и поклон не плаћа на примљени готов новац, штедне улоге, депозите у банкама и друге покретне ствари које су предмет опорезивања, уколико је појединачна тржишна, односно номинална вредност предмета опорезивања, односно његов појединачни износ мањи од 9.000 динара.Пореским ослобођењима је такође предвиђено да порез на наслеђе и поклон не плаћа:

1)наследник првог наследног реда, брачни друг и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и брачни друг поклонодавца

2)наследник, односно поклонопримац земљорадник другог наследног реда који наслеђује, односно прима на поклон имовину која му служи за обављање пољопривредне делатности, ако је са оставиоцем, односно поклонодавцем непрекидно живео у домаћинству најмање једну годину, пре смрти оставиоца, односно пре пријема поклона

3)насленик, односно поклонопримац другог наследног реда-на један наслеђени, односно на поклон примљени стан, ако је са оставиоцем, односно поклонодавцем непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца, односно пре пријема поклона

4)поклонопримац- на имовину која му је уступљена у оставинском поступку, коју би наследио да се наследник-поклонодавац одрекао наслеђа

5)фонд и фондација, на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које су фонд и фондација основани

6) наследник, односно поклонопримац специјалних путничких аутомобила са уграђеним уређајима за болеснике, специјалних путничких аутомобила

за обуку возача са уграђеним дуплим командама, као и путничких аутомобила за такси и „рент а кар“ који су посебно означени,
7)Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, као наследник, односно поклонопримац
8)прималац донације по међународном уговору који је закључила Република Србија, када је тим уговором, уређено да се на добијен новац, ствари или права, неће плаћати порез на поклон
9)на имовину примљену од Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе

Други вид пореских олакшица пореза на наслеђе и поклон јавља се у виду *пореског кредита* којим се прописује умањење пореске обавезе код појединих специфичних ситуација наслеђивања.

7.4.2.6.Утврђивање и наплата пореза на наслеђе и поклон
Обвезник пореза на наслеђе и поклон дужан је поднесе пореску пријаву на обрасцу ППИ-3[6] са тачним подацима, са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе, у року од 10 дана од дана настанка пореске обавезе. Наведена пријава се подноси пореском органу у општини на чијој територији се налази непокретност коју порески обвезник наслеђује или прима на поклон. Међутим, уколико обвезник наслеђује или на поклон прима покретне ствари, односно права, он је дужан да пријаву поднесе пореском органу у општини на чијој територији обвезник-физичко лице има пребивалиште, односно боравиште, односно пореском органу у општини на чијој територији обвезник-правно лице основан, односно има седиште. Међутим, у околностима када обвезник који наслеђује или прима покретне ствари, односно права нема пребивалиште, односно боравиште, или пак није основан или нема седиште у Републици Сриј и, тада се пријава подноси пореском органу у општини на чијој територији се налази предмет наслеђа, односно поклона, односно пореском органу у општини у којој је оставилац, односно поклонодавац имао, односно има пребивалиште, односно седиште. Порез на наслеђе и поклон утврђује се решењем пореског органа и плаћа се у року од 15 дана од дана достављања решења. На крају је потребно истаћи, да је Законом о порезима на имовину, предвиђено да се упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама не може вршити без доказа о плаћеном порезу на наслеђе и поклон.

[6] Пореска пријава ППИ-3 садржи 5 основних група података: податке о пореском обвезнику, податке о наслеђеној односно на поклон примљеној имовини, податке за умањење пореске основице и остваривање пореског ослобођења и податке за остваривање права на пореско ослобођење

7.4.3.**Порез на пренос апсолутних права**

7.4.3.1. Предмет опорезивања

Закон о порезима на имовину одређује да је предмет опорезивања овим пореским обликом пренос уз накнаду:

1)стварних права на непокретностима и то права својине, права становања и права закупа стана или стамбене зграде за период дужи од једне године или на неодређено време

2)права интелектуалне својине

3)права својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловном објекту, односно употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног

4)права коришћења градског грађевинског, односно јавног или осталог грађевинског земљишта независно од његове површине

5)права на експроприсаној непокретности, ако се експропријација врши ради изградње стамбених или привредних објеката

Порез на пренос апсолутних права плаћа се и код давања грађевинског земљишта у државној својини у закуп, на период дужи од једне године или на неодређено време, осим јавног грађевинског земљишта. Осим тога, порезом на пренос апсолутних права опорезује се и:

1)стицања права својине и других права на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа, као и стицање права својине одржајем;

2)пренос уз накнаду целокупне имовине правног лица у случају његове редовне продаје, ликвидације или стечаја;

3)пренос целокупне имовине правног лица, односно дела имовине правног лица(стварна права на непокретности, права интелекуалне својине, употребљаваном моторном возилу итд.) у случају статусне промене у складу са законом којим се уређују привредна друштва, ако су акционари или чланови правног лица које преноси имовину(правни претходник) уз накнаду у облику акција, или удела у правном следбенику, добили и новчану накнаду која прелази 10% номиналне вредности акција, односно удела или њихове рачуноводствене вредности ако су без номиналне вредности;

На крају је потребно рећи да се преносом уз накнаду не сматра пренос апсолутног права на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност. Исто тако, замена моторног возила, односно пловног објекта, односно ваздухоплова, извршена у гарантном року, у складу са условима из гаранције, ако стране између којих се замена врши, поред моторног возила, пловног објекта или ваздухоплова који се замењују, не дају другој страни и доплату у новцу или накнаду у другом облику.

7.4.3.2. Порески обвезник

Порески обвезник пореза на пренос апсолутних права је у принципу продавац, односно преносилац права које је предмет овог опорезивања, осим у следећим случајевимакада је обвезник пореза, лице на које се врши пренос апсолутног права:

а)код преноса трајног права коришћења градског грађевинског земљишта које врши општина физичком или правном лицу ради изградње објекта, када је обвезник пореза лице коме се то земљиште даје на коришћење

б) у случају стицања права својине на основу правоснажне судске одлуке или другог акта државног органа,

ц) приликом преноса уз накнаду целокупне имовине, односно дела имовине правног лица у случају његове редовне продаје, ликвидације или стечаја

На крају је потребно истаћи да је законом такође предвиђено да када је реч о преносу апсолутног права по основу уговора о размени између два лица, тада је обвезник пореза сваки учесник у размени за право које преноси. Осим тога, познати су случајеви, поготово приликом преноса права својине на стану и стамбеним објектима, да се купопродајним уговором не ретко предвиђа да порез на пренос апсолутних права сносити купац некретнине.

7.4.3.3. Пореска основица

Пореска основица пореза на пренос апсолутних права јесте уговорена цена у тренутку настанка пореске обавезе, осим у случају ако та уговорена цена није нижа од тржишне вредности. У околностима када надлежни порески орган оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, тада има право да у року од 60 дана, од дана пријема пореске пријаве, односно од дана сазнања надлежног пореског органа за пренос, утврди пореску основицу у висини тржишне вредности. У случају преноса права својине на употребљаваном моторном возилу, употребљаваном пловном објекту и употребљаваном ваздухоплову на сопствени погон осим државног, пореску основицу чини тржишна вредност пренетог права и то на дан настанка пореске обавезе, при чему ту тржишну вредност утврђује надлежни порески орган. На истоветан начин се поступа и приликом давања грађевинског земљишта у државној својини у закуп, на период дужи од једне године или на неодређено време, осим јавног грађевинског земљишта. Сам настанак пореске обавезе суштински се везује за дан закључења уговора о преносу апсолутних права. Међутим, пошто се велики број преноса непокретности врши и самом сагласношћу воља странака, сматра се да пореска обавеза настаје даном уласка купца, односно учесника у размени у посед непокретности. Поред овог основног става, постоје и посебни случајеви, изричито законом одређени, када настаје пореска обавеза.

7.4.3.4. Пореска стопа

Пореска стопа пореза на пренос апсолутних права у Републици Србији је јединствена, пропорционална и плаћа се по стопи од 2,5%.

7.4.3.5. Пореска ослобођења

Законом о порезима на имовину, прописана су одређена пореска ослобођења која пре свега односе на изузимање од плаћања овог пореза, приликом преноса апсолутног права ради измирења обавеза по основу јавних прихода, преноса права својине на непокретности дипломатских и конзуларних представништава страних држава под условом реципроцитета, код улагања апсолутних права у капитал резидента Републике Србије-акционарског друштва, односно друштва са ограниченом одговорношћу, код преноса уз накнаду специјалних путничких аутомобила са уграђеним уређајима за болеснике и сл, затим када је обвезник Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе итд.

7.4.3.6.Утврђивање и наплата пореза на пренос апсолутних права

Обвезник пореза на пренос апсолутних права, дужан је да поднесе пореску пријаву на обрасцу ППИ-4[7], са тачним подацима, у року од 10 дана, од дана настанка пореске обавезе, са одговарајућом документацијом потребном за утврђивање пореске обавезе, и евентуално одобравање пореских ослобођења. Уколико је реч о преносу права на непокретности, порески обвезник има обавезу да пореску пријаву поднесе пореском органу у општини на чијој територији се налази непокретност. У случају преноса осталих апсолутних права, пријава се подноси пореском органу у општини на чијој територији обвезник, физичко лице има пребивалиште, односно боравиште, односно у општини на чијој је територији обвезник-правно лице основано, односно има седиште. На крају, у околностима преноса осталих апсолутних права, када обвезник нема пребивалиште, односно боравиште, или није основан и нема седиште у Републици Србији, тада је дужан да пријаву поднесе пореском органу у општини на чијој територији је пренос и остварен. Порез на пренос апсолутних права утврђује се решењем надлежне организационе јединице Пореске управе. Обвезник пореза на пренос апсолутних права има обавезу да по добијању решења надлежне пореске управе, исти плати у року од 15 дана од дана достављања решења.

[7] Основне елементе пријаве чине: Подаци о обвезнику пореза, подаци о рачуну обвезника пореза, подаци о апсолутним правима која су предмет преноса, као и подаци за остваривање права на пореско ослобођење

9.ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

Порез на доходак грађана сврстава се у најзначајније и најсложеније облике пореза и уопште јавних прихода. Веома је издашан, билансно предвидив и погодан остваривање како фискалних тако и бројних екстрафискалних циљева опорезивања. У погледу начина опорезивања доходака грађана, теорија и пракса јавних финансија до сада познаје цедуларни, синтетички или мешовити или цедуларни систем.

9.1.ВРСТЕ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

9.1.1.Цедуларни систем опорезивања доходака физичких лица

Цедуларни систем опорезивања заснива се на ставу да сваки приход физичког лица, без обзира по којем основу је стечен, треба опорезовати одвојено, применом одговарајућег пореза, по правилу пропорционалним стопама. Цедуларни порези су аналитички објектни, односно реални, пошто приликом опорезивања не узимају у обзир лична својства пореског обвезника и његове породичне прилике. Код цедуларних пореза није позната укупна економска снага обвезника, нити коначна висина његовог пореског оптерећења. Из тих разлога, цедуларни порези нису погодни за остваривање екстрафискалних циљева, па ни циљева популационе политике. Дакле, цедуларни систем опорезивања има своје *недостатке* који се пре свега огледају чињеници да цедуларно опорезивање не омогућује остваривање принципа правичности, пошто не узима у обзир породичне и личне прилике обвезника и не захвата на прави начин његову укупну пореску способност. Осим тога примена пропорционалних стопа, огледа се и у слабијим дезинфлаторним могућностима и не постојању аутоматског стабилизационог деловања на коњуктурна кретања. Ипак, овај систем опорезивања и одређене *предности*. Наиме, цедуларно опорезивања омогућава примену различитих пореских стопа на приходе који потичу из различитих извора. Практично, неки приходи се могу опорезовати вишим, а неки нижим стопама, па се на тај начин може водити одговарајућа фискална и екстрафискална политика. Друга предност се огледа у могућности да се сваки извор прихода утврди на начин који му највише одговара.

9.1.2.Синтетички систем опорезивања доходака физичких лица

Овај систем опорезивања заснован је на ставу да све приходе које оствари порески обвезник, треба опорезовати једним свеобухватним порезом чија стопа по правилу треба да буде прогресивна. Овај систем опорезивања се назива још и глобалним пошто опорезује укупну масу обвезникових примања, без обзира на природу примања и изворе из којих потиче. Овај порез је зато субјектни(персонални). Синтетички порез на доходак је заступљен у већини савремених пореских система. Њиме се опорезује

укупна маса прихода пореског обвезника без обзира на природу примања и изворе из којих потиче, при чему се обавезно води рачуна о околностима, па и породичним, које су везане за личност обвезника. Синтетички порез као субјектан порез може успешно да послужи за остваривање не само фискалних, већ и бројних екстрафискалних циљева. Синтетички(глобални)порез на доходак је у већем складу са социјално-политичким циљевима опорезивања, што по природи није случај са цедуларним системом.

9.1.3.Мешовити систем опорезивања доходака физичких лица

Код мешовитог система опорезивања доходака, у основи је цедуларно опорезивање на које се надовезује комплементарни порез на укупан приход који се плаћа на крају године ако се остваре укупни приходи преко неког законом одређеног износа. Цедуларно опорезивање се врши применом пропорционалних стопа, док се на износ преко законских граница по правилу примењују прогресивне пореске стопе. У већини развијених земаља света, у земљама чланицама ОЕЦД-а, посебно, у примени је систем глобалног пореза на доходак, пошто је погоднији за осваривање, поред фискалних, бројних екстрафискалних циљева опорезивања.

9.4.ЕЛЕМЕНТИ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

9.4.1.Обвезник пореза

У теорији јавних финансија, дуго траје спор да ли за обвезника пореза на доходак грађана треба узети појединца, или породицу, као заједницу живота и имовине брачних другова и евентуално њихове издржаване деце и других издржаваних лица. Дилеме се своде на питање да ли принципу правичности више одговара механизам опорезивања заједничког дохотка породице, или индивидуалног опорезивања дохотка сваког члана посебно.

9.4.1.1.Појединац као обвезник пореза на доходак грађана

У околностима када се као обвезник узима појединац, важан је укупан доходак који он оствари по свим основама, а не како и на који начин он њиме располаже. Другим речима, није важно да ли је обвезник-појединац створио породицу и има обавеза да издржава малолетне чланове, као и друге чланове породице ако не остварују приходе, а живи у домаћинству са њима. У већини савремених држава примењује се система пореза на доходак физичких лица у којем се појединац јавља као обвезник(то је случај и у Србији). Иако је у већем броју земаља за обвезника овог пореза узет појединац, треба навести да све ове земље укључују и уважавају породичне прилике обвезника системом тзв. стандардних и нестандардних одбитака. Тако се појединац као обвезник пореза јавља у 20 земаља ОЕЦД-а, код је у 10

земаља обвезник породица. Одвојено опорезивање дохотка физичких лица, односно систем у којем је обвезник пореза појединац, узима у обзир обвезникове породичне прилике и доприноси реализацији социјално-политичких циљева опорезивања.

9.4.1.2. Породица као обвезник пореза на доходак грађана

Са друге стране, нису малобројни ставови који заговарају да за обвезника треба узети породицу и на тај начин вредновати начин располагања оствареним дохотком. Опорезивање дохотка породице омогућује лакше остваривање принципа опорезивања према економској снази, а и евазија пореза је значајно смањена. Међу земљама које су се определиле да за обвезника пореза на доходак грађана треба узети породицу, тј, које су се определиле за опорезивање заједничког дохотка породице, у примени су три методе заједничког опорезивања које на различити начин ублажавају дејство пореске прогресије на заједнички, збирни доходак и то су: а) метода деобе дохотка(income splitting), б)метода породичних квота и; ц)метода двоструких пореских лествица.

9.4.1.3. Распростирање пореске обавезе

Друга битна димензија дефиниције обвезника пореза на доходак физичких лица, поред дилеме да ли за обвезника узети појединца или породицу, јесте утврђивање распростирања пореске обавезе. Физичка лица могу да буду изложена дејству пореских прописа одређене државе на основу присуства једне од три „одлучујуће чињенице“:а)држављанства; б)резидентства; ц)извора дохотка. У савременим пореским системима *држављанство* се повлачи као одлучујућа чињеница у смислу опредељивања да ли одређено лице треба да буде обвезник пореза на доходак. Ово између осталог и због тога што у пракси нису ретки случајеви постојања двоструког држављанства, што наравно отвара посебне проблеме. Само САД и Филипини користе држављанство као одлучујућу чињеницу за опредељивање пореског дохотка. Потребно је истаћи да је *резидентство* најчешћи критеријум који се узима приликом опредељивања обвезника пореза на доходак. Иако је уобичајено да се резидентство опредељује као „место у којем појединац има стално место становања“, то није довољно. Постоје релативно значајне нијансе у одређивању резидентства међу савременим државама. У Србији је прихваћено да је резидент физичко лице које на територији Републике Србије има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, односно борави на територији Републике 183 или више дана у једној години. Резидентна лица су изложена неограниченој пореској обавези, пошто плаћају порез на доходак који остваре како у земљи чији су резиденти, тако и у другим државама. Обвезник пореза на доходак физичких лица може да буде и нерезидент за доходак остварен у земљи у којој је нерезидент. Трећа могућа чињеница за

одређивање обвезника пореза на доходак може да буде *извор дохотка* и она фактички одређује територију на којој је остварен доходак пореског обвезника. Она се ретко користи сама, односно обично се комбинује са резидентством. Осим физичких лица, порезом на доходак се опорезују и друштва лица. Наиме, друштва лица су облик трговачких друштава код којих постоји неограничена солидарна одговорност чланова за обавезе друштва. Чланови друштва лица одговарају целокупном својом имовином за све обавезе које такво друштво преузме. Према истој логици, сва добит коју друштво оствари приписује се члановима друштва у сразмери с њиховим учешћем у расподели добити и опорезује се као део њиховог дохотка.

9.4.2.**Предмет опорезивања**

Предмет опорезивања пореза на доходак грађана јесте доходак као збир опорезивих прихода физичких лица, остварених у току једне календарске године. *Опорезиви приход* представља разлику између укупног дохотка и законских изузећа, односно прихода који се искључују из дохотка за опорезивање. Изузимања из дохотка у пореским законодавствима наводе по принципу енумерације, односно набрајања и најчешће су мотивисана социјално-политичким разлозима. У глобалним системима опорезивања дохотка опорезиви приходи уобичајено су груписани на дохотке од рада, капитала, самосталних делатности и остале приходе.

9.4.2.1.Доходак о рада

Доходак од рада представља тзв. активан доходак, тј. доходак који порески обвезник оствари по основу радног односа, као допунски рад, примања чланова управних и надзорних одбора, накнаде ван радног времена и сл. Најчешћи облик ових примања представљају зараде. Поред тога, у другу врсту личних примања које имају третман активног дохотка, јесу тзв. додатна примања[1]. Додатна примања представљају накнаде које се додатно исплаћују запосленима, бонови, акције, различита роба, пружање погодности итд. У већини земаља додатна примања улазе у пореску основицу и имају исти порески третман као и зараде и друга лична примања. Проблем је у њиховом вредновању уколико она нису у новцу него у натури.

9.4.2.2.Доходак од капитала

Доходак од капитала представља представља збир прихода које физичко лице остварује без активног учестовања у одређеном пословном подухвату. Овај доходак се често назива и пасиван доходак или доходак од инвестирања и састоји се од прихода од некретнина, дивиденди, камата на

[1] fringe benefits

депозите у банкама, и обвезнице, прихода од различитих хартија од вредности, капиталних добитака и сл.

9.4.2.3.Доходак од самосталних делатности

У савременим пореским системима најчешће се за приходе од самосталних делатности користи израз приходи од пословања(business income). Приходи од пословања уобичајено представљају приходе од самосталне комерцијалне делатности пољопривреде и шумарства, а у циљу остваривања добити. У већини пореских система приходи по основу самосталне делатности се опорезују прогресивним стопама пореза на доходак, уз одбијање одређених трошкова од основице.

9.3.2.4.Остали приходи

Као најзначајнија категорија осталих прихода пореза на доходак грађана, јавља се тзв. „импутирани“ доходак. Импутирани доходак представља приход физичког лица остварен сопственим радом у сопствену корист, односно пружањем услуга самом себи(молер себи кречи стан), коришћење сопствене имовине и сл. Тешко је одредити величину импутираног дохотка али је чињеница да је без њега економска снага обвезника, па према томе и његова пореска основица потцењена.

9.4.3.**Пореске стопе**

У највећем броју савремених пореских система стопе пореза на доходак су прогресивне, и оне као такве имају улогу да боље захвате економску снагу обвезника, и равномерније расподеле порески терет међу пореским обвезницима. Примени прогресивног опорезивања дохотка грађана се, међутим, упућују бројни приговори. Најпре, прогресивно опорезивање дестимулативно делује на привредну активност пореских обвезника јер вишим стопама кажњива „марљивост“, залагање на раду, већу продуктивност и сл. Прогресивно опорезивање такође подстиче евазију пореза, а често недостају и критеријуми за утврђивање величине терета. Међутим, сматра се да су предности које има прогресивно опорезивање дохотка физичких лица ипак значајније. Прогресивно опорезивање има значајну улогу у остваривању социјално-политичких циљева опорезивања, будући да врши значајну редистрибуцију дохотка и имовине пореских обвезника. Примена прогресивних пореских стопа, не само да делује дестимулативно на привредну активност, већ напротив, подстиче појединце на продуктивнији рад. Већим радом се жели компензирати умањење дохотка плаћањем пореза. Иста је ситуација и с пореском евазијом, Она се наиме, не може посебно везати само за прогресивно опорезивање. Отпор плаћању пореза присутан је код највећег броја обвезника и изазван је превасходно висином пореског терета, а не врстом пореских стопа.

9.4.ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У СРБИЈИ

Постојећи систем опорезивања дохотка физичких лица у Србији је на снази од почетка 2001 године и уређен је Законом о порезу на доходак грађана. Наведеним законом уведен је мешовити систем опорезивања дохотка грађана. Сви приходи физичких лица, осим оних који су изричито законом изузети, опорезују се у складу са законом, цедуларно, а допунски само ако порески обвезник оствари доходак преко неког износа који је утврђен законом. У смислу опорезивања доходака грађана, израз *доходак* представља збир опорезивих прихода грађана остварених у току једне календарске године док *опорезиви приход* представља разлику између бруто прихода који оствари порески обвезник и трошкова које је имао при њиховом остваривању.

9.4.1. **Врсте прихода и начини њиховог опорезивања у Србији**

Порезу на доходак грађана у Србији подлежу следеће врсте прихода: 1)зараде; 2)приходи од пољопривреде и шумарства; 3)приходи од самосталне делатности; 4)приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине; 5)приходи од капитала; 6)приходи од непокретности; 7)капитални добици; 8)остали приходи. Потребно је истаћи да се сви наведени приходи које оствари физичко лице у Републици Србији опорезују током године, по једном од два постојећа начина: системом пореза по одбитку од сваког појединачног прихода и системом пореза по решењу надлежног пореског органа.

9.4.1.1. Систем пореза по одбитку

Систем пореза по одбитку јесте такав начин опорезовања у којем се порез плаћа приликом сваке исплате појединачних прихода, а обрачунава га и уплаћује исплатилац прихода-порески платац у име и за рачун пореског обвезника, лица које прима наведени приход. Пореска пријава за порез по одбитку представља извештај који исплатилац прихода, тј.порески платац подноси пореској управи, у којем су садржани подаци о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку. Пореска пријава за порез по одбитку може бити збирна и појединачна. *Збирна пореска пријава за порез по одбитку* садржи информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку од стране једног исплатиоца прихода за све примаоце прихода, односно од стране једног пореског посредника за све пореске обвезнике, односно пореске плаце који код њега имају рачун. *Појединачна пореска пријава за порез по одбитку* садржи информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку од стране једног пореског плаца за сваког примаоца прихода,

односно од стране једног пореског посредника за сваког пореског обвезника, односно пореског плаца, који код њега има рачун.[2]

9.4.1.2. Систем пореза по решењу надлежног пореског органа

Систем пореза по решењу надлежног органа јесте систем опорезивања у којем се порез обрачунава од стране пореског органа по службеној дужности, или на основу поднете пореске пријаве и плаћа се у року који је утврђен законом, односно у решењу. По правилу, порески обвезник мора претходно да поднесе пореску пријаву и пратећу документацију.

9.4.1.**Порез на зараде**

9.4.1.1.Предмет опорезивања

Предмет опорезивања овим порезом јесту зараде које се остварују по основу:

а) зарада по основу радног односа, одређена законом којим се уређују радни односи и друга примања запослених лица

б)уговорена накнада и друга примања која се остварују обављањем привремених и повремених послова на основу уговора закљученог непосредно са послодавцем, као и на основу уговора закљученог преко омладинске или студентске задруге, осим са лицем до навршених 26 година, ако је на школовању у установама средњег, вишег или високог образовања

ц)примања у облику бонова, новчаних потврда, акција, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, или робе, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном накнадом или непосредним плаћањем.[3]

д)премије свих видова добровољног осигурања, као и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа, односно уплаћује за запослене-осигуранике укључене у добровољно осигурање, односно за запослене-чланове добровољног пензионог фонда.[4]

---

[2] У Републици Србији појединачна пореска пријава за порез по одбитку за сваког пореског обвезника, односно пореског плаца, подноси се Пореској управи једном годишње, најкасније до 31.јануара за претходну годину.

[3] Потребно је истаћи да се примањима по основу чињења или пружања погодности нарочито сматрају коришћење службеног возила и другог превозног средства у приватне сврхе, коришћење стамбених зграда и станова који су у власништву послодавца или на располагању послодавца по основу закупа или по другом основу, уз плаћање закупнине или без плаћања закупнине, осим решавања стамбених потреба запослених, именованих и постављених лица у државним органима и организацијама

[4] зарадом не сматрају премије које послодавац плаћа за све запослене код колективног осигурања од последица незгоде, укључујући осигурање од повреда на раду и професионалних обољења и колективних осигурања за случајеве тешких болести и хируршких интервенција, као и премије добровољног додатног пензионог осигурања које су сагласно закону, ослобођене плаћања доприноса.

9.4.1.2.Порески обвезник
Обвезник пореза на зараде је физичко лице које остварује зараду.

9.4.1.3.Пореска основица
Пореску основицу пореза на зараде чини исплаћена, односно остварена зарада као и сва друга примања остварена по основу радног односа. Основицу пореза на зараде за запослене у смислу закона који уређује рад, чини зарада умањена за износ од 5.938 динара.

9.4.1.4.Пореска стопа
Пореска стопа пореза на зараде износи 12%. За физичка лица-резиденте Републике Србије који су упућени у иностранство зарад обављања послова за правна лица-резиденте Републике, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Републици на истим или сличним пословима.

9.4.1.5.Пореске олакшице
Законом о порезу на доходак грађана, одређен је велики број пореских ослобођења[5] који се односе на:
а) неопорезовање појединих додатних примања до законом утврђених износа[6]
б)обавезе плаћања пореза на зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, од стране шефова и особља страних дипломатских мисија , страних конзулата у србији, функционера Уједињених нација итд.
ц)обавезе плаћања пореза на зараде инвалидних лица запослених у предузећу за радно оспособљавање и запошљавање инвалида
д)обавезе плаћања пореза на зараде на премије добровољног додатног пензијског и инвалидског осигурања, на терет запосленог и на терет послодавца

9.4.1.6. Утврђивање и наплата пореза
Исплатилац зарада утврђује порез по одбитку приликом сваке исплате зарада запосленима. За сваку исплату зарада, исплатилац подноси Пореској управи пореску пријаву на обрасцу ПП ОПЈ- *пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу на зараде*, која садржи информације о обрачунатом и

[5] За детаље олакшица видети Закон о порезу на доходак грађана од члана 18 до члана 21д.
[6] до законом утврђених износа не опорезују се трошкови превоза у јавном саобраћају за долазак на посао и повратак са посла, дневнице за службено путовање, накнаде трошкова смештаја и превоза на службеном путовању, солидарне помоћи за случај болести запосленога и чланова његове породице, поклона деци запослених до 15 година старости и јубиларне награде запосленима

плаћеном порезу по одбитку, са називом и бројем уплатног рачуна јавних прихода на који је тај порез плаћен.[7] Потребно је истаћи да Пореска управа води Регистар послодаваца, тј. правних и физичких лица, државних органа и организација, органа и оранизација јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе и других органа и организација у којима се исплаћују зараде, односно плате. Новоосновани послодавац је дужан да пореској управи према месту свог седишта, поднесе пријаву за упис у регистар, у року од осам дана од дана уписа у одговарајући регистар код надлежног органа.

9.4.3.**Порез на приходе од пољопривреде и шумарства**

9.4.3.1.Предмет опорезивања

Предмет опорезивања овим порезом јесте приход који физичко лице оствари од пољопривреде и шумарства и који се може остварити у виду катастарског или стварног прихода. *Катастарски приход* представља приход који је у катастру земљишта, односно непокретности, утврђен за сваку посебну јединицу земљишта које се може користити за пољопривредну производњу, односно шумарство, без обзира да ли се као такво користи. Индивидуални пољопривредни произвођачи, опорезују се на овај начин, јер се сматра да није могуће на ваљан начин утврдити њихов доходак, из техничких разлога. Међутим, уколико би се обвезник пре почетка године определио за утврђивање стварног прихода од пољопривреде и шумарства и о томе обавестио надлежни порески орган, тада би се приходом од пољопривреде и шумарства сматрао *стварни приход* који би се утврђивао на начин како се утврђује приход од самосталне делатности. У пракси је то иначе веома ретко.

9.4.3.2.Порески обвезник

Порески обвезник овог пореза је физичко лице које је као власник, ималац права коришћења или плодоуживалац земљишта, уписан у катастру земљишта, према стању на дан 31.децембра године која претходи години за коју се утврђује порез. Међутим, ако је физичко лице као власник, ималац права коришћења или плодоуживалац наведеног земљишта, исто издао у дугорочни закуп, тада је обвезник пореза на приходе од пољопривреде и шумарства закупац, и то почевши од дана почетка закупа, ако уз сагласност закуподавца достави пријаву надлежном пореском органу у року од 15 дана од дана закључења уговора о закупу.

[7] Уколико исплатилац врши исплате примања у виду накнада трошкова превоза у јавном саобраћају, дневница за службена путовања, трошкова смештаја на службеном путовању, која су изнад неопорезивог износа, тада исплатилац прихода подноси пореској управи пореску пријаву на обрасцу ПП ОПЈ-1

9.4.3.3.Пореска основица

Пореску основицу пореза на приходе од пољопривреде и шумарства чини катастарски приход, или стварни приход ако се обвезник определио да на тај начин плаћа порез.

9.4.3.4.Пореска стопа

Према Закону о порезу на доходак грађана у Републици Србији, стопа пореза на приходе од пољопривреде и шумарства износи 10%.

9.4.3.5.Пореске олакшице

У Републици Србији порез на приходе од пољопривреде и шумарства не плаћа се на катастарски приходи: 1)земљишта на којем су подигнути насипи, канали, уставе, бране и сл; 2)земљишта чије је искоришћавање на основу закона забрањено; 3)земљишта под зградама страних држава, дипломатских и конзуларних представништава, под условом реципроцитета и сл; 4)дворишта црквa, храмова и слично; 5)земљишта под зградама за становање; 6)земљишта на којима се подижу дугогодишњи засади и др.[8]

9.4.3.6.Утврђивање и наплата пореза

Порез на приходе од пољопривреде и шумарства утврђује решењем надлежни порески орган на основу података из катастра, а ако се утврђивање пореза врши према стварном приходу, онда се то врши на начин како се опорезује порез на приходе од самосталне делатности за предузетнике који воде пословне књиге. До доношења решења о утврђивању аконтације пореза за текућу годину, обвезници пореза на приходе од шумарства дужни су да плаћају аконтације пореза у висини која одговара последњој аконтацији из претходне године. Уколико порез утврђује решењем надлежни порески орган, порески обвезник пореза на приходе од пољопривреде и шумарства има обавезу да га плати у року од 45 дана од дана почетка тромесечја.

9.4.4.**Порез на приходе од самосталне делатности**

9.4.4.1.Предмет опорезивања

Предмет опорезивања порезом на приходе од самосталне делатности јесте приход који физичко лице оствари од привредних делатности пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности уколико се на тај приход по закону порез не плаћа по другом основу. Приходом од самосталне делатности сматра се и приход остварен трајним или сезонским искоришћавањем земљишта у непољопривредне

[8] За целокупан сет пореских ослобођења код овог пореза потребно је погледати члан 29 и члан 30 Закона о порезу на доходак грађана

сврхе[9], инкубаторском производњом живине и другим сличним делатностима, независно од тога да ли су као самосталне делатности регистроване код надлежног органа.

9.4.4.2.Порески обвезник

Обвезник пореза на приходе од самосталне делатности је физичко лице(предузетник) које остварује приходе обављањем делатности које су предмет опорезивања, као и физичко лице које остварује приходе од пољопривреде и шумарства ако је по том основу обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

9.4.4.3.Пореска основица

Пореска основица пореза на приходе од самосталне делатности(опорезиви приход), јесте у суштини опорезива добит. *Уколико предузетник води двојно књиговодство*, опорезива добит се утврђује у пореском билансу тако што се врши усклађивање добити исказане у билансу успеха, сачињеном у складу са међународним рачуноводственим стандардима и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија. За утврђивање основице пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности, обвезник пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности саставља порески биланс на Обрасцу ПБ-2. Међутим, *уколико предузетник води просто књиговодство*, тада се опорезива добит утврђује по евиденцијама, начину њиховог вођења и исказивања финансијског резултата које се води по систему простог књиговодства, при чему и они састављају годишњи порески биланс. Приликом сачињавања пореског биланса, предузетницима је попут правним лицима такође дата могућност да врше изврше извесна *усклађивања прихода и расхода* у складу са одговарајућим одредбама закона о порезу на добит предузећа, осим ако законом о порезу на доходак грађана није другачије одређено.

9.4.4.4.Пореска стопа

Опорезивање прихода од самосталне делатности врши се по јединственој пореској стопи од 10%.

9.4.4.5.Пореске олакшице

Код опорезивања прихода од самосталне делатности, законодавац у Републици Србији није предвидео класичне облике пореских олакшица или ослобођења, већ су оне нормиране у облику пореских подстицаја и могућности паушалног опорезивања. У том смислу *порески подстицаји* по основу убрзане амортизације сталних средстава, улагања у основна средства у сопствену регистровану делатност, улагања у складу са

[9] Нпр. вађење песка, шљунка и камења, производња креча, цигле, црепа, ћумура и сл.

прописима којима се уређује подстицање улагања у привреду Републике и по основу запошљавања нових радника на неодређено време признају се предузетницима под условима и на начин како се признају правним лицима по закону којим се уређује порез на добит предузећа. Са друге предузетник, који с обзиром на околности није у стању да води пословне књиге, осим пословне књиге о оствареном промету, или коме њихово вођење отежава обављање делатности, омогућава се *паушално опорезивање*, *тј*.има право да поднесе захтев да порез на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход. Ако предузетник послује у наведеним околностима, тада му се паушални приход утврђује према:а)висини просечне месечне зараде по запосленом у Републици, општини, граду или округу остварене у години која претходи години за коју се утврђује паушални приход; б)месту на коме се радња налази; в)опремљености радње; г)броју запослених радника и ангажованих чланова породице; д)тржишних услова у којима се делатност обавља; ђ)површине локала; е)старости обвезника и његове радне способности; ж)висине прихода обвезника, који под истим или сличним условима обавља исту или сличну делатност; з) осталим околностима које утичу на остваривање добити. Међутим, право на паушално опорезивање се према Закону не може признати предузетнику: а)који је оснивач ортачке радње; б)који обавља делатност из области: трговине на велико и трговине на мало(осим одржавања и оправке моторних возила); хотела и ресторана, финансијског посредовања и активности у вези са некретнинама; в) у чију делатност улажу и друга лица; г)чији је укупан промет у години која претходи години за коју се утврђује порез, односно чији је планирани промет када почиње обављање делатности- већи од 3.000.000 динара; д) који је обвезник пореза на додату вредност, односно који се определи за плаћање пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност. Ипак, изузетно предузетнику који трговинску или угоститељску делатност обавља у киоску, приколици или сличном монтажном или покретном објекту, може се на његов захтев, одобрити да плаћа порез на паушално утвђен приход.

9.4.4.6.Утврђивање и наплата пореза

Порез на приходе од самосталне делатности утврђује се решењем надлежног органа и то на начин који зависи од тога да ли обвезници воде пословне књиге или порез плаћају паушално. *Обвезници који воде пословне књиге* порез плаћају на основу података из пореске пријаве, пореског биланса, пословних књига и других података, до којих порески орган дође путем контроле или на други начин. *Обвезници који испуњавају законом прописане критеријуме за паушално опорезивање* порез плаћају на основу података из пореске пријаве и критеријума и елемената предвиђених за одобравање статуса паушалног пореског обвезника. Обвезник пореза на

приходе од самосталне делатности подноси пореску пријаву на Обрасцу ППДГ-1-Пореска пријава за аконтационо-коначно утврђивање пореза на приходе од самосталне делатности.[10]До доношења решења о утврђивању аконтације пореза за текућу годину, предузетници су дужни да плаћају аконтације пореза у висини која одговара последњој аконтацији из претходне године. Ако се порез на приходе од самосталне делатности утврђују у виду месечних аконтација, обвезник овог пореза има обавезу да исти плати у року од 15 дана по истеку сваког месеца.

9.4.5.**Порез на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине**

9.4.5.1.Предмет опорезивања

Предмет опорезивања су приходи од ауторских права остварених по бројним основама које су детаљно наведени у закону[11]. Реч је о бројним писаним делима[12], говорним, драмско-музичким делима, делима ликовне уметности, извођење музичких, књижевних и других дела, итд. Предмет опорезивања су и приходи по основу права која су слична ауторским правима, као што су права интерпретатора, произвођача фонограма, видеограма, права произвођача емисије и база података. На крају предмет опорезивања овим порезом су и приходи по основу права индустријске својине.[13]

9.4.5.2.Порески обвезник

Обвезник пореза на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине је физичко лице које као аутор, носилац сродних права, односно власник права индустријске својине остварује накнаду по основу ауторског и сродног права, односно права индустријске својине. Треба нагласити да је обвезник овог пореза и наследник имовинског ауторског и сродног права и права индустријске својине, и свако друго физичко лице које остварује накнаду по тим основама.

9.4.5.3.Пореска основица

Пореску основицу овог пореског облика чини разлика између бруто прихода и трошкова које је обвезник имао при остваривању и очувању прихода, осим ако законом није другачије прописано. У складу са наведним, у Републици Србији, обвезнику пореза на приходе од ауторских

---

[10] Образац ППДГ-1 садржи податке о пореском обвезнику, радњи, делатности, рачуну у банци, о посебним просторијама-издвојеним пословним јединицима, за утврђивање пореза

[11] Чланом 52. Закона о порезу на доходак грађана, наведено је преко 40 разних основа остваривања прихода по основу ауторских права

[12] књижевна, научна, стручна, публицистичка и друга дела

[13] Нпр. патенати, мали патенати, жигови, модели и узорци и техничких унапређења

права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине могу се у зависности од околности нормирани или стварни трошкови. *Нормирани трошкови* и то у висини од 34 %, 43%, или 50% од бруто прихода признају се ауторима или носиоцима ауторских дела и сродних права, у зависности од врсте тог дела и/или права.[14]Осим нормираних, аутору и носиоцу сродних права, на његов захтев уместо нормираних, признаће се *стварни трошкови* које је имао при остваривању и очувању прихода, уколико за то поднесе доказе.

9.4.5.4.Пореска стопа

Стопа пореза на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине је јединствена и износи 20%

9.4.5.5.Пореске олакшице

Пореска ослобођења код овог пореза у класичном смислу, нису присутна, али је обвезницима дата могућност да искористе, и олакшају терет своје пореске обавезе кроз *временско разграничење прихода***.** Наиме, приходи од ауторских и сродних права и права индустријске својине које је обвезник-аутор, носилац сродних права или власник права индустријске својине остварио за дело које је стварао дуже од једне године, могу се на захтев обвезника поделити на онолико једнаких делова, колико је година стварано, али не дуже од пет година. У том смислу, ће се у свакој години и извршити опорезивање сразмерног дела прихода, а не одједанпут прихода у целини.

9.4.5.6.Утврђивање и наплата пореза

За сваку исплату прихода по ауторским правима, правима сродних ауторским правима и правима индустријске својине, исплатилац подноси Пореској управи пореску пријаву на обрасцу ПП ОПЈ-2, која садржи информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку, са називом и бројем уплатног рачуна јавних прихода на који је тај порез плаћен. У обрасцу ове пореске пријаве исказују се и подаци о доприносима за обавезно социјално осигурање, који се у складу са законом, обрачунавају и плаћају истовремено са исплатом одговарајућих прихода.

[14] Нпр. За ауторе вајарских дела, таписерија, уметничких керамика, уметничких фотографија, зидног сликарства итд, признају се нормирани трошкови у висини од 50% од бруто прихода, за ауторе сликарских, и графичких дела, радове визуелних комуникација, обликовања простора итд. признају се нормирани трошкови од 43%, за интерпретацију, односно извођење естрадних програма забавне и народне музике, производњу фонограма, видеограма, емисије и сл. законодавац одобрава нормиране трошкове у висини од 34% бруто прихода(за детаљну листу видети Закон о порезу на доходак грађана)

9.4.6.**Порез на приходе од капитала**

Приходима од капитала сматрају се сви они приходи које лице остварује по основу улагања капитала, а да при том то лице које их остварује, не учествује активно у стварању тих прихода, нити у обављању подухвата.

9.4.6.1.Предмет опорезивања

Предмет опорезивања овим порезом јесу приходи од капитала и то:

а)камата по основу зајма, штедних и других орочених депозита или депозита по виђењу, као и каматаи по основу дужничких и сличних хартија од вредности[15]

б)дивиденде и удели у добити

ц)примања запослених и чланова управе привредног друштва по основу учешћа у добити- у новцу или путем доделе или опцијске куповине сопствених акција

в)узимање из имовине и коришћење услуга привредног друштва од стране власника привредног друштва за њихове приватне потребе, извршене у складу са законом

г)примање члана отвореног инвестиционог фонда по основу права на сразмерни део прихода од инвестиционе јединице тог фонда

9.4.6.2.Порески обвезник

Обвезник пореза на приходе од капитала је физичко лице које остварује те приходе.

9.4.6.3.Пореска основица

Пореску основицу пореза на приходе од капитала, у виду опорезивог прихода чини:

а) остварена камата по основу зајма, штедних и других орочених депозита или депозита по виђењу, камата по основу дужничких и сличних хартија од вредности, као и позитивна разлика остварена отуђењем или откупом дисконтне дужничке хартије од вредности

б) приход исплаћен обвезнику по основу дивидени и удела у добити, као и приход запослених и чланова управе привредног друштва по основу, учешћа у добити било у новцу или путем доделе или опцијске куповине сопствених акција

ц) приход обвезника остварен узимањем из имовине привредног друштва

9.4.6.4.Пореска стопа

Пореска стопа пореза на приходе од капитала је јединствена и износи 20 %

---

[15]Каматом се такође сматра и део прихода остварен код отуђења или откупа дисконтне дужничке хартије од вредности који представља разлику између набавне и продајне цене, односно између набавне и откупне цене дисконтне дужничке хартије од вредности

9.4.6.5.Пореске олакшице

Законодавац је у Републици Србији, код овог пореског облика за резидента предвидео *олакшице* којима је прописано да опорезиви приход од капитала по основу дивиденди и удела у добити, односно по основу права на сразмеран део прихода инвестиционе јединице, чини 80% бруто дивиденти или удела у добити исплаћених(расподељених)обвезнику, односно прихода инвестиционе јединице по основу сразмерног дела. Осим олакшица, омогућена су и *ослобођења* која омогућују да се не плаћа порез на приходе од капитала, на камату на динарска средства по основу штедних и других орочених депозита или депозита по виђењу, као и на на камату по основу дужничких хартија од вредности чији је издавалац Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.

9.4.6.6.Утврђивање и наплата пореза

За сваку исплату прихода по основу капитала, исплатилац прихода подноси Пореској управи пореску пријаву на обрасцу ПП ОПЈ-3, која садржи информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку, са називом и бројем уплатног рачуна јавних прихода на који је тај порез плаћен.

9.4.7.**Порез на приходе од непокретности**

9.4.7.1.Предмет опорезивања

Предмет опорезивања су приходи које порески обвезник оствари издавањем у закуп или подзакуп непокретности, а нарочито: земљишта, стамбених и пословних зграда, делова тих зграда, станова, делова станова, пословних просторија и гаража. У приходе од непокретности се урачунавају и остварена закупнина и вредност свих реализованих обавеза и услуга на које се обавезао закупац, односно подзакупац.

9.4.7.2.Порески обвезник

Обвезник пореза на приходе од непокретности је физичко лице које издавањем у закуп или подзакуп непокретности оствари приходе по том основу. Потребно је нагласити да се пореским обвезником пореза на приходе од непокретности не сматра предузетник који непокретности издаје у закуп или подзакуп у оквиру обављања регистроване делатности.

9.4.7.3.Пореска основица

Пореску основицу пореза на приходе од непокретности чини бруто приход остварен издавањем непокретности који се умањује за нормиране трошкове који износе 20%. Изузетно, код утврђивања опорезивог прихода од непокретности оствареног по основу изнајмљивања станова, соба и постеља путницима и туристима за које је плаћена боравишна такса, нормирани трошкови се признају у висини од 50% од бруто прихода. Ипак, обвезнику

пореза на приходе од непокретности, на његов захтев, уместо нормираних трошкова, признаће се стварни трошкови које је имао при остваривању и очувању прихода, ако за то поднесе доказе. Стварним трошковима сматра се и износ једногодишње амортизације, обрачунате применом пропорционалне методе по стопи из номенклатуре средстава за амортизацију. У околностима када закупац као обвезник издаје непокретност у подзакуп, тада се од закупнине коју остварује одбија, зарад утврђивања пореске основице, закупнина коју плаћа закуподавцу.

9.4.7.4. Пореска стопа

Пореска стопа пореза на приходе од непокретности износи 20%.

9.4.7.5.Пореске олакшице

Класични облици пореских олакшица и ослобођења нису предвиђени законом, али јесу дате могућности за *временско разграничење прихода***.** Наиме, приходи од непокретности у виду закупнине која је примљена за више година одједном, приликом утврђивања прихода, деле се на захтев обвезника на онолико једнаких делова, колики је број година за коју је закупнина плаћена, а не дуже од пет.

9.4.7.6.Утврђивање и наплата пореза

Када су закупац и закуподавац физичка лица, тада порез утврђује надлежни порески орган својим решењем, на основу поднете пореске пријаве од стране физичког лица-издаваоца непокретности и то на обрасцу пријаве ППДГ-2.[16]До доношења решења о утврђивању аконтације пореза за текућу годину, обвезници пореза на приходе од непокретности, дужни су да плаћају аконтације пореза у висини која одговара последњој аконтацији из претходне године. Порез на приходе од непокретности плаћа се у року од 45 дана од дана почетка тромесечја. Ако је закуподавац непокретности правно лице, тј. када исплату прихода од непокретности, не врши физичко већ правно лице, тада исплатилац прихода подноси Пореској управи пореску пријаву на обрасцу ПП ОПЈ-4.

9.4.8. **Порез на капиталне добитке**

9.4.8.1.Предмет опорезивања

Предмет опорезивања порезом на капиталне добитке јесте приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду:

а) стварних права на непокретностима

б) трајног права коришћења и права градње на градском грађевинском земљишту

[16] Образац пореске пријаве ППДГ-2- за утврђивање пореза на приходе од непокретности садржи податке о пореском обвезнику, о непокретности од које се остварују приходи и основу стицања прихода, о закупцу, односно подзакупцу и за утврђивање пореза

в)ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине
г) удела у имовини правних лица, акција и осталих хартија од вредности, осим дужничких хартија од вредности
инвестиционе јединице откупљене од стране отвореног инвестиционог фонда, сагласно закону који уређује инвестиционе фондове
д) инвестиционе јединице добровољног пензијског фонда
ђ) акумулираних средстава по основу програмиране исплате са рачуна члана добровољног пензијског фонда
Капитални добитак представља позитивну разлику између продајне цене наведених права, удела, односно хартија од вредности и њихове набавне цене усклађене према одредбама Закона о порезу на доходак грађана.[17] У циљу утврђивања капиталног добитка, нужно је одредити категорије продајне и набавне цене. *Продајна цена* јесте уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне, при чему се као уговорена, односно тржишна узима цена без пореза на пренос апсолутних права. У циљу утврђивања капиталног добитка, *набавна цена* се одређује као цена по којој је обвезник стекао право, удео, или хартију од вредности, односно цена коју је утврдио порески орган, при чему се она увећава са индексом раста цена на мало.

9.4.8.2.Порески обвезник
Порески обвезник пореза на капиталне добитке јесте физичко лице које остварује приходе продајом, односно другим преносом уз накнаду наведених предмета опорезивања.

9.4.8.3.Пореска основица и пореска стопа
Пореску основицу пореза на капиталне добитке чини утврђени капитални добитак, у виду позитивне разлике између продајне цене наведених права, удела, односно хартија од вредности и њихове ревалоризоване набавне цене. Пореска стопа пореза на капиталне добитке износи 20%

9.4.8.4.Пореске олакшице
Код разматрања питања пореских олакшица и пореских ослобођења, потребно је пре свега рећи да је законодавац у Републици Србији омогућио *пребијање капиталних добитака и капиталних губитака***.** Наиме, омогућено је да се капитални добитак остварен продајом једног права, удела или хартије од вредности, може пребити са капиталним губитком оствареним продајом другог права, удела или хартије од вредности у истој години. Такође, ако се

[17] Потребно је истаћи да се капитални добитак не утврђује уколико су наведена права, удели, односно хартије од вредности у портфељу обвезника пре 24.01.1994 године.

и после дозвољених пребијања искаже капитални губитак, допуштено га је пребити у наредних пет година на рачун будућих капиталних добитака. Иначе, у оквиру пореских олакшица, законодавац је предвидео могућност одобравања пореског ослобођења и пореског кредита. *Пореско ослобођење***,** тј. могућност да се ослободи плаћања пореза на остварени капитални добитак, одобрава се обвезнику ако средства остварена продајом непокретности, у року од 90 дана уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства. Уколико порески обвезник поменута средства уложи за решавање стамбеног питања у року од 12 месеци, а не 90 дана, извршиће му се повраћај плаћеног пореза на капитални добитак.[18]*Порески кредит* се одобрава у околностима када обвезник у решавање свог стамбеног питања на горе описани начин, уложи само део средстава остварених продајом непокретности, и то на начин што му се пореска обавеза сразмерно смањује.

9.4.8.6.Утврђивање и наплата пореза

Порез на капиталне добитке утврђује решењем надлежни порески орган на основу података из пореске пријаве ППДГ-3 коју подноси порески обвезник. Међутим, ако обвезник не поднесе пореску пријаву, пореска обавеза се утвђује на основу података о оствареном капиталном добитку којим располаже надлежни порески орган. Порески обвезник има обавезу да 15 дана од дана достављa решења изврши уплату пореза на капиталне добитке.

9.4.9.Порез на остале приходе

Порезом на остале приходе опорезују се: а)приходи које обвезник оствари давањем у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари; б) добици од игара на срећу; в)приходи од осигурања лица; г)приходи спортиста и спортских стручњака и д)други приходи осим оних који су посебно изузети законом.

Приходи од давања у закуп покретних ствари

Обвезник пореза на приходе од давања у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари је физичко лице које те ствари даје у закуп. Бруто приходи од давања у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари обухватају остварену закупнину и вредност свих реализованих обавеза и услуга на које се обавезао закупац. Опорезиви приход од издавања у закуп покретних ствари утврђује се одбијањем нормираних трошкова од бруто прихода у висини од 20%. Обвезнику који то захтева и документује, порески орган ће уместо нормираних трошкова признати трошкове амортизације, финансирања, инвестиционог и текућег одржавања имовине и друге стварне трошкове које је имао у вези са стварима које је дао у закуп. Ако је пријављени приход од давања у закуп

[18] Министар финансијса ближе одређује критеријуме за остваривање права на пореско ослобађање(нађи правилник)

покретних ствари мањи од оног који би уобичајено могао да се постигне на тржишту, надлежни порески орган ће овај приход утврдити у висини прихода који би се могал постићи на тржишту. За сваку исплату прихода по основу давања у закуп покретних ствари, исплатилац подноси Пореској управи пореску пријаву на обрасцу ПП ОПЈ-4 која садржи информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку, са називом и бројем уплатног рачуна јавних прихода на који је тај порез уплаћен.

Добици од игара на срећу

Обвезник пореза на добитке од игара на срећу је физичко лице које оствари добитак од игара које се сматрају играма на срећу у смислу закона који уређује игре на срећу. Опорезиви приход за добитке од игара на срећу представља сваки појединачни добитак од игара на срећу, при чему се појединачним добитком сматра укупан добитак по свим комбинацијама у играма на срећу са више комбинација. Уколико се добитак састоји од ствари и права, опорезиви приход тада чини тржишна вредност ствари и права у моменту када је добитак остварен. Порез на добитке од игара на срећу не плаћа се на појединачно остварен добитак од игара на срећу до износа од 17.638 динара, на лутријске згодитке по јавним зајмовима, као и на остварен добитак од игара које се приређују играчницама(казинима) и на аутоматима. За сваку исплату прихода по основу добитака од игара на срећу, исплатилац добитка подноси Пореској управи пореску пријаву на обрасцу ПП ОПЈ-5, која садржи информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку, са називом и бројем уплатног рачуна јавних прихода на који је тај порез уплаћен, и уз спецификацију уплате пореза према општинама која чине саставни део те пријаве.

Приходи од осигурања лица

Обвезник пореза на приходе од осигурања лица је физичко лице које оствари накнаду из осигурања лица, при чему опорезиви приход у овом случају представља вредност исплаћене накнаде из осигурања, ако није изузета од опорезивања. За сваку исплату прихода по основу осигурања лица, исплатилац подноси Пореској управи пореску пријаву на обрасцу ПП ОПЈ-5, која садржи информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку, са називом и бројем уплатног рачуна јавних прихода на који је тај порез уплаћен.

Приходи спортиста и спортских стручњака

Приходи спортиста и спортских стручњака обухватају примања која остваре професионални спортисти, спортски аматери, спортски стручњаци и стручњаци у спорту од спортске организације, односно организације за обављање спортске делатности, спортских друштава и савеза, која немају карактер зараде у смислу прописа којима се уређује спорт, односно радни односи. Приходима спортиста и спортских стручњака нарочито се сматрају примања по основу: а)накнаде на име закључење уговора(трансфер и сл.), б)накнаде за коришћење лика спортисте; в)новчане помоћи врхунским

спортистима са посебним заслугама; г)стипендије врхунским спортистима за спортско усавршавање; д)новчане и друге награде; ђ)националних признања и награда за посебан допринос развоју и афирмацији спорта; е)накнаде и награде за рад спортским стручњацима, односно стручњацима у спорту(тренери, судије, делегати и др.)Опорезиви приход за примања спортиста и спортских стручњака утврђује се одбијањем нормираних трошкова од бруто прихода у висини од 50%. За сваку исплату прихода спортистима и спортским стручњацима, исплатилац прихода подноси Пореској управи пореску пријаву на обрасцу ПП ОПЈ-6, која садржи информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку, са називом и бројем уплатног рачуна јавних прихода на који је тај порез уплаћен, уз спецификацију уплате пореза према општинама која чине саставни део те пријаве.

Други приходи

Осталим приходима се сматрају и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито:а)приходи по основу уговора о делу; б)приходи по основу уговора о обављању привремених и повремених послова закључених преко омладинске или студентске задруге са лицем до навршених 26 година живота, ако је на школовању у установама средњег, вишег или високог образовања; в)приходи по основу допунског рада, волонтерског рада, трговинског заступања; г)примања чланова управног и надзорног одбора правног лица; д)накнада посланицима и одборницима; ђ) примања стечајних управника, судских вештака, судија поротника и судских тумача; е) приходи по основу прикупљања и продаје секундарних сировина, шумских плодова и лековитог биља, итд.[19]Обвезник пореза на друге приходе је физичко лице које остварује наведене приходе, при чему опорезив приход чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%, уз постојање одређених ослобађања тачно нормираних законом. Стопа пореза на остале приходе износи 20%.

9.4.9.1. Утврђивање и наплата пореза на остале приходе

Порез на остале приходе који се у смислу овог закона не опорезују по одбитку, односно који не утвђује и не плаћа сам обвезник, утврђује решењем надлежни порески орган на основу података из пореске пријаве и других података који су од значаја за утврђивање пореске обавезе. Обвезник пореза на остале приходе на које се порез не плаћа по одбитку, подноси пореску пријаву за утврђивање пореза на приходе од давања у закуп покретних ствари и на друге приходе на које се порез не плаћа по одбитку на обрасцу ППДГ-4.[20]

---

[19] Детаљније видети члан 85 Закона о порезу на доходак грађана

[20] Образац пореске пријаве ППДГ-4- за утврђивање пореза на приходе од давања у закуп покретних ствари и дурге приходе на које се порез не плаћа по одбитку садржи податке о пореском обвезнику, о покретним стварима од којих се остварује приход и основу стицања

9.4.10.**Преглед начина опорезивања појединих врста прихода грађана у Републици Србији**

У Републици Србији, *системом пореза по одбитку* дакле, опорезују се следећи приходи грађана: 1)зараде; 2)приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине; 3)приходи од капитала; 4)приходи од непокретности[21]; 5)приходи од давања у закуп покретних ствари(осим у случају ако су закупац и закуподавац физичка лица када порез утврђује надлежни порески орган својим решењем по поднетој пореској пријави); 6)добици од игара на срећу; 7)приходи од осигурања лица; 8)приходи по основу уговора о делу, уговора о повременим и привременим пословима и допунском раду; 9)накнаде посланицима и одборницима; 10)други(остали) приходи који су детаљно набројани у Закону о порезу на доходак грађана. Са друге стране *решењем надлежног пореског органа* утврђују следеће врсте прихода: 1)приходи од пољопривреде и шумарства; 2)приходи од самосталне делатности; 3) капитални добици; 4) приходи од давања у закуп непокретности и покретних ствари ако су закупац и закуподавац физичка лица.

9.4.10.**Годишњи порез на доходак грађана**

Годишњи порез на доходак грађана представља комплементарни порез на доходак који плаћају лица-резиденти који су у календарској години остварили доходак већи од посебно прописане границе опорезивања прихода.

9.4.10.1.Предмет опорезивања

Зарад одређивања предмета опорезивања овим порезом, нужно је појаснити категорије укупног годишњег дохотка грађана и неопорезивог износа. *Укупни годишњи доходак грађана* чини збир прихода које физичко лице оствари током године од: а)зарада; б)опорезивих прихода од самосталне делатности; в)опорезивих прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине; г)опорезивих приход од непокретности; д)опорезивих приход од давања у закуп покретних ствари; ђ)опорезивих прихода од осигурања лица; е)опорезивих прихода од спортиста и спортских стручњака; ж)опорезивиих други приходи; и з) прихода који су остварени и опорезовани у другој држави. Наведени приходи који улазе у годишњи доходак умањују се за износе плаћених пореза и доприноса, односно за плаћене порезе у другој држави. Из

прихода, о закупцу, о оствареним другим приходима на које се порез не плаћа по одбитку и за утврђивање пореза

[21] осим у случају ако су закупац и закуподавац физичка лица, када порез утврђује надлежни порески орган својим решењем по поднетој пореској пријави);

набројаног се може закључити да се у укупан годишњи доходак грађана не урачунавају приходи физичких лица од пољопривреде и шумарства, приходи од капитала, приходи од капиталних добитака и приходи од добитака од игара на срећу. *Неопорезиви износ* чини износ за који се умањује укупан годишњи доходак грађана , како би се добио *доходак за опорезивање*, тј, предмет опорезивања. У Републици Србији неопорезиви износ представља:

а)за физичка лица- резиденте Републике Србије, износ троструке просечне годишње зараде исплаћене по запосленом у Републици, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.[22]

б)за странце резиденте који су запослени код резидентног лица или у сталној пословној јединици нерезидентног лица, износ петоструке просечне годишње зараде исплаћене по запосленом у Републици, према подацима републичког органа надлежносг за послове статистике.[23]

ц)за резиденте упућене у иностранство ради обављања послова за резидентно страно лице, такође износ петоструке просечне годишње зараде исплаћене по запосленом у Републици, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Дакле предмет опорезивања порезом на доходак грађан у Републици Србији јесте *доходак за опорезивање* као разлика између укупног дохотка грађана тј. збира законом набројаних годишњих прихода физичкиог лица и законом одређеног неопорезивог износа.

Предмет опорезивања =	Укупан доходак	-	Неопорезиви износ
(доходак за опорезивање)	(сума појединачних прихода)		(трострука или петострука просечна годишња зарада)

9.4.10.2.Порески обвезник

Обвезници годишњег пореза на доходак грађана су:

а) Резиденти Републике Србије који су у календарској години остварили доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде исплаћене по запосленом у Републици, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

б)странци резиденти запослени код резидентног лица или у сталној пословној јединици нерезидентног лица и

ц)резиденти упућени у иностранство ради обављања послова за резидентно правно лице који су у годину за коју се утврђује порез, остварили доходак већи од петоструког износа просечне годишње зараде исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

---

[22] у 2008 години неопорезиви износ био је 1.644.264 динара

[23] у 2008 години неопорезиви износ био је 2.740.440 динара

Потребно је посебно напоменути да је физичко лице које је резидент Републике Србије обвезник пореза на доходак грађана за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

9.4.10.3.Пореска основица

Основица годишњег пореза на доходак грађана јесте *опорезиви доходак* као разлика између дохотка за опорезивање и личних одбитака. Као лични одбици прописани су следећи износи:

а)за пореског обвезника-40% од просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике. Укупан износ личних одбитака по овом основу не може бити већи од 50% дохотка за опорезивање.

б)за издржаваног члана породице-15% од просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике. Ако су два или више чланова породице обвезници годишњег пореза на доходак грађана, одбитак за издржаване чланове породице може остварити само један обвезник.

Пореска основица = Доходак за опорезивање – Лични одбици
(опорезиви доходак)

9.4.10.4.Пореска стопа

Годишњи порез на доходак грађана плаћа се по стопи:

а)за обвезника физичко лице резидента на износ до шестоструке просечне годишње зараде стопа је 10%, а на износ преко шестоструке просечне годишње зараде стопа је 10%, а на износ преко шестоструке просечне годишње зараде стопа је 15%

б)за обвезника физичко лице странца резидента и резидента Србије упућеног на рад у иностранство на износ до осмоструке просечне годишње зараде стопа је 10%, а на износ преко осмоструке просечне годишње зараде стопа је 15%.

9.4.10.6.Утврђивање и наплата пореза

Годишњи порез на доходак грађана утврђује решењем надлежни порески орган на основу података из пореске пријаве, пословних књига и других података који су од значаја за утврђивање пореске обавезе. Обвезник годишњег пореза на доходак грађана подноси пореску пријаву за

утврђивање годишњег пореза на доходак грађана на Обрасцу ППДГ-5-Пореска пријава за утврђивање годишњег пореза на доходак грађана.[24]

[24] Образац ППДГ-5 садржи податке о пореском обвезнику, о издржаваним члановима породице и о приходима који се опорезују

10. ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРЕДУЗЕЋА

Порез на добит предузећа спада у најзначајније облике јавних прихода који нема билансну издашност попут пореза на доходак грађана или општег пореза на промет, али има изражену развојну и стабилизациону функцију. То је сложен порески облик, погодан и радо кориштен за остваривање бројних екстрафискалних циљева опорезивања, кроз разне пореске олакшице у виду подстицања привредног раста, смањивања регионалних разлика и секторских диспаритета, као и повећања запослености. Овај порески облик се у неким својим претходним појавним облицима среће још крајем 19-тог века, а снажније и у већем броју држава у току и после првог светског рата. У порески систем Републике Србије, уведен је 01.01.1992.године под називом порез на добит корпорација.

10.1.Концепти опорезивања добити предузећа

У зависности од тога како се уреди однос између пореза на добит предузећа и пореза на доходак грађана, због могућег преклапања ова два пореска облика у пореском систему једне земље може се појавити тзв. двоструко економско опорезивање. Двоструко економско опорезивање јесте облик вишеструког опорезивања који постоји када се за исти временски период и у односу на исти предмет опорезивања опорезују два правно различита субјекта. Дакле, добит се може два пута опорезовати и то први пут порезом на добит предузећа, а други пут порезом на доходак грађана. У зависности од пореског система могућа су два концепта опорезивања добити предузећа и то класични и систем пореске интеграције.

10.1.1.Класични систем опорезивања добити

Код класичног система опорезивања добити, не остварује се интеграција пореза на добит предузећа са порезом на доходак грађана већ постоји њихово преклапање. Укупна добит се у овом систему прво опорезује порезом на добит предузећа, а затим се део добити намењен акционарима у виду дивиденди опорезује порезом на доходак грађана. Предности класичног система састоји се у томе да се порез прикупља релативно једноставно, прикупљена средства су већа јер се врши дупло опорезивање истог пореског објекта, и подстиче акумулацију капитала кроз усмеравање нераспоређене добити у капитал предузећа. Са друге стране главна мањкавост овог система се састоји у чињеници да подстиче финансирање предузећа зајмовним капиталом, тј. „утањену капитализацију“. Класичан систем опорезивања добити предузећа данас је у примени у релативно мањем броју савремених држава. Међу чланицама европске уније имају га Ирска, Литванија и Шведска, а имају га и САД, Швајцарска и Норвешка. Иако има много неповољних ефеката, његовог задржавање у савременим пореским системима мотивисано је пре свега фискалним разлозима, будући да је једноставан и да је фискално издашнији.

10.1.2.**Систем пореске интеграције**

За савремене пореске системе уобичајена је примена система пореске интеграције. Систем пореске интеграције чини скуп мера и поступака који се предузимају на нивоу предузећа, односно на нивоу акционара, како би се умањило или отклонило двоструко економско опорезивање расподељене добити. Пореска интеграција може бити потпуна или делимична. Потпуна пореска интеграција постоји само у случају када се предузеће посматра као скуп појединачних акционара чија се добит опорезује по прогресивним стопама које важе за порез на доходак грађана. У овом систему нема двоструког економског опорезивања. Пуна пореска интеграција се не примењује скоро ни у једној држави(примењује га само Малта). За савремене пореске системе уобичајена је примена система делимичне пореске интеграције који се могу примењивати на нивоу предузећа и на нивоу акционара.

10.1.2.2. Систем пореске интеграције на нивоу предузећа

Систем пореске интеграције на нивоу предузећа може се појавити у виду система двојних стопа и и у виду система одбијања дивиденди. *Систем двојних стопа*[1] различитим стопама опорезује расподељени и нерасподељени део добити, и то по правилу расподељени нижом а нерасподељени, тј. добит која се акумулира вишом стопом. Данас је у примени само у Немачкој и то у комбинацији са системом пуног приписивања[2]. Основне мане овог система јесу у чињеници да је предузеће подстакнуто да што више остварене добити расподели у виду дивиденди како би добит била изложена нижем пореском оптерећењу, и у његовој сложености. *Систем одбијања дивиденди* опорезује само нерасподељени део добити а део добити расподељен у дивиденде опорезује се порезом на доходак грађана. Дакле предузећу је допуштено да приликом утврђивања опорезиве добити одбије део исплаћених дивиденди, а износ добити који остаје по исплати дивиденди опорезује се порезом на добит. Главна предност овог система јесте у једнаком одбијању оба главна прихода од капитала(камате и дивиденде), пошто се оба одбијају приликом утврђивања добити као основице за опорезивање. Недостатак система одбијања дивиденди огледа се у чињеници да се своди на опорезивање акумулације, односно профита.

10.1.2.3. Систем пореске интеграције на нивоу акционара

Систем пореске интеграције на нивоу акционара може се примењивати у облику система приписивања и система делимичних олакшица за

[1] Енгл. split-rate system
[2] Систем који се остварује на нивоу акционара

акционаре. *Систем приписавања* одвија се у три фазе. У првој фази се на нивоу предузећа уводи порез на укупну добит предузећа. У другој фази, која се спроводи на нивоу акционара, приходи од дивиденди се укључују у доходак који подлеже опорезивању према закону којим је прописано опорезивање доходака грађана. У трећој фази акционар применом прогресивних пореских стопа утврђује свој порез на доходак грађана. Он истовремено добија порески кредит на име пореза на добит предузећа који је претходно приписао својим нето дивидендама. Основна предност система импутације огледа се у смањивању пореске евазије, пошто овај систем од акционара захтева да у пореску пријаву унесе тачне податке о примљеној дивиденди. *Систем делимичне олакшице за акционаре* јесте други систем пореске интеграције на нивоу акционара који је данас у примени у мањем броју земаља чланица OECD-а(у Аустрији, Канади, Португалији, Данској, Шпанији и Јапану). Прво се врши опорезивање укупне добити предузећа на начин на који је то предвиђено законом, а затим се акционарима пружа пореска олакшица, у смислу могућности да примљене дивиденде укључи у основицу пореза на доходак грађана у проценту који је мањи од 100%.

10.2.Елементи система пореза на добит предузећа

10.2.1. **Порески обвезник**

Приликом разматрања питања пореског обвезника пореза на добит предузећа, поред одређивања облика трговачких друшта као носиоца пореских обавеза овог пореског облика, важно је обратити пажњу и на питање распростирања пореске обавезе пореза на добити.

10.2.1.1. Трговачка друштва као носиоци пореске обавезе

Порески обвезници пореза на добит предузећа могу бити друштва лица и друштва капитала. *Друштва лица* као облика трговачких друштава одликује лична својства, познанство и поверење између чланова друштава која могу бити организована као ортачка или командитна. Код друштава лица важи принцип неограничене одговорности за обавезе друштва при чему друштвом управљају његови чланови а не посебни органи. Сходно томе, друштва лица су обвезници пореза на доходак грађана. *Друштва капитала*, са друге стране, могу бити организована у облику друштава са ограниченом одговорношћу и акционарских друштава или командитних друштава на деонице. Одликује их доминација интереса капитала код којих су удели, а посебно акције лако преносиве. Код друштава капитала, карактеристично је да она у пословању са трећим лицима одговарају само до висине улога осим у случају злоупотреба када могу одговарати и личном имовином. Друштвима капитала управљају органи друштва а не чланови који могу бити у тим органима. У друштвима капитала која имају статус

правног лица, економска снага друштва независна је од економске снаге његових чланова па се због тога опорезује посебним порезом- порезом на добит предузећа.

10.2.1.2.Распрострањеност пореске обавезе

Други важан елеменат за одређивање обвезника пореза на добит предузећа јесте питање распростирања пореске обавезе. Принцип резидентства и извора дохотка представљају две одлучујуће чињенице за утврђивање распрострањености обавезе пореза на добит предузећа.

Принцип резидентства

Резиденство се може одредити на основу места регистрације, затим на основу места из којег се остварује стварна управа и контрола или на основу примене оба елемента. Највећи број земаља-чланица Организације за економску сарадњу и развој фискално резиденство предузећа одређује применом оба основна критеријума. Са друге стране, нерезидентом се сматра предузеће које није регистровано и које нема седиште стварне управе и контроле на територији одређене државе, већ на тој територији послује преко сталне пословне јединице.

Принцип извора дохотка

Код утврђивања распрострањености пореске обавезе пореза на добит предузећа друга одлучујућа чињеница јесте и извор дохотка који означава територију на којој је добит остварена**.** Данас је искључива одлучујућа чињеница углавном само у пореским системима земаља латинске америке.

10.2.2.**Пореска основица**

Добит је циљ пословања предузећа за његове власнике. Само утврђивање остварене добити или губитка у билансу успеха предузећа има две намене. Извештајни биланс успеха потребан је власницима и управљачима као збир информација о оствареном пословању и показатељима за утицање на њега. Порески биланс као специјални биланс, служи за утврђивање добити или губитка у сврху утврђивања пореске обавезе. Док извештајни биланс има за циљ да што реалније утврди остварени финансијски успех или неуспех, порески биланс има за циљ да за пореске сврхе, на основу норми исказаних у пореским прописима, изврши исправку добити исказану у билансу успеха предузећа. Тако коригована добит исказана у пореском билансу назива се опорезивом добити и представља пореску основицу пореза на добит предузећа.

10.2.2.1.Исправке на страни прихода

По правилу порески прописи захтевају да се на страни прихода изврше одређене исправке прихода. Ове исправке имају најпре за циљ да изврше проверу цена које су коришћене у извештајном билансу, тј. билансу успеха. Намера је да се искључи примена тзв. трансферних цена, тј. цена између

повезаних правних лица[3]. Смисао исправки трансферних цена коришћених у извештајном билансу је да у пореском билансу пореског обвезника буде обухваћена укупна опорезива добит пошто трансакције пореског обвезника с повезаним лицима могу имати за циљ умањење пореске основице.

10.2.2.2. Исправке на страни расхода

Постоје одређени расходи сваког привредног друштва, који се могу исказати у билансу успеха, али се исти можда неће по законима одређене земље признати и у пореском билансу неке земље. Такви расходи се укључују у опорезиву добит и повећавају је. За извештајни биланс успеха *утрошени материјал и вредност набављене трговачке робе* могу се обрачунавати према различитим методама. То могу да буду методе FIFO (прва улазна-прва излазна)[4], LIFO (последња улазна-прва излазна),[5]метода планске цене, и метода просечне цене. Бројне исправке пореског у односу на извештајни биланс тичу се и *амортизације основних средстава*. Амортизација основних средстава може да буде већа у пореском билансу него у извештајном, али и обратно. То зависи од избора начина обрачунавања у једном и у другом случају. Поред тога, порески биланс за разлику од извештајног, ограничава и одређене расходе. Да би се сачувала пореска основица, могу се ограничити *издаци намењени за хуманитарне, верске, културне, здравствене, образовне, научне и спортске сврхе у одређеном проценту од оствареног укупног прихода*. Такође, на исти начин се ограничавају и *чланарине и прилози коморама, савезима и удружењима*. Позната су и ограничења *расхода намењених пропаганди, репрезентацији и слично*. Поред *кориговања камата* укључених у расходе у односу на повезана лица, коригују се и камате које се плате за кашњење у плаћању пореза, доприноса и других јавних дажбина. Ове последње се не могу укључивати у расходе у пореском билансу, као ни новчане казне и пенали. У сваком случају, порески законодавац у свим модерним земљама настоји да својим решењима(ограничењима у односу на рачуноводствена решења) сачува пореску основицу и билансни значај пореза на добит предузећа.

10.2.3.**Пореска стопа**

Стопе пореза на добит предузећа су по дефиницији пропорционалне и по правилу једнообразне.

10.2.4.**Порески подстицаји**

Порез на добит предузећа је порески облик којем је у великој мери намењена улога реализатора бројних развојних циљева макроекономске

[3] Енгл: arm,s length prices
[4] FIFO(first in-first out)
[5] LIFO,(last in-first out)

политике. Обвезницима се пружају порески подстицаји ради стимулисања привредног раста, ублажавања регионалних и секторских диспаритета у привреди, подстицања запослености, побољшања еколошке ситуације и слично. Поред тога, порески подстицаји могу допринети и унапређењу међународне конкуренције. Постоје две основне групе пореских подстицаја код овог пореског облика. *Порески подстицаји којима се умањује обрачунати порез* подразумевају умањење пореза компанијама које су остварилe добит у недовољно развијеним подручјима у одређеном периоду уз одређене услове. Ови подстицаји такође могу подразумевати и умањење које се даје по основу улагања страног капитала и на послетку по основу новог запошљавања. *Порески подстицатји којима се смањује пореска основица* могу се јавити у облику подстицаја који умањују пореску обавезу и у које се могу убројити убрзана амортизација, одлагање пореске обавезе по основу издвајања неопорезоване инвеститицоне резерве и преношења пословних губитака

10.3.Групно опорезивање

Групно опорезивање представља веома присутан облик законите и дозвољене пореске евазије код компанија које су организоване као повезана привредна друштва, тј. када постоји матична компанија и њене филијале које су повезане по различитим основама. *Групу компанија* у смислу пореског законодавства чине матична компанија и њене филијале. Група компанија има право да врши тзв. групно опорезивање и пореско консолидовање, при чему се предност пореског консолидовања састоји у томе што се групним опорезивањем може остварити пребијање губитака и добитака између компанија унутар исте групе, чиме се умањује укупна опорезива добит групе компанија. *Пореско консолидовање* подразумева да се чланице компанијске групе третирају као један порески обвезник. Пореска консолидација је привилегија јер пружа могућност да се пословни губици једне филијале пребију добицима других чиме се умањује пореска обавеза.

10.4.Трансферне цене

Феномен трансферних цена односно цена „на дохват руке“, значајно заокупља теоријску мисао, али и праксу. У питању су цене фактора производње, односно средстава за рад и услуга које се остварују у трансакцијама између повезаних лица. Према томе, у највећем броју случајева реч је о ценама различитим од оних које би се остварилe на тржишту, ван дохвата руке. Оне, значи могу бити мање или веће од тржишних цена, у зависности од потреба повезаних лица за незаконитим умањењем пореске обавезе. У финансијској теорији ценом „ван дохвата руке“сматра се цена која би се остварила на отвореном тржишту за исте или сличне пословне трансакције између неповезаних лица. Постојање

трансферних цена, тј.цена међу повезаним лицима[6] с пореске тачке гледишта има за циљ смањивање пореског терета код свих повезаних лица. С аспекта пореског законодавства, али не само њега, повезаним лицем се сматра свако лице(предузеће) које на посредан начин или непосредан начин учествује у управљању, контроли, или капиталу другог предузећа, односно има значајнијег удела или утицаја на пословне одлуке.

10.5.Утањена капитализација

Предузеће се може финансирати сопственим средствима или задуживањем. Највећи број предузећа се финансира комбинованом применом оба начина. Тако се у фондовима предузећа с једне стране јавља сопствени капитал и, с друге стране, позајмљени капитал. Какав ће однос између њих бити зависи од правних, економских, пореских и других околности у одређеној земљи. Од изабраног начина финансирања може зависити и величина пореске обавеза пореза на добит предузећа. Наиме, порески третман камате на кредит се разликује од пореског третмана дивиденде. Дивиденда, улази у пореску основицу и може да буде изложена економском двоструком опорезивању, док камата на позајмљена средства има статус одбитка код утврђивања основице пореза на добит предузећа. Порески третман дивиденди је неповољнији од пореског третмана камата, пошто плаћене камате имају статус трошка пословања и одбијају се од основице пореза на добит предузећа. Околност да камате, за разлику од дивиденди, имају статус трошка пословања, има одређене последице на утврђивање пореске обавезе пореза на добит предузећа. Имајући све ово у виду, пореске власти испитују однос између позајмљених и властитих средстава у укупној структури капитала предузећа, тј, постојање тзв. „утањене капитализације“.[7]Утањена капитализација у суштини представља намеран поступак повећања учешћа позајмљеног у односу на сопствени капитал, у циљу умањења пореза на добит кроз искоришћавање повољнијег пореског третмана камата у односу на дивиденде. Утањена капитализација је у највећем броју случајева законита и допуштена пореска евазија.

[6] цена“на дохват руке“,
[7] Енгл: thin capitalization

10.6.Порез на добит предузећа у Србији

Постојећи систем опорезивања добити предузећа у Србији је , с незнатним изменама и допунама, на снази почев од 1.јануара 1992.године и регулисан је Законом о порезу на добит предузећа.

10.6.1.Порески обвезник

Зарад свеобухватног разматрања питања пореског обвезника пореза на добит предузећа у Републици Србији, потребно је претходно указати на привредна друштава као носиоце пореске обавезе овог пореског облика као и распростирање пореске обавезе пореза на добит предузећа.

10.6.1.1.Привредна друштва као носиоци пореске обавезе

У Републици Србији, одредбама Закона о порезу на добит предузећа, прописано је да је порески обвезник пореза на добит предузећа, предузеће организовано у облику: а)акционарског друштва, б)друштва са ограниченом одговорношћу, ц)командитног друштва; д)друштвеног предузећа и е)јавног предузећа. Поред наведених, у нашој земљи, обвезници овог пореског облика јесу и задруге које остварују приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, као и друга правна лица која остварују приходе на тржишту од прдаје добара и вршења услуга.

10.6.1.2.Распростирање пореске обавезе у Републици Србији

У нашој земљи порески обвезник пореза на добит предузећа је резидент Републике Србије који подлеже опорезивању добити коју оствари на територији Републике Србије и изван ње. *Резидент* Републике Србије у смислу овог пореског облика јесте правно лице које је основано или на њеној територији има седиште стварне управе и контроле. Наведена два критеријума за утврђивање резидентства(оснивање на територији Републике Србије и седиште стварне управе и контроле)представљају критеријуме тзв. „теста резидентства“. Наиме, да би се утврдило да ли је неко правно лице порески резидент Републике Србије, прво ће се проверити да ли је оно уписано код Агенције за привредне регистре. Ако се установи да неко правно лице није уписано у наведеној агенцији, онда би се прешло на следећи критеријум, тј, утврђивање одакле се стварно управља и врши контрола над правним лицем. Обвезник овог пореза је и *нерезидент* који подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице[8] која се налази на територији Републике. Суштински,

[8] Стална пословна јединица је свако стално место пословања, а нарочито:1)огранак; 2)погон; 3)представништво, 4)место производње, фабрика, или радионица, 5)рудник, каменолом, или друго место експлоатације природног богатства. Сталну пословну јединицу чини и стално или покретно градилиште, грађевински или монтажни радови ако трају дуже од 6 месеци.

нерезидентни обвезник је правно лице које је основано и има седиште стварне управе и контроле ван територије Републике.

10.6.2.**Пореска основица**

Пореску основицу пореза на добит предузећа у Србији представља опорезива добит обвезника који се утврђује у пореском билансу. *Порески биланс* представља специјални биланс који има за циљ да на основу норми исказаних у пореским прописима изврши усклађивање добити исказане у билансу успеха и у пореске сврхе искаже опорезиву добит предузећа. Усклађивање добити у билансу успеха предузећа и утврђивање категорије опорезиве добити у пореском билансу, врши се усклађивањима појединих позиција прихода и расхода у извештајном билансу, тј. билансу успеха.

10.2.2.1.Усклађивање прихода

У Републици Србији за утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са Међународним рачуноводственим стандардима и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода стечених по основу трансферних цена и камата „ван дохвата руке“,

Усклађивање прихода по основу трансферних цена

И у Републици Србији, трансферном ценом се сматра цена настала у вези са трансакцијама између повезаних правних лица, тј. лица у чијим се односима јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке. Поседовање више од 50% или појединачно највећег дела акција или удела сматра се омогућеном контролом над обвезником, а утицај поред наведеног постоји и кад лице повезано са обвезником поседује више од 50% или појединачно највећи број гласова у обвезниковим органима управљања. Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању контроли или капиталу. У Републици Србији, обвезник пореза на добит предузећа, дужан је да трансакције са повезаним лицима, посебно прикаже у свом пореском билансу, као и да посебно прикаже вредност тих трансакција, по ценама које би се остварилe на тржишту, таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима(принцип „ван дохвата руке“). Разлика између цене утврђене применом принципа „ван дохвата руке“ и обвезникове трансферне цене укључује се у пореску основицу.

*Усклађивање прихода по основу камата**„**ван дохвата руке**“***

Усклађивање прихода по основу камата „ван дохвата руке“ врши порески обвезник који се налази у улози повериоца, а који је повезаном лицу одобрио зајам по каматним стопама које су ниже од тржишних, чиме је умањио финансијске приходе. Код потраживања од дужника са статусом повезаног правног лица или кредита који обвезник даје дужнику са

статусом повезаног правног лица, камата и припадајући трошкови који улазе у приходе у пореском билансу не могу бити мањи од оних који би се остварили да је то потраживање уговорено на тржишту.

10.2.2.2.Усклађивање расхода

Постоје одређени расходи у пословању сваког привредног друштва који се могу исказати у билансу успеха, а који се можда по пореском законодавству неке земље неће уопште признати у пореском билансу. Такви расходи се сходно томе, укључују у опорезиву добит и повећавају је. У нашој земљи, према закону о порезу на добит предузећа, на терет расхода у пореском билансу уопште се не признају:

а) трошкови који се не могу документовати
б) исправке вредности појединачних потраживања од лица којима се истовремено дугује
в) поклони и прилози дати политичким организацијама
г) поклони и други расходи пропаганде који нису документовани или је прималац повезано правно лице
д) камате због неблаговременог плаћања пореза, доприноса и других дажбина
ђ) новчане казне и пенали
е) примања запослених и других лица по основу удела у добити
ж) трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности

У Републици Србији, поред горе наведених ставки које се уопште не признају као одбитне у пореском билансу, постоје и бројни пословни расходи који могу бити исказани у билансу успеха неког предузећа а који по закону захтевају усклађивање.

Усклађивање вредности залиха материјала и набавне вредности продате робе

Са становишта утврђивања опорезиве добити, веома је значајно на који начин ће порески обвезник процењивати излаз залиха и продате робе. Материјал и роба се евидентирају по различитим ценама због сукцесивног начина њихове набавке и продаје. У теорији и пракси рачуноводства постоје 4 врсте обрачуна трошкова залиха и то: а) FIFO(прва улазна-прва излазна цена, б) LIFO(последња улазна, прва излазна цена), в)метода просечне цене и г)метода планске цене. Примена различитих метода може у већој или мањој мери, умањити опорезиву добит, пошто трошкови материјала представљају одбитну ставку приликом утврђивања добити. У Републици Србији, сходно Закону о порезу на добит предузећа, трошкови материјала и набавна вредност продате робе признају се у износима обрачунатим применом методе просечне цене или FIFO методе, а разлика која се оствари применом неке друге методе, приписује се опорезивој добити.

Усклађивање обрачунате амортизације

Усклађивање обрачунате амортизације исказане у извештајном билансу, спроводи се зато што се у финансијским извештајима амортизација обрачунава у складу са међународним рачуноводственим стандардима, међународним стандардима финансијског извештавања, одредбама закона који уређују рачуноводство итд., док се у пореском билансу амортизација утврђује на начин прописан законима поједине земље који уређују опорезивање добити предузећа.[9] Међународни рачуноводствени стандарди[10] са једне стране одобравају примену три методе обрачуна амортизације и то пропорционалну, дегресивну и функционалну, док на пример у нашој земљи Закон о порезу на добит предузећа дозвољава примену само пропорционалне и дегресивне методе. Из тог разлога, да би се добила пореска основица, добит исказана у пореском билансу се увећава за износ амортизације утврђене по рачуноводственим прописима, а умањује за износ амортизације утврђене по пореским прописима. Дакле, формула за утврђивање пореске основице пореза на добит, а по основу корекције за износ амортизација добија се према формули:

Пореска основица пореза на добит	=	Добит	+	Књиговодствена амортизација	-	Пореска амортизација

Искуства земаља у којима се примењују различите методе амортизације за потребе израде финансијских извештаја и пореског биланса показују да се обвезници одлучују да и за потребе књиговодства примењују метод предвиђен пореским прописима, како би избегли дуплирање обрачуна амортизације. Према законодавству Републике Србије, предмет обрачуна пореска амортизације јесу:а) стална средства која обухватају материјална средства чији је век трајања дужи од једне године и чија је појединачна набавна цена у време набавке већа од просечне бруто зараде по запосленом у Републици Србији, утврђене према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике и б)нематеријална средства. За средства чија је набавна вредност нижа од просечне бруто зараде у Републици Србији, порески прописи не признају трошкове амортизације уколико је привредно друштво у својим пословним књигама обрачунавало и на та средства амортизацију. Осим предмета, потребно је размотрити и основицу за обрачун амортизације. Дакле шта је основица за обрачун амортизације у нашој земљи? То је набавна вредност средства увећана за зависне трошкове набавке и трошкове довођења средстава у

[9] Према међународним рачуноводственим стандардима, амортизација представља системски распоред отписане вредности неког средства током његовог века употребе. У рачуноводственом смислу, амортизација је трошак или расход који настаје као последица постепеног трошења економске користи садржаних у имовини која се амортизује.

[10] МРС-16 Некретнине, постројења и опрема

стање функционалне приправности[11]умањена за преосталу или резидуалну вредност[12]. За потребе обрачуна амортизације која се признаје у пореском билансу, у нашој земљи сва средства се сврставају у пет група: Стална средства разврстана у првог групи чине непокретности, и у оквиру ње се амортизација утврђује применом пропорционалне методе на основицу коју чини набавна вредност средстава за свако средство посебно. Набавна вредност по којој је обрачуната вредност амортизације за прву годину коришћења основних средстава примењује се у току целокупног века отписа. Стопа амортизације је 2,5%. У остале четири групе законом су сврстане поједине категорије сталних средстава[13], и код свих се амортизација утврђује применом дегресивне методе, при чему основицу обрачуна амортизације чини набавна вредност за прву годину, а за касније године основицу чини неотписана вредност. Примена дегресивне методе је посебна по томе што се пореска амортизација утврђује за сваку групу средстава на укупну вредност средстава из те групе. Према томе, код ових средстава се обрачун средстава води на нивоу групе, а не појединачно као код сталних средстава.

Усклађивање расхода за здравствене, образовне, научне, хуманитарне и верске намене, заштиту човекове средине и спортске намене

Усклађивање расхода за здравствене, образовне, научне, хуманитарне и верске намене, заштиту човекове средине и спортске намене врши се само ако су ови расходи виши од 3,5% укупних прихода и уколико су извршени преко регистрованих организација. Према томе, према пореским прописима Републике Србије, расходи за ове намене се признају до износа од 3,5% укупног прихода.

Усклађивање издатака за улагања у области културе

Усклађивање издатака за улагања у области културе врши се само уколико су расходи већи од 1,5% укупног прихода. Дакле, према пореским прописима, расходи за ове намене се признају само у износу до 1,5% укупног прихода и морају бити извршена у складу са Правилником о улагањима у области културе који се признају у пореском билансу.

Усклађивање расхода по основу чланарина коморама, савезима и удружењима

Према пореским прописима, расходи по овом основу признају се у пореском билансу само до износа од 0,1% укупног прихода осим доприноса привредним коморама који су прописани законом о удруживању у привредне коморе и признају се у целокупном износу.

---

[11]трошкови превоза средства, трошкови монтаже и сл.

[12] Преосталу или резидуалну вредност чини процењен износ који би привредно друштво добило уколико би отуђило средство, под условом да је средство на крају свог века трајања.

[13] За детаље видети Закон о порезу на добит предузећа

Усклађивање расхода за рекламу, пропаганду и репрезентацију

Усклађивање расхода за рекламу, пропаганду и репрезентацију врши се само уколико износ ових расхода прелази висину од 3% укупних прихода. Расходи рекламе и пропаганде се признају као расход у пореском билансу само ако служе посредној и непосредној промоцији пореског обвезника. Реклама у том смислу подразумева активности везане са непосредним информацијама о неком производу који се даје посредством пропагандно-информативног материјала, штампе, интернета и сл. Пропаганда представља давање производа лицима која су непозната, а ради промовисања пословања и производа предузећа. Репрезентација представља издатак по основу угоститељских услуга у ужем смислу(храна и пиће), давање производа пословним партнерима и слично. Напред наведене врсте издатака могу се признати уколико су документовани примаоци и уколико су ови расходи уређени општим актом правног лица.

Усклађивање отписа и исправке вредности појединачних потраживања

Усклађивање отписа и исправке вредности појединачних потраживања врши се уколико порески обвезник изврши отписивање потраживања без испуњавања услова из пореских прописа. У пореском билансу се признаје само отпис вредности појединачних потраживања уколико је од рока њихове наплате прошло 60 дана. У пореском билансу се признаје директно отписивање потраживања(отпис вредности потраживања) али и индиректно отписивање(исправка вредности потраживања). Да би правно лице могло да отпише потраживање, неопходно је да постоји веродостојна документација којом се доказује неуспела наплата потраживања(нпр, одлука суда, одлука у случају стечаја и ликвидације и сл.)Уколико предузеће отпише потраживања која не испуњавају ове услове, вредност отписаних потраживања се укључује у опорезиву добит.

Усклађивање расхода по основу трансферних цена

Усклађивање расхода по основу трансферних цена врши се ради превођења трансферних цена у цене „ван дохвата руке“. Трансферне цене, као што је речено, дакле појављују се у испорукама добара и услуга између повезаних лица. Повезаним лицима сматрају се правна или физичка лица у чијим се односима јавља могућност посредне и непосредне контроле или значајног утицаја на пословне одлуке. Приликом вршења набавки од повезаних лица, разлика између трансферних цена и цена „ван дохвата руке“, тј, тржишно заснованих цена укључује се у опорезиву добит и то само позитивна разлика која проистиче из трансакције међу повезаним лицима.

Усклађивање финансијских расхода

Усклађивање финансијских расхода своди се на корекције расхода по основу камата „ван дохвата руке“. Врши се корекција трансферних цена капитала. Трансферна цена капитала појављује се када предузећа једна другима обострано или једносмерно позајмљују новчана средства. Повезано

предузеће коме се трансферишу средства налази се у улози дужника, а предузеће које позајмљује у улози повериоца. Према пореским прописима само одређени износ камата међу повезаним правним лицима признаје се у пореском билансу.

10.2.2.3.Капитални добици и губици

Посебан третман и начин исказивања у пореском билансу имају капитални добици у губици. Капиталним добитком се сматра приход који обвезник оствари продајом, односно преносом уз накнаду :1)непокретности, 2)права индустријске својине, 3)удела у имовини правних лица и акција и осталих хартија од вредности, осим одговарајућих категорија обвезница. Капитални добитак представља разлику између продајне цене и њене усклађене набавне цене. Наравно, ако је разлика негативна реч је о капиталном губитку. Продајном ценом се сматра уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује порески орган ако је уговорена цена нижа од тржишне. Набавну цену представља цена по којој је обвезник стекао имовину, умањена за износ амортизације. Капитални добитак се укључује у опорезиву добит, уз могуће специфично пребијање с капиталним губицима. Пребијање и преношење пребијања дозвољено је у наредних десет година. Коначно, за утврђивање опорезиве добити од значаја је и исказивање пословних губитака. Наиме, губици остварени из пословних и других трансакција, утврђени у пореском билансу, осим оних из којих произилазе капитални добици и губици, могу се пренети на рачун добити утврђене у годишњем пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од десет година.

10.6.4.**Пореска стопа**

Стопа пореза на добит предузећа у Србији је пропорционална и једнообразна и износи 10%. Потребно је рећи да Србија има једну од најнижих номиналних пореских стопа. Ако би се укључили и порески постицаји који су у Србији релативно значајно заступљени, може се доћи до закључка да Србија има свакако најнижу ефективну пореску стопу пореза на добит предузећа у Европи.

10.6.5.**Порески подстицаји**

У законодавству Републике Србије, обвезницима су пружени бројни подстицаји ради остваривања циљева економске политике у циљу стимулисања привредног раста, развоја малих и средњих предузећа, концесионих улагања, запошљавања радника и побољшања еколошке ситуације. Порески подстицаји се могу одобравати у виду убрзане амортизације, пореских ослобођења, пореских кредита и подстицаја код улагања.

10.6.5.1. Убрзана амортизација

Убрзана амортизација има изражену тежину међу пореским подстицајима у Републици Србији. Убрзана амортизација се обрачунава по стопама које могу да буду до 25% више од оних које су прописане за израду пореског биланса, и признаје се за стална средства која служе за:1)спречавање загађења ваздуха, воде и земљишта, ублажавања буке, уштеде енергије, пошумљавање, прикупљање и коришћење отпадака као индустријских сировина или енергетских горива, 2)научно-истраживачки рад и 3)школовање и обуку кадрова. Убрзана амортизација се признаје и за рачунарску опрему

10.6.5.2.Пореска ослобођења

У закону о порезу на добит предузећа наведена су два пореска ослобођења. Прво се односи на *ослобођење од плаћања недобитне организације* ако оствари вишак прихода над расходима до 300.000 динара, уз испуњавање одређених услова и то: 1)да не расподељује остварени вишак својим оснивачима, члановима, директорима, запосленима или њима повезаним лицима, 2)да лична примања која се исплаћују запосленима, директорима и с њима повезаним лицима не прелазе износ двоструког просека за делатност у коју је недобитна организација разврстана, 3)да не расподељује имовину оснивачима, члановима, директорима, запосленима, или с њима повезаним лицима. Друго ослобођење односи се на *концесиона улагања*. У случају концесионог улагања, концесионар који има регистровано предузеће за обављање концесионе делатности ослобођен је пореза на добит коју оствари до пет година од дана уговореног завршетка концесионог улагања у целини.

10.6.5.3.Порески кредити

Порески кредити као порески подстицај могу се остварити у три случаја. Обвезник који оствари *добит у новооснованој пословној јединици у недовољно развијеном подручју*, има право да му се умањи порез на добит у трајању од две године, сразмерно учешћу тако остварене добити у укупној добити предузећа. Осим тога, право на порески кредит се стиче и уколико се изврши *улагање у основно средство у сопственој регистрованој делатности***.** Обвезнику који изврши улагање, признаје се право на порески кредит у висини од 20% извршеног улагања, с тим што не може бити већи од 50% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање. Изузетно, обвезнику који изврши улагање у сопствену делатност, а разврстан је у мало предузеће, признаје се право на порески кредит у висини од 40% извршеног улагања с тим што не може бити већи од 70% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање. Изузетно, пореском обвезнику се признаје право на порески кредит у висини од 80% улагања извршеног у основна средства под условом да је разврстан у делатности од посебног значаја за

Републике. Поред тога, умањење пореза(порески кредит) признаје се и *у случају новог запошљавања*.Наиме, порез на добит умањује се за укупан износ исплаћених плата увећаних за припадајуће јавне приходе на терет послодавца новозапосленим радницима и то у трајању од једне пословне године.

10.6.5.4.Подстицаји код улагања

Посебни порески подстицаји дају се за велика улагања у привреду Републике, односно за улагања на подручја од посебног интереса за Републику. Наведена два облика посебних пореских подстицаја су превасходно у функцији привлачења страног капитала и његовог усмеравања ка неразвијеним подручјима Републике. Улагањима у привреду Републике која су већа од 600 милиона динара(на подручју Републике до тада неангажованих средстава), уз истовремено ново запошљавање најмање 100 лица, обвезник стиче право на ослобођење од плаћања пореза на добит у периоду од 10 година, сразмерно учињеном улагању. Уколико пак, обвезник у основна средства подручја од посебног интереса за Републику уложи више од 6 милиона динара и запосли најмање 5 лица која на том подручју имају пребивалиште, има право да у наредних 5 година умањи свој порез на добит сразмерно учињеним улагањима. Уколико нерезидентни обвезник оствари добит пословањем ван територије Републике преко своје сталне пословне јединице, и на ту добит плати порез на добит, има право на порески кредит у висини пореза који је тамо платио, али не више од износа који би платио према прописима Републике.

10.6.6.**Групно опорезивање и трансферне цене**

У Републици Србији, групно опорезивање допуштено је повезаним предузећима и то под условом да међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела. Да би се повезана предузећа групно опорезовала, тј, да би се могла извршити пореска консолидација неопходно је поднети захтев за пореско консолидовање. Уколико је одобрен захтев за пореску консолидацију, свако предузеће које је члан групе повезаних предузећа подноси порески биланс, а матично предузеће подноси консолидовани порески биланс. За обрачунати порез по консолидованом билансу, обвезници су појединачна предузећа из групе сразмерно оствареној добити из појединачног пореског биланса. Уколико се предузеће определи за пореско консолидовање, такав његов статус траје најмање 5 година.

10.6.7.**Утврђивање и наплата пореза на добит предузећа**

Порески обвезник дужан је да у року од 10 дана, од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извштаја, тј. до 10.марта текуће године, надлежној организационој јединици пореске управе поднесе

пореску пријаву (ПДП и ПДН)у којој је обрачунат порез за порески период за који се пријава подноси, као и порески биланс(образац ПБ1, ПБН и ПБН1) за период за који се утврђује порез. Уз пореску пријаву и порески биланс, обвезник је дужан да надлежном пореском органу достави и биланс успеха, биланс стања, извештај о новчаним токовима, извештај о променама на капиталу, као и другу документацију прописану законом. Обвезник током године порез на добит плаћа у виду месечних аконтација, чију висину утврђује на основу пореске пријаве за претходну годину, у којој исказује и податке од значаја за утврђивање висине аконтације у текућој години. Месечна аконтација пореза на добит плаћа се до 15-ог у месецу за претходни месец. Плаћање месечних аконтација у складу са пореском пријавом, врши се од првог дана наредног месеца у односу на месец у коме је пријава поднета. До почетка плаћања месечне аконтације, обвезник у текућој години плаћа месечну аконтацију у висини која одговара месечној аконтацији из последњег месеца претходног пореског периода. Ако је обвезник пореза у виду аконтације платио мање пореза него што је био дужан да плати по обавези обрачунатој у пореској пријави, дужан је да разлику уплати најкасније до подношења пореске пријаве. Уз пореску пријаву порески обвезник је дужан да поднесе доказ о уплати разлике пореза, а ако је обвезник пореза у виду аконтације платио више пореза него што је био дужан да плати по обавези обрачунатој у пореској пријави, више плаћени порези урачунава се као аконтација за наредни период или се обвезнику враћа на његов захтев. *Обвезник пореза који у току године отпочне са обављањем делатности* дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 15 дана, од дана уписа у регистар надлежног органа. У пореској пријави овај обвезник даје процену прихода, расхода и добити за ту годину.

8. ПОРЕЗИ НА ПОТРОШЊУ

8.1.ПОЈАМ И КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕЗА НА ПОТРОШЊУ

Порези на потрошњу[1] јесу посредни порези који се, индиректно погађајући економску снагу пореског обвезника, јављају искључиво у процесу промета и који за објект опорезивања имају потрошњу одређених добара и услуга. Они су један од најстаријих пореских облика, познати још у античком добу у виду пореза на промет и акциза, и увек заузимају истакнуто место у структури јавних прихода. *Терет пореза на потрошњу* сноси крајњи потрошач производа, тј, купац, односно прималац услуге, на тај начин што за производ који купује, односно за услугу коју прима, плаћа цену у коју је урачунат и порез. *Циљ пореза на потрошњу* је да погоди добра намењена личној потрошњи, на њиховом путу ка потрошачу. Зато осим фискалног значаја, ови порези могу бити коришћени и за остваривање одређених циљева економске политике(нпр. цене по привредним гранама, здравствених, образовних итд.)Порезе на потрошњу карактерише и *посредност***,** јер за разлику од непосредних пореза, код којих сам порески обвезник економски сноси терет опорезивања(порески обвезник је истовремено и порески дестинатар), код пореза на промет се као порески обвезник јавља лице које продаје производ, односно пружа услугу, док се као дестинатар јавља крајњи потрошач. Посредност пореза на потрошњу остварује се и кроз *преваљивање терета опорезивања* с пореског обвезника на крајњег потрошача као пореског дестинатара. Продавац производа, тј.пружалац услуга, у цену уграђује и порез на промет па крајњи потрошач, плаћајући ту цену на крају сноси порески терет.

8.2.ПРЕДНОСТИ И НЕДОСТАЦИ ПОРЕЗА НА ПОТРОШЊУ

8.2.1.Предности пореза на потрошњу

Порези на добра и услуге су омиљени порески облик сваке државе због својих бројних предности. Пре свега њихова *издашност* обезбеђује сталан, сигуран и поуздан прилив новца у државну касу, што има великог значаја и приликом планирања државних расхода. *Угодност при плаћању* пореза на потрошњу огледа се у чињеници да крајњи потрошач при сношењу терета опорезивања у стању „пореске анестезије“ јер плаћа цену за производ или услугу са порезом коме не зна износ. Осим тога постоји и деперсонализовани карактер пореза на потрошњу јер обезбеђује његову примену без икакве дискриминације према личним својствима обвезника, тј, дестинатара. У складу са реченим, код пореза на потрошњу не постоји никакав отпор плаћању, јер порески обвезник плаћа порез, али га економски не сноси., Порески терет у овом случају сноси крајњи потрошач

[1] Или порези на добра и услуге

и не може га избећи јер је урачунат у цену. На крају порезе на потрошњу карактеришу и *ниски трошкови наплате*. Наиме, код ових пореза трошкови обрачуна, разреза, убирања и контроле наплате овог пореза су мали у односу на друге пореске облике, па је због велике вредности опорезивања производа нето ефекат висок.

8.2.2.Недостаци пореза на потрошњу

У недостатке пореза на потрошњу убраја се њихова регресивност и изражени инфлаторни потенцијал. Регресивност је најслабија страна пореза на потрошњу, јер при њиховом убирању није могуће узети у обзир пореску способност пореског дестинатара. Наиме, овај порез сразмерно више оптерећује лица са мањим дохотком што има за последицу неповољне социјалне ефекте. Регресивност пореза на потрошњу може се делимично ублажити преко пореских ослобођења, снижених пореских стопа за производе и услуге егзистенцијалног карактера, итд. али се никада не може до краја отклонити. Осим тога, порези на потрошњу, приликом увођења или приликом промена висине пореских стопа могу имати снажан инфлаторни карактер.

8.3. ВРСТЕ ПОРЕЗА НА ПОТРОШЊУ

Према обухвату производа и услуга које се у промету опорезују, порези на потрошњу се могу појавити у облику општих пореза на промет и посебних, тј. појединачних пореза на промет.

8.3.1.Општи порези на промет[2]

Општи порез на промет је порез који обухвата, начелно, све производе и услуге који се налазе у промету, или бар њихов претежни део.Изузимање појединих производа и услуга од опорезивања у том случају се врши одговарајућим пореско-правним механизмима(изузеци, ослобођења). С обзиром на број фаза прометног циклуса у којима се врши опорезивање, општи порези на промет могу бити у облику једнофазних, или вишефазних пореза.

8.3.1.1.Једнофазни порези на промет

Једнофазни порези на промет појављују се у једној фази прометног циклуса, и у свом једнофазном облику могу се плаћати у производњи, у трговини на велико и трговини на мало. *Порез на промет у фази производње*[3] плаћа се приликом пуштања у промет производа од стране произвођача. Основна предност овог облика пореза на промет је у томе што је број пореских обвезника мањи него код других једнофазних пореза на промет. Контрола убирања ових пореза је једноставнија и лакша, ограничене су

[2] Могу се називати и општим порезима на потрошњу
[3] Manufacturer,s tax

могућности пореске евазије јер је мањи број пореских обвезника, и сви порески обвезници су правна лица која морају да воде пословне књиге по принципу двојног књиговодства. На послетку, код овог облика пореза на промет, лакше се спроводи селективни приступ приликом опорезивања и административно је веома једноставан. Међутим, порез на промет у фази производње има неколико слабости. У пракси се тешко избегава кумулативно дејство опорезивања јер већина производа има више стадијума производње. Поједини производи се могу јавити и као производи финални производи, и као производи који улазе у даљу прераду(у облику сировине, односно полупроизвода). Зато је за избегавање кумулативног ефекта опорезивања нужна посебна идентификација купца и посебан порески третман сваког одређеног производа(његове испоруке) у зависности од сврхе за коју је употребљен. Ефекат кумулативног пореског оптерећења може се појавити и уколико се у трговини на мало и трговини на велико обрачунавају марже као проценат набавне цене. То би значило да се трговачке марже обрачунавају на основицу у којој се налази порез на промет, што значи да производи који се појединачно опорезују, не би имали исту цену(производи код којих се зарачунава знатно већа трговачка маржа имали би већи удео пореза). Осим тога, код овог пореског облика привреда „кредитира“ државу од тренутка пуштања у промет произведеног производа, све до тренутка његове продаје крајњем потрошачу. Поред наведних слабости, потребно је истаћи и да су стопе пореза на промет у сфери производње више од стопа код других облика једнофазног пореза на промет, јер су пореске основице ниже. Данас се пореза на промет у фази производње не примењује ни у једној земљи, и постаје са економског становишта историјска категорија. *Порез на промет у фази великопродаје*[4] плаћа се у тренутку продаје производа од стране трговца на велико трговцу на мало, или крајњем потрошачу. Овај порез погађа субјекта који се бави малопродајом, или уколико постоји преваљивање пореза, онда крајњег потрошача или корисника услуге. Сам производ, наиме може да буде предмет прометних трансакција између више трговаца на велико, али се он у тим фазама не опорезује. До опорезивања долази тек када последњи трговац на велико прода производ трговцу на мало, или крајњем потрошачу. Стопе које се примењују код пореза на промет у трговини на велико, ниже су од пореских стопа при опорезивању у фази производње, али су више од оних које се плаћају код једнофазног пореза на промет у трговини на мало. Административна предност по питању прикупљања и контроле овог пореза је знатно мања, него кдо пореза на промет у фази производње, пошто се појављује знатно већи број трговаца на велико, него произвођача. Кумулативни ефекат опорезивања је знатно мањи јер се порески терет зарачунава у само две фази: велепродаји и

[4] Wholesale tax

малопродаји. *Порез на промет у фази малопродаје*[5] намеће се у фази продаје производа крајњим потрошачима и плаћа се при продаји производа крајњем потрошачу. Продају крајњем потрошачу најчешће врши трговац на мало али она постоји и када производ крајњем потрошачу продаје сам произвођач или трговац на велико. Обвезник овог пореза је продавац на мало без обзира на то да ли је реч о предузећу, предузетнику или другом облику организовања, односно давалац услуге, при чему је продавац на мало обавезан да овај порез обрачуна и уплати. Основица пореза на промет у фази малопродаје је цена по којој се врши продаја за потрошњу, односно за пружање услуга, пре додавања пореза. Код производа за које је плаћена акциза, износ плаћене акцизе улази у пореску основицу пореза на промет производа. Продајном ценом се сматра укупна цена, укључујући маржу и све трошкове које је продавац, тј. давалац услуге зарачунао купцу. Пореске стопе пореза на промет су пропорционане а имајући у виду природу овог пореза могуће је кроз постојање великог броја пореских стопа остварити бројне фискалне и нефискалне циљеве. Пореске стопе су ниже него код других једнофазних пореза на промет. Овај облик пореза на промет такође избегава кумулативни ефекат опорезивања, и неутралан је у односу на број прометних фаза. Осим тога, при увозу се не поставља проблем избора пореске стопе, а при извозу се не појављује проблем повраћаја пореза. Трошкови убирања пореза на промет у трговини на мало су ипак релативно ниски, па овај порески облик обезбеђује висок нето ефекат убраних пореза. Недостаци пореза на промет у фази малопродаје се огледају у чињеници да је број пореских обвезника већи него код других једнофазних пореза на промет, што утиче на трошкове убирања пореза, отежава контролу и проширује поље могуће пореске евазије. Увођење овог пореског облика захтева и детаљно књиговодство, понекад и компликовано, јер се од трговаца захтева да воде евиденцију о производима који не служе крајњој потрошњи.

8.3.1.2. Вишефазни(свефазни)порези на промет

Вишефазни, или свефазни порез на промет је порез који се јавља у свим фазама промета. Производ који се нађе у промету опорезује се онолико пута кроз колико фаза у промету прође и овај тип пореза се користи у многим земљама света. Вишефазни порези на промет могу се поделити на кумулативне вишефазне и некумулативне вишефазне порезе на промет. *Кумулативни вишефазни порез на промет* обрачунава се у свим фазама прометног циклуса, а основицу за обрачун пореза чини продајна цена из претходне фазе, што значи да је укључен и порез плаћен у претходној фази. Предности овог пореза јесу у лакој установљивости пореске основице и пореске обавезе, њиховој једноставној наплати, нижој вредности пореских

[5] Retail sales tax

стопа[6], пореско оптерећење је релативно мало у свакој прометној фази, па је преваљивање пореза олакшано, пореска евазија није посебно изражена итд. Недостаци кумулативних вишефазних пореза на промет огледају се у њиховом кумулативном дејству, јер се у зависности од броја фаза прометног циклуса, пореско оптерећење увећава са растом фаза кроз које производ пролази. Цене производа које су прошле кроз већи број прометних фаза су само због ефекта кумулирања пореза више од цена истих производа(па и истог добављача) које су прошле мањи број прометних фаза на свом путу до крајњег потрошача. Тако се неекономским средствима утиче на цене и конкурентност производа и искривљују се стварни параметри конкурентности производа. Размере кумулативног учинка се не могу предвидети јер осим од броја фаза зависе и од величине додате вредности у свакој фази. У земљама које имају овај порески облик, предузећа непрестано настоје да смање број прометних фаза, што јача вертикалне интеграције у привреди које нису засноване на економским, већ на пореским разлозима, мења се тржишна структура и нарушавају односи конкуренције на тржишту. Други неповољан ефекат је уклањање корисних функција специјализованих велетрговаца и посредника у промету и подстицање произвођача да развију сопствену малопродајну мрежу. Трећи неповољан ефекат јесте и лоше дејство овог пореза на спољнотровински промет јер је практично немогуће утврдити тачан број прометних фаза кроз које је сваки производ прошао до тренутка извоза, па се растерећење овог пореза при извозу може извршити само у просечним или приближним вредностима. На послетку, *некумулативни вишефазни порез на промет* обрачунава се у свакој фази прометног циклуса, али само на додату вредност која се у свакој фази додаје производу од стране обвезника. Додата вредност представља вредност коју сваки од учесника додаје производу пре него што прода унапређен производ. Зато се и некумулативни порез на промет још назива и порезом на додату вредност.

8.4.ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

8.4.1. **Појам и карактеристике пореза на додату вредност**

Порез на додату вредност је порез на потрошњу који се наплаћује у свакој фази прометног циклуса, али тако да погађа само вредност која је у тој фази додата од стране обвезника и погађа само крајњу потрошњу. Под додатом вредношћу се подразумева вредност коју Овај порески облик је данас најпопуларнији облик опорезивања, примењује се у близу 130 земаља, примењују га све чланице Организације за европску безбедност и сарадњу(осим САД) и бројне земље Азије и Африке, а у европској унији установљен је као „порез европске заједнице“ чиме је постао један од услова

[6] Пошто се примењују у свим фазама промета

за приступање европској унији. Под додатом вредношћу се подразумева вредност коју је произвођач производа, односно лице пружалац услуге, трговац на велико или мало додао набављеним инпутима, осим рада, пре него што је продао нови производ или извршио услугу. Овај порески облик има следеће карактеристике:

а)порез на додату вредност се плаћа у свакој фази кроз коју пролази, али само за износ додате вредности у датој фази

б)порески обвезник утврђује пореску обавезу тако што умањује износ пореза који је исказао у фактурама за испоручене производе или услуге, за износ пореза који је платио при набавци производних инпута

в)ПДВ је посредни порез јер независно од тога да ли ће порез на додату вредност бити преваљен, битно је да постоји намера законодавца да се он превали

г)очекује се да ће обвезник ПДВ-а(испоручилац добара или пружала услуга)порески терет кроз повећану цену превалити на купца да би на крају прометног ланца, порески терет погодио личну потрошњу крајњег потрошача

Према томе, основне карактеристике пореза на додату вредност су да је ПДВ општи порез на потрошњу који је посредан, свефазног карактера и некумулативни порез на промет.

8.4.2. **Начин утврђивања додате вредности**

Теоретски, додату вредност као пореску основицу, могуће је утврдити применом директне и индиректне методе.

8.4.2.1.Директна метода утврђивања додате вредности

Директна метода утврђивања додате вредности спроводи се непосредно кроз методу сабирања и методу одузимања. *Метода сабирања* полази од тога да се додата вредност може утврдити сабирањем свих елемената цене који формирају додату вредност. То значи да порески обвезник приликом утврђивања додате вредности сабира сва плаћања која је извршио за набавку производних инпута(камате, плате, накнаде, ренте и сл.). Да би се ова метода могла ефикасно примењивати у пракси, неопходно је да порески обвезник периодично саставља синтетичке финансијске извештаје и утврђује свој финансијски резултат. Пошто ова метода уноси извесне произвољности код одређивања појединачних трошкова, она се више не користи у систему обрачуна ПДВ-а. *Метода одузимања* полази од тога да се додата вредност може утврдити на основу одузимања укупних вредности испорука и укупне вредности набавки. Пореска обавеза се утврђује тако што порески обвезник од укупне вредности продатих производа одузима укупну вредност својих набавки и на тако добијени износ обрачунава порез. У вредност укупних набавки и продаја не укључује се порез на додату вредност. Пошто је метода компликована у случају постојања више

пореских стопа и због тешкоћа у документовању износа претходног пореза, ова метода је напуштена.

8.4.2.2.Индиректна метода утврђивања додате вредности

Индиректна метода утврђивања додате вредности доминира у свим савременим пореским системима(још се назива методом фактуре или пореског кредита). Усмерена је на утврђивање пореске обавезе, а не пореске основице, тј. додате вредности. Обвезник пореза на додату вредност дужан је да обрачуна порез на додату вредност на испоруке производа и услуга, а затим има право да од тог износа одбије порез на додату вредност који му је фактурисао претходни субјект у производно-прометном ланцу. Ова метода омогућава да се без компликованог административног процеса интегришу пореска ослобођења диференцијалне пореске стопе. Највећа је предност у сузбијању пореске евазије јер омогућава да сваки порески обвезник контролише оног претходног. Продавац је заинтересован да му добављач достави валидну фактуру јер у супротном неће бити у могућности да одбије претходни порез, а трагом издатих фактура пореске власти могу лако да спроведу контролу. Да би искористили право на порески одбитак, обвезници морају поседовати одговарајућу документацију, на основу које доказују износ плаћеног пореза при набавци.

8.4.3. **Основни облици пореза на додату вредност**

У зависности од тога како се третирају набавке сталних средстава, тј. улагања у набавку основних средстава разликују се производни, доходовни и потрошни облик пореза на додату вредност.

8.4.3.1. Производни облик ПДВ-а

Производни облик пореза на додату вредност назива се још и бруто порез на додату вредност јер не дозвољава одбитак ПДВ-а који је плаћен при набавци основних средстава. То значи да је инвестиција у основна средства два пута опорезована. Први пут се инвестиција опорезује када су стална средства набављена и други пут када се добра(услуге) која су уз помоћ њих произведена продају потрошачима. Овај облик пореза на додату вредност заправо набавку сталних средстава сматра крајњом потрошњом, и зато није стимулативан за пореске обвезнике, пошто не подстиче улагања у основна средства.

8.4.3.2.Доходовни облик ПДВ-а

Доходовни облик пореза на додату вредност не допушта да се у моменту набавке одбије цео износ инвестиције(куповине) у стална средства, већ једино дозвољава одбитак годишњег износа амортизације која се обрачунава на набављено средство. Ни овај облик у потпуности не

стимулише нове инвестиције, те се ни он не сусреће у пореским законодавствима.

8.4.3.3.Потрошни облик ПДВ-а

Потрошни облик ПДВ-а јесте преовлађујући у савременим државама и он као такав допушта да се све набавке које се користе у производњи, укључујући и набавке основних средстава, одбију приликом утврђивања додате вредности пореског обвезника. То значи да се пореском обвезнику допушта одбитак претходног пореза, односно пореза на додату вредност који је платио за набављене инпуте, укључујући и основна средства. Право одбитка се остварује на следећи начин: За добра и услуге које порески обвезник набавља ради даље продаје или производње, за износ пореза на додату вредност који је тада при набавци платио евидентираће као претходни порез. Ако је купац крајњи потрошач, он ће тај порез сносити, јер се не може декларисати као порески обвезник који има право на одбитак претходног пореза. Потрошни облик ПДВ-а је неутралан и отклања кумулативни ефекат пореског терета, а обрачунавање ПДВ-а се увек врши на основицу коју чини вредност добара и услуга без пореза на додату вредност.

8.4.4.**Основна начела опорезивања ПДВ-а**

Основна начела опорезивања ПДВ-ом обично су везана за питање пореског третмана производа и услуга које су предмет међународне размене и своде се на одређивање места опорезивања. У вези са тим разликују се начело порекла и начело одредишта као два основна начела опорезивања.

8.4.4.1. Начело порекла

Ово начело подразумева да се ПДВ обрачунава и наплаћује на сва добра која су произведена у земљи, као и услуге које су пружене у земљи, без обзира да ли се продају домаћим купцима или се извозе. Са друге стране, сва добра која се увозе и продају у земљи или троше, не подлежу опорезивању.

8.4.4.2. Начело одредишта

Ово начело подразумева да се добра опорезују на територији државе где се троше без обзира да ли су произведена у тој земљи или су увезена. Начело одредишта се често назива и начело места потрошње. У пореским системима већине земаља, укључујући и земље чланице европске уније, примењује се начело одредишта.

8.4.5.**Предности и недостатци пореза на додату вредност**

Као и други порески облици и порез на додату вредност има своје предности и недостатке које је потребно образложити.

8.4.5.1.Предности пореза на додату вредност

Предности које ПДВ пружа у односу на остале пореске облике опорезивања промета биле су одлучујући аргумент да га прихвате скоро све земље у опорезивању промета добара и услуга. Порезом на додату вредност омогућена је *јача заштита од пореске утаје*, пошто је порезом на додату вредност омогућена лакша контрола обвезника преко издатих фактура, јер да би сваки обвезник у производно-прометном циклусу умањио своју пореску обавезу, мора поседовати веродостојан рачунски и по форми исправан рачун. Обвезник је дужан да документује свој захтев за одбитком пореза плаћеног на набавке, чиме је лажирање фактура самњено јер је сваки обвезник заинтересован за веродостојне податке на основу којих ће умањити своју пореску обавезу. Код пореза на додату вредности затим постоји и *већа неутралност у трговачким трансакцијама*, јер се овим порезом врши мањи утицај на пословне одлуке произвођача. Наиме, ПДВ због своје компликованости у наплати и обрачуну увек има мали број пореских стопа, па опорезивање не може довести до тога да се произвођачи преусмере на производњу мање опорезованих производа, или оних који су изузети из опорезивања. Са друге стране, порески обвезник одбија од своје обавезе порез који плаћа на набављена добра и извршене услуге(то значи да плаћени порез на додату вредност не представља за њега трошак и не увећава цену његових производа и услуга.) Потребно је такође и напоменути да се опорезивањем само додате вредности у свакој фази производно-прометног циклуса *избегава кумулативни ефекат опорезивања*. Наиме, пореска основица наредног учесника производно-прометног циклуса у себи не садржи ПДВ који је обрачунао учесник претходне фазе, а порески обвезник у сваком обрачунском периоду умањује своју обавезу за износ пореског одбитка. Поред тога, уколико се примењује ПДВ по начелу одредишта, постоји *могућност подстицања извоза***,** јер су по овом начелу извозне активности ослобођене од пореских дажбина са правом на порески одбитак, те је пружена могућност да се домаћи производи учине конкурентнијим на иностраном тржишту. Потребно је такође истаћи да постоји *ногућност промовисања инвестиција* уколико се примењује порез на додату вредност потрошног типа, пошто се примењује порески одбитак(инвестиције су јефтиније са становишта инвеститора и ствара се привлачније окружење за улагање).

8.4.5.2. Недостаци пореза на додату вредност

Порез на додату вредност има и неколико израженијих недостатака. Пре свега постоји *повећано администрирање и трошкови наплате и плаћања* јер порески обвезници морају да воде посебне пореске евиденције како о својим продајама, тако и о својим набавкама. Обвезници, наиме морају регистровати и контролисати сву масу примљених и издатих фактура, поступак утврђивања пореске обавезе је такође релативно сложенији и тражи доста администрирања. Све то изазива повећане административне трошкове(трошкове наплате), као и трошкове плаћања(трошкове које има порески обвезник). Ипак се мора истаћи да примена информационих технологија и пораст електронске трговине све више умањује ове недостатке. Осим тога, порези на додату вредност могу имати *изражен инфлаторни притисак*, тако да само увођење ПДВ-а захтева опрез и ако тог опреза нема, инфлација је неминовна. Досадашња искуства у свету указују да је порез на додату вредност потребно уводити у околностима постојања стабилнијих цена, повећане тражње и добро обављених припрема потенцијалних пореских обвезника и пореске администрације. Као једна од такође битних недостатака ПДВ-а истиче се и *непримереност увођења на субцентралном нивоу*, пошто природа овог пореског облика захтева јединствено увођење и администрирање на највишем, централном нивоу власти. Потребно је да се на исти рачун врши уплата пореза и да се са тог рачуна врши и повраћај. Такав став потврђује искуство свих савезних држава које су га увеле(немачка, аустрија, канада, мексико), а једино је бразил покушао примену ПДВ-а на субцентралном нивоу али такав пројекат није успео. Увођење ПДВ-а на субцентралном нивоу претпостављало би контроле на границама територијалних јединица, отворило би се питање повраћаја плаћеног пореза приликом преласка производа из једне у другу територијалну јединицу итд. У питању би суштински био изузетно сложен систем рефакција између буџета субцентралних нивоа власти који се заснива на постојању одговарајуће клириншке установе у оквиру које би се реализовало пребијање и надокнађивање наплаћеног и враћеног ПДВ-а зу оквирима субцентралних нивоа власти. На крају је потребно истаћи и да порез на додату вредност има и *изражен регресиван карактер*. Овај порески облик је више регресиван у односу на порез на промет у малопродаји пошто не трпи велики број пореских стопа, нити широк круг пореских ослобођења. Из тог разлога није погодан за остваривање социјално-политичких циљева опорезивања, нити се њиме може остварити принцип праведности у опорезивању. Терет овог пореза сносе подједнако сви обвезници без обзира на њихову економску снагу. Одлука о висини, а посебно о броју пореских стопа у великој мери је у свакој земљи под утицајем социјалних, политичких али и економских чинилаца. Суштински регресиван ефекат јединствене стопе ПДВ-а огледа се у већем оптерећењу економски слабије стојећих слојева становништва,

чија примања су на нивоу егзистенцијалних. Међутим, и поред овог недостатка ПДВ-а, ипак су много јачи аргументи теоретске а посебно практичне природе који говоре у прилог јединственој стопи пореза на додату вредност, јер код постојања више пореских стопа прописи морају да буду много сложенији и обимнији, при чему се значајно повећавају трошкови администрирања и трошкови плаћања.

8.5.ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Порез на додату вредност у Републици Србији, почео је да се примењује од 01.01.2005.године, у то у оквиру концепта такозваног „ЕУ модела ПДВ_а“. Овај модел подразумева примену потрошног облика пореза на додату вредност, кредитну методу убирања пореза, начело одредишта, вишестопни систем опорезивања и ограничену примену посебних поступака опорезивања.

Потрошни облик пореза на додату вредност

У Републици Србији се примењује потрошни облик пореза на додату вредност, што значи да се ПДВ обрачунава у свим фазама производно-прометног циклуса. Као одбитна ставка дуговног ПДВ-а, признаје се износ пореза на додату вредност обрачунат у претходној фази за све набавке добара и услуга, укључујући и набавку опреме и објеката(набавку капиталних добара).

Кредитна метода убирања пореза

По кредитној методи убирања пореза, стварна пореска обавеза за сваког пореског обвезника јесте разлика између дуговног ПДВ-а и претходног пореза који је порески обвезник на основу улазних рачуна има право да одбије. Суштински, основни документ на основу кога се може утврдити пореза на додату вредност на улазу и излазу, односно техничко средство за спровођење система ПДВ-а је рачун.

Начело одредишта

Начело одредишта подразумева да се ПДВ обрачунава према одредишту, односно према месту где је извршен промет. Врши се дакле опорезивање промета производа и услуга према месту потрошње, што значи да је извоз ослобођен плаћања пореза, а увоз се опорезује.

Вишестопни систем опорезивања

Вишестопни систем опорезивања порезом на додату вредност значи да се примењује више пореских стопа ПДВ-а у неком пореском систему. У нашој земљи се примењују две пореске стопе и то општа од 18% и посебна од 8%. Поред ових стопа, у Републици Србији постоји и тзв. нулта стопа у виду пореског ослобођења за промет одређених добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза и без права одбитка претходног пореза.

Ограничена примена посебних поступака опорезивања

Ограничена примена посебних поступака опорезивања примењује се у случају опорезивања одређених категорија пореских обвезника. У Републици Србији, реч је пре свега о малим пореским обвезницима, пољопривредницима, туристичким организацијама, продајама половних добара, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета.

Неутралност ПДВ-а

Порез на додату вредност је неутралан за пореског обвезника јер се порез садржан у примљеним рачунима за испоручене производе и услуге одбија од пореске обавезе. У суштини, на тај начин ПДВ не представља трошак за пореског обвезника, јер њега у потпуности сносе крајњи потрошачи.

8.5.1.**Предмет опорезивања**

Предмет опорезивања порезом на додату вредност у нашој земљи јесте испорука добара и пружање услуга које порески обвезник у оквиру обављања делатности, изврши у Републици Србији уз накнаду. Да би нека испорука добара била предмет опорезивања, потребно је да буду испуњени одређени општи али и посебни услови, уз поштовање начела јединствености услуге и и искључивање из опорезивања испорука добара и испорука које се не сматрају прометом.

8.5.1.1.Општи услови за опорезивање

Да би нека *испорука добара* била предмет опорезивања, потребно је да буду испуњени следећи општи услови:

а)да је извршен промет или испорука добара или услуга

б)да је испоруку извршио обвезник ПДВ-а

г)да је промет извршен у Републици Србији

д)да је промет извршен уз накнаду

ђ)да је промет извршен у оквиру обављања делатности

Потребно је такође истаћи да се прометом добара сматра и увоз добара у Републику Србију, као и пренос права располагања на телесним стварима, али и на неким нематеријалним попут испоруке воде, струке, гаса и топлотне енергије. Са друге стране *промет услуга* представљају све радње у оквиру обављања делатности које нису промет добара(нпр. пренос и уступање ауторских права, патената и сл., размена добара и услуга, продаја јела и пића на лицу места за конзумацију, први пренос власничког удела на непокретностима итд.). Додатно, прометом услуга сматра се и свако нечињење и трпљење(нпро. дозвола за одлагање смећа, дозвола за паркинг итд.)

8.5.1.2.Посебни услови за опорезивање

Поред општих, наш закон прописује и неке посебне случајеве који се такође сматрају прометом добара, и то су најчешће испоруке следећих добара без накнаде:

а)исказани расход(кало, растур, лом) изнад норматива
б)узимање добара који су део пословне имовине за личне потребе оснивача, запослених и других лица
в)размена добара за друга добра или услуге
г)испорука добара произведених и састављених по налогу наручиоца
д)пренос права располагања по основу прописа државних органа(експропријација)
ђ)продаја добара по основу уговора о лизингу
е)испорука добара по основу уговора о комисионој и консигнационој продаји.

8.5.1.3.Начело јединствености услуге

Приликом опорезивања промета поштује се и начело јединствености услуге. Начело јединствености услуге значи да уколико се уз испоруку добара врши и споредна испорука добара или услуга, сматра се да је извршена само једна испорука добара(нпр. предузеће испоручи опрему и изврши утовар, претовар и превоз опреме). Уколико се међутим, врше две испоруке од којих је једна опорезива, а друга ослобођена плаћања пореза на додату вредност, споредна испорука увек има исти третман као и главна испорука, независно од њеног пореског третмана.

8.5.1.4.Испоруке добара и услуга које се не сматрају прометом

У Републици Србији, испоруке добара и услуга које се са становишта пореза на додату вредност не сматрају прометом, наведене су набрајањем и у њих се укључују:
а)пренос имовине спајањем, припајањем и поделом
б)пренос права својине на половном моторном и пловном објекту ако преносилац права није у систему ПДВ-а
в)бесплатно давање пословних узорака у уобичајеним количинима
г)давање поклона мање вредности различитим лицима

8.5.2.**Порески субјекти пореза на додату вредност**

Поред Републике Србије као повериоца пореза на додату вредност у нашој земљи, Закон о порезу на додату вредност познаје категорије пореског обвезника и пореског дужника.

8.5.2.1.Порески обвезник

Порески обвезник пореза на додату вредност у Републици Србији је лице које самостално обавља промет добара и услуга или увози добра, у оквиру обављања делатности. Под делатношћу се подразумева трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања. Поред ове основне

одреднице, обвезник пореза на додату вредност у нашој земљи је и лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара, пружање услуга, као и лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица. У Републици Србији, порески обвезник је одређен према начелу једног јединственог пореског обвезника, што значи да је порески обвезник један субјект, без обзира да ли врше промет у оквиру своје основне, споредне или помоћне делатности. Сходно томе, није битна ни чињеница за утврђивање пореског обвезника да ли порески обвезник обавља делатност у оквиру своје основне, споредне или помоћне делатности, као и да ли порески обвезник обавља делатност у оквиру посебних организационих делова, погона, филијала и сл.
Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом у циљу обављања послова државне управе, нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе.

8.5.2.2.Порески дужник
Порески дужник пореза на додату вредност у Републици Србији, поред пореског обвезника јесте и:
а)порески пуномоћник кога одреди страно лице које у Републици нема седиште ни сталну пословну јединицу, а које обавља промет добара и услуга у Републици, као и прималац добара и услуга, ако страно лице не одреди пореског пуномоћника
б)лице које у рачуну или другом документу који служи као рачун искаже ПДВ, а у складу са овим законом није дужан да обрачуна и плаћа ПДВ
в)лице које увози добро
Ако је порески дужник истовремено и порески обвезник, дужан је да испуни обавезе које су овим законом прописане за обвезника, осим издавања рачуна.

8.5.3.**Пореска основица**

Пореска основица пореза на додату вредност код промета добара и услуга јесте износ накнаде(у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ. У пореску основицу пореза на додату вредност у Републици Србији урачунавају се акцизе, царина, друге увозне дажбине, остали јавни приходи осим ПДВ-а, као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.
Пореска основица ПДВ-а не садржи:
а) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара и услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга

б) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.
Ако накнада или део накнаде није изражен у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.

8.5.4.**Пореска стопа**

Пореска стопа пореза на додату вредност у Републици Србији може бити општа и посебна у зависности од врсте добара и услуга које се опорезују. *Општа стопа ПДВ-а* за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи 18% и наплаћује се на сваки промет добара и услуга изузев оних за које закон предвиђа примену посебне стопе. *Посебна стопа ПДВ-а* износи 8% и опорезује законом утврђену листу намирница(хлеб, млеко, брашно, шећер итд., лекова и медицинских средстава, уџбеника и публикацијапромет добара и услуга или увоз добара)

8.5.5.**Пореске олакшице**

Пореске олакшице пореза на додату вредност у Републици Србији омогућене су у виду пореских ослобођења за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, без права на одбитак претходног пореза као и у виду пореских ослобођења код увоза добара.

8.5.5.1.Пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза

Законом о порезу на додату вредност, у Републици Србији су предвиђена бројна пореска ослобођења[7], тј изузимања од плаћања одређених и специфичних промета добара и услуга, при чему се овај тип ослобођења обично одређује и подводи под опорезивање тзв, нултом стопом. У смислу тога, у нашој земљи извоз је опорезован нултом стопом с правом на одбитак, што је једна од већих предности, у односу на систем пореза на промет у малопродаји. Свако ко царинском декларацијом може да документује да је извезао неко добро има право на примену нулте стопе, односно ослобођења са правом на одбитак. У суштини, ПДВ приликом извоза добара и услуга се обрачунава по нултој стопи, а онда се од нуле одбија порез који је назначен у фактурама као плаћен кроз набавну цену, чиме се практично остварује потраживање за порез, тј. захтев за повраћај ПДВ-а.

8.5.5.2.Пореска ослобођења без права на одбитак претходног пореза

Законом о порезу на додату вредност, у Републици Србији су предвиђена и пореска ослобођења која подразумевају да се лица која набављају таква добра сматрају крајњим купцем, и немају право да одбију претходни порез садржан. Претходни порез код ових лица улази у набавну вредност

[7] За детаље видети члан 24. Закона о порезу на додату вредност

производа(представља трошак набавке) и утиче на повећање продајне цене.[8]

8.5.5.3.Пореска ослобођења код увоза добара

У нашој земљи порез на додату вредност се не плаћа на увоз добара чији је промет законом ослобођен плаћања овог пореза, као и на добра која су подвргнута појединим посебним царинским поступцима(оплемењивање, привремени извоз, транзит итд,).

8.5.6.**Утврђивање и наплата пореза**

Да би се на правилан начин могла утврдити и платити пореска обавеза пореза на додату вредност у Републици Србији, морају се разјаснити и разумети питања настанка пореске обавезе, места и времена промета, претходног и обрачунатог пореза, пореског периода, повраћаја и рефакције пореза, као и питања посебних режима опорезивања.

8.5.6.1. Настанак пореске обавезе

Са становишта пореза на додату вредност у нашој земљи, настанак пореске обавезе може се сагледати у односу на промет производа и у односу на промет услуга. *Пореска обавеза ПДВ-а код промета производа* настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи: а)пренос права располагања примаоцу; б)отпочињање превоза; в)преузимање добара; г)очитавање стања у циљу обрачуна потрошње; д)унос производа на царинско подручје. Са друге стране *пореска обавеза ПДВ-а код промета услуга* настаје:а)даном када је пружање услуге окончано; б)даном када је правни однос окончан, а реч је о временски ограниченој или неограниченој услузи; в)последњим даном периода за који се издаје рачун; г)даном када је окончано пружање делимичне услуге.

8.5.6.2. Место и време промета

По правилу, *местом промета производа*(местом настанка пореске обавезе) од којег нема изузетака, сматра се место у којем се добро налази у тренутку слања(превоза), испоруке(без превоза), уградње или пријема. *Место испоруке услуге* по правилу је место у којем испоручилац услуге обавља своју делатности, а ако се услуга обавља преко пословне јединице, местом услуге се сматра место пословне јединице. И на крају местом увоза добара, сматра се место у којем је увезено добро унето у царинско подручје Републике.

8.5.6.3. Претходни и обрачунати порез

Зарад правилног обрачунавања износа пореске обавезе потребно је разјаснити и питања претходног и обрачунатог ПДВ-а. *Претходни порез* или

[8] За детаље видети члан 25. Закона о порезу на додату вредност

порез обрачунат по улазним рачунима и царинским декларацијама о увозу добара и услуга јесте порез обрачунат у рачуну приликом куповине добара и услуга од стране повериоца или царине. Дакле, када се купују добра или услуге од лица које је у систему ПДВ-а, поверилац у рачуну зарачунава порез на те услуге и та добра, независно од тога да ли се добра или услуге набављају ради даље продаје, за потребе репродукције или крајње потрошње. Насупрот претходном налази се *обрачунати порез* (порез по излазним рачунима) за продата добра и извршене услуге. Продавац роба, производа и услуга, у рачунима које издаје купцима посебно исказује обрачунати порез који се од купца и наплаћује, али се не сматра оствареним приходом, већ се исказује као обрачуната обавеза пореза на додату вредност. *Разлика између обрачунатог и претходног пореза* представља износ који је порески обвезник дужан да уплати у року од 10 дана по истеку пореског периода. Дакле, умањење пореске обавезе за порез обрачунат приликом набавке добара и услуга омогућава обвезнику пореза на додату вредност да плати ПДВ само на вредност коју је додао у тој фази промета. Међутим да би обвезник ПДВ-а у нашој земљи остварио *право на одбитак претходног пореза* неопходно је да буду испуњени следећи услови:

а)да су добра набављена у нашој земљи или из увоза

б)да су добра набављена од обвезника који је у систему ПДВ-а

в)да је ПДВ посебно исказан у рачуну

г)да се набављена добра користе за пословне сврхе, тј, за обављање делатности

За право на одбитак претходног пореза није битно да ли је обрачунати порез који је исказан у рачуну добављача плаћен, већ се обрачунати ПДВ при набавци добара и услуга признаје као порески одбитак у истом обрачунском периоду у коме је извршен и промет добара и услуга и примљен рачун. У том смислу изузетак постоји у случају увоза добара где порез који је обрачунат од стране царинског органа мора бити и плаћен да би се могао одбити од пореза који се дугује. *Немогућност одбијања претходног пореза***,** тј. не постојање права обвезника на одбитак претходног пореза постоји у околностима:

а)набавке, производње и увоза путничких аутомобила и осталих путничких моторних возила, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, као и изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга које су повезане са коришћењем превозних средстава

б)издатака за репрезентацију обвезника

в)издатака за смештај у хотелима и сличним објектима и издатака за исхрану и превоз лица

г)набавке или увоза тепиха, електричних апарата за домаћинство, тв и радио пријемнике, уметничких дела и других украсних предмета за опремање административних просторија

Напослетку, у околностима када порески обвезник у једном пореском периоду изврши промет добара са правом и без права на одбитак претходног пореза, тада он нема право на одбитак целокупног пореза, већ само има *право на одбитак сразмерног дела претходног пореза***.**

8.5.6.4. Порески период

Порески период представља период за који порески обвезник пореза на додату вредност обрачунава ПДВ, сачињава и предаје пореску пријаву и плаћа обавезу пореза на додату вредност. Порески период пореза на додату вредност у Републици Србији може бити календарски месец и календарско тромесечје. *Календарски месец* је период за обрачунавање и подношење пореске пријаве од стране пореског обезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 20.000.000 динара, или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 20.000.000 динара. *Календарско тромесечје* је порески период за обрачунавање и подношење пореске пријаве за плаћање пореза на додату вредност од стране обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет мањи од 20.000.000 динара, или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет мањи од 20.000.000 динара. Порески обвезник је дужан да за сваки порески период плати ПДВ једнак позитивној разлици између укупног износа обрачунатог пореза и износа претходног пореза у року за подношење пореске пријаве. Обвезник пореза на додату вредност подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на обрасцу ПП ПДВ у року од 10 дана по истеку пореског периода, при чему обвезник подноси пореску пријаву независно од тога да ли у пореском периоду има обавезу плаћања ПДВ-а.

8.5.6.5. Повраћај и рефакција пореза

Као што је и наведено, уколико је износ обрачунатог већи од износа претходног пореза на додату вредност, онда таква разлика представља пореску обавезу за одређени порески период. Међутим, уколико се у пореском периоду искаже негативна разлика, настала због чињенице да је износ обрачунатог мањи од износа претходног пореза, порески обвезник може захтевати *повраћај ПДВ-а* или користити право на *порески кредит***.** Повраћај разлике пореза, ако су за то испуњени услови, врши се најкасније у року од 45 дана, по истеку периода за предају пореске пријаве.[9] У околностима када се из техничких разлога наведене пореске олакшице не не могу одобрити тада порески обвезници од државе могу захтевати *рефакцију пореза*, и у том случају обвезници траже рефундацију уплаћеног

[9] За пореске обвезнике који претежно врше промет добара у иностранство, повраћај се врши у року од 15 дана

износа пореа. У Републици Србији, право на рефакцију имају страни обвезници, хуманитарне организације, традиционалне цркве и верске заједнице, дипломатска и конзуларна представништва, међународне организације и страни држављани. Страни држављани имају право на рефакцију ПДВ-а уколико је укупна вредност купљених добара са порезом на додату вредност већа од 10.000 динара.

8.5.6.6. Посебни поступци опорезивања

На активности у вези испорука добара и услуга на које се без већих проблема и обостраних штетних последица не може извршити опорезивање порезом на додату вредност, примењују се посебни поступци опорезивања. У Републици Србији посебни режими опорезивања користе се у односу на мале пореске обвезнице, пољопривреднике, туристичке агенције као и на промет половним добрима, уметничким делима, колекционарским добрима и антиквитетима. У нашој земљи, са становишта пореза на додату вредност, *мали порески обвезник* представља лице чији укупан промет добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности, у претходних 12 месеци није већи од 4.000.000 динара, односно при отпочињању делатности процени да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од 4.000.000. Мали порески обвезник не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга нити има право исказивања ПДВ-а у рачунима или другим документима. Такође, ова категорија обвезника нема право ни на одбитак претходног пореза, па није ни дужан да води евиденцију о порезу на додату вредност. Међутим, мали порески обвезник који је у претходних 12 месеци остварио или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 1.000.000 динара, може се на почетку календарске године определити за обавезу плаћања ПДВ-а, подношењем евиденционе пријаве прописане у складу са законом, и то надлежном пореском органу, најкасније до 15. јануара текуће године. У том случају мали порески обвезник има обавезу плаћања пореза на додату вредност најмање две календарске године, а након тога мали порески обвезник може да поднесе захтев за престанак обавезе плаћања ПДВ-а надлежном пореском органу најкасније до 15. јануара текуће године. Посебан режим опорезивања допуштен је и *пољопривредним произвођачима* који су обвезници пореза на доходак грађана. Наиме, обвезници пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода, имају право на надокнаду по основу пореза на додату вредност, под одређеним условима. У суштини, пољопривредници који изврше промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга другим обвезницима имају право да им се призна ПДВ надокнада. Признавање надокнаде врши се тако што обвезник који прими добра или услуге од пољопривредног произвођача има обавезу да на вредност примљених добара и услуга обрачуна ПДВ надокнаду у износу

од 5%, али и могућност да на крају ту надокнаду одбије тј, рачуна као претходни порез, и то само под условом да је ПДВ надокнада и вредност примљених добара и услуга исплаћена пољопривреднику. Међутим, пољопривредник ипак може да се на почетку календарске године определи за обавезу плаћања пореза на додату вредност подношењем евиденционе пријаве и то надлежном пореском органу најкасније до 15. јануара текуће године, под условом да је у претходних 12 месеци остварио укупан промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга у износу већем од 1.000.000 динара. У том случају пољопривредних има обавезу плаћања пореза на додату вредност најмање две календарске године. Посебни режим опорезивања примењујуе се и у односу на *туристичке агенције*, као и на *промет половних добара*, *уметничких дела*, *колекционарских добара и антиквитета*. Генерално, пореска основица у овом случају се одређује или у висини разлике између продајне и набавне цене или у висини накнаде која је добијена или која треба да се добије продајом наведених добара.

9.ПОЈЕДИНАЧНИ ПОРЕЗИ НА ПОТРОШЊУ

Појединачни или посебни порези на потрошњу јесу порези којима се врши опорезивање промета само појединачних, тачно одређених производа или услуга. Под појмом појединачних(посебних)пореза на промет, како у теорији тако и у пракси, подводе се акцизе(трошарине), али и добит фискалних монопола и још неки други специфични порези.

9.1.АКЦИЗЕ

За разлику од пореза на промет, који се јавља као општи потрошни порез, акцизе представљају специјалне потрошне порезе. Њихово место у опорезивању потрошње се разликује од земље до земље. Многе земље у свету(претежно у Африци и Азији)акцизе су задржале чак и као једине порезе на потрошњу, јер је механизам њиховог убирања, једноставан и држави обезбеђује сигурне и стабилне приходе. У већини других земаља, акцизе се јављају поред пореза на промет, па је потрошња одређених производа двоструко опорезована, једном акцизама, и други пут порезом на промет.

9.1.1.Појам и карактеристике акциза

Због оваквог пореског третмана потрошње, порезом на промет опорезује се потрошња свих производа(осим оних који су изузети), а акцизама се додатно опорезује потрошња само једног, релативно малог броја тачно одређених производа. Из тог разлога акцизама је потребно обратити посебну пажњу, а пре свега одредити њихов појам и основне карактеристике.

9.1.1.1. Појам акциза

Акцизе се могу дефинисати као облик појединачних пореза на потрошњу којима се опорезује потрошња или употреба само појединачних, тачно одређених производа. У разлитичим земљама број и карактеристика производа који се опорезују акцизама је различит, али се у последње време запажа тенденција свођења опорезованих производа на одређене, карактеристичне. Акцизама се пре свега опорезују производи масовне потрошње који се не могу супституисати, или је њихова супституција тешко изводљива(со, шећер, кафа, дуванске прерађевине, нафтни деривати и сл.). Основни циљ увођења акциза је, дакле фискалне природе и он је задржан до данас.

9.1.1.2.Карактеристике акциза

За акцизе се не може утврдити заједнички принцип, односно јединствени основ њиховог постојања. Тако се овим порезом оптерећује потрошња једног броја прехрамбених производа свакодневне неопходне потрошње(али не свих) чиме се обезбеђује њихова издашност, тј, постизање основног фискалног циља. С друге стране, акцизама се опорезују и неки

производи луксузне потрошње, што може да буде подстакнуто социјалним ефектима опорезивања. Акцизама се надаље, опорезују и неки производи који су штетни за здравље, односно који угрожавају човекову околину. Има међутим и производа који су оптерећени акцизама, а не могу се сврстати ни у једну од поменутих група. Одсуство јединственог основа и различитост опорезивања акцизама се делимично може објаснити историјским разлозима(спорадично увођење акциза од случаја до случаја), али се данас процењује да је оваква недоследност у опорезивању пре свега у недоследности законодавца. На крају, за акцизе је карактеристично да се пореска обавеза одређује у фиксном износу за категорију производа по јединици мере(комад, тежина, запремина и др.) Утврђивање пореског оптерећења код акциза преко ***ad valorem*** стопа јавило се тек у новије време и то као изузетак, али се и тада одређује у односу на малопродајну цену производа.

9.1.2.**Врсте акциза и разлози за њихово увођење**

9.1.2.1.Врсте акциза

У финансијској теорији и пракси сусрећу се две врсте акциза и то специфичне и ad valorem (по вредности). *Специфичне акцизе* представљају врсту селективног пореза који се утврђује као фиксни износ за одређену врсту производа и то по јединици мере. *Ад валорем* акцизе су селективни порези на промет код којих се износ акцизе утврђује применом пропорционалне стопе на пореску основицу коју чини малопродајна цена.

9.1.2.2.Разлози за увођење акциза

Уз основни, фискални разлог, као најчешћи разлози се јављају дестимулација потрошње одређених производа(нпр. дуванске прерађевине, алкохол), покривање јавних трошкова изазваних потрошњом одређених производа, као и одговарајућа прерасподела дохотка(код опорезивања луксузних производа). Понекад се разлози увођења акциза налазе и у подручју економске политике(нпр.утицање на потрошњу тачно одређених енергената), мада акцизе због својих карактеристика нису погодан инструмент за вођење економске политике. Ипак акцизе могу утицати на конкурентност производа на тржишту, посебно ако се производи оптерећени акцизама могу заменити потрошњом других производа опорезованих само порезом на промет.

9.1.3.**Предности и мане акциза**

Акцизе су за пореске власти један од најомиљенијих пореза. Оне се лако и ефикасно убирају, систем обрачуна и наплате је једноставан, а пошто се опорезовани производи технички тачно одређују, нема спорова о границама пореског обувахта. Пореска евазија је код акциза мала, а контрола обрачуна и наплате лака и једноставна. Ипак, колико год да су

омиљене код пореских власти, акцизе нису омиљене код обвезника и дестинатара. Због акциза су јефтинији производи сразмерно више порески оптерећени од производа исте врсте с вишим ценама.Како јефтиније производе користе шире категорије потрошача са слабијом пореском снагом, то они носе и сразмерно већи терет опорезивања. Акцизе нису омиљене ни код предузећа, не само због могућности утицаја на конкурентност њихових производа на тржишту, већ и због чињенице да преко њих привреда „кредитира“ фискус, пошто се акциза плаћа већ у тренутку када произвођач пусти производ у промет, па „кредитирање“ траје све док се производ не прода, крајњем потрошачу.

9.2.АКЦИЗЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Акцизе као облик опорезовања потрошње у Републици Србији, уређене су Законом о акцизама који је уведен још 2001 године, и који је током година до данашњег дана претрпео доста измена.

9.2.1. Елементи акцизе

9.2.1.1.Порески обвезник акцизе

Порески обвезник акцизе је првенствено лице које произведе и стави у промет, или увезе производе на које се плаћа акциза, значи произвођач, односно увозник. Међутим, ако правно лице или предузетник прибави непосредно од физичког лица-произвођача алкохолних пића, обвезник акцизе је то правно лице, односно предузетник.

9.2.1.2. Предмет опорезивања

У закону о акцизама, предвиђен је релативно узан обухват производа који се опорезују акцизама, у поређењу с неким другим земљама. Акцизом се опорезују: 1)деривати нафте; 2)дуванске прерађевине; 3)алкохолна пића: 4)кафа(сирова, пржена, млевена и екстракт кафе).

9.2.1.3.Пореска основица

Пореска основица за обрачун акцизе чини јединица мере(литар, килограм, комад, паклица, хектолитарски степен и друго), осим за кафу где основицу чини вредност производа утврђена по царинским прописима, увећана за вредност увозних дажбина и где је пореска стопа ad valorem. Исти је случај и са акцизом на цигаре, цигарилосе, резани дуван за пушење, дуван за лулу и бурмут. На цигарете се упоредо са специфичном, плаћа и ad valorem акциза, чија је основица малопродајна цена коју утврђује произвођач односно увозник цигарета.

9.2.1.4.Пореска стопа

Износи и стопа акцизе одређују се на два начина. Висина акцизе је утврђена у апсолутном износу(у динарима) за све производе код којих се

као основица јавља јединица мере. Код производа код којих се основица утврђује према цени производа износ акцизе се утврђује применом стопа израженим у процентима на пореску основицу(пропорционалне пореске стопе). Динарски износи акциза по јединици мере индексирају се годишње стопом раста цена на мало у календарској години која претходи години за коју се усклађивање врши. Пред овог аутоматског усклађивања специфичних акциза, Влади је дато овлашћење да може, у случају повећања произвођачких цена деривата нафте на светском тржишту или привремено смањити или увећати износе акциза.

9.2.1.5.Пореска ослобођења

Акциза се не плаћа на производе које извози произвођач, производе које набављају, под условима реципроцитета, дипломатска и конзуларна представништва, одређене производе који се користе у медицинске сврхе и производе које увозе међународне хуманитарне организације, или их добијају без накнаде(деривати нафте, кафа). Уколико се производ на који се плаћа акциза користи као репродукциони материјал, стиче се право на умањење обрачунате акцизе(избегавање кумулирања акцизе). Обвезник који је платио акцизу а није био дужан да је плати има право на повраћај. Такође, уколико лице које није произвођач извози производ на који је плаћена акциза има право на рефакцију плаћене акцизе.

9.2.1.6.Утврђивање и наплата акциза

Обвезник акцизе (произвођач, односно увозник), дужан је да при производњи цигарета и алкохолних пића, осим пива, контролном акцизном маркицом посебно обележи сваки од тих производа. Акцизне маркице штампа и издаје Народна банка Србије и о њима води евиденцију. Акциза се обрачунава и плаћа два пута месечно, а осим тога сачињавају се тромесечни и годишњи обрачуни акциза.

10. **ЦАРИНЕ**

10.1.**Појам и карактеристике царина**

Царине представљају облик посредних дажбина и најзначајнији инструмент заштитне политике коју држава наплаћује приликом преласка робе преко државне, односно царинске границе. Царине су приход буџета највишег нивоа власти(централног, односно федералног), при чему је историјски посматрано, њихов билансни значај био различит. Значај царина с фискалног становишта нарочито је био изражен у старом и средњем веку, а данас оне више служе економско-политичким него чисто фискалним циљевиа. Из тог разлога, царине се често изучавају и ван науке о порезима и јавним финансијама, а у склопу политичке економије, спољнотрговинске и девизне политике. Као инструмент спољнотрговинске

политике, царине могу да делују на формирање и мењање односа трошкова и цена на домаћем тржишту, а преко цена и на увоз и извоз, равнотежу трговинског и платног биланса, убрзање или успоравање развоја одређене гране или привреде у целини, запосленост, тражњу и потрошњу и сл.

10.2. **Циљеви царина**

Циљеви због којих се уводе царине могу бити фискални, економски и социјални. *Фискални циљеви царина* јесу усмерени на прикупљање одговарајућих финансијских средстава док *економски циљеви* подразумевају заштиту домаће привреде или само одређене гране од спољње конкуренције, кроз повећање цена увозној роби, подстицању развоја одређене гране. На послетку *социјални циљеви* царина усмерени су на снижење цена одређених производа који су од интереса за животни стандард одређених социјалних група, кроз снижавање њихових цена.

10.3. **Врсте царина**

У финансијској литератури и пракси постоји више критеријума за поделу царина и они се углавном могу поделити на:1)царине према кретању робе; 2)царине према начину обрачунавања; 3)царине према начину увођења; 4)царине према висини оптерећења из одређене дестинације и 5)царине према основној економској функцији

10.3.1. **Царине према правцу кретања робе**

Царине према правцу кретања робе могу бити увозне, извозне и транзитне. *Увозне царине* су царине које се наплаћују приликом увоза робе на царинско подручје. Увозне царине данас примењују све земље, како развијене тако и оне у развоју, а служе за ограничавање увоза, заштиту домаће привреде и остваривање фискалних прихода. Царински систем Србије познаје само увозне царине. *Извозне царине* се наплаћују код извоза робе на иностранo царинско подручје и врло ретко се примењују. И на крају *транзитне* царине или превозне царине се наплаћују на робу која се превози или провози из једне у другу земљу преко националног царинског подручја. Ове царине се данас не примењују али су раније примењиване.

10.3.2.**Царине према начину утврђивања царинске основице**

Према начину утврђивања царинске основице царине се могу разврстати на специфичне, вредносне и мешовите. *Специфичне царине* се обрачунавају према врсти и количини робе, а царинска стопа је одређена према мерним јединицама(метар, литар, килограм и слично). Данас се релативно ретко примењују. *Вредносне или* ***ad valorem,*** царине се обрачунавају на бази царинских стопа које су изражене у проценту од вредности робе. Ово је данас основни облик обрачунавања царина. Тешкоће које се појављују код

ових царина изражавају се у смислу реалне процене вредности увезене робе. У царинском систему Србије царине се одређују у проценту од вредности робе, мада опстају и специфичне царине. Вредност која служи као основица за обрачун и плаћање царине је фактурисана вредност робе која се увози. *Мешовите царине* представљају комбинацију вредносне и специфичне царине. На пример, одреди се царина на увезену робу по систему ***ad valorem*** , али се истовремено утврди и највиши и најнижи износ царине. Нису ретки случајеви да у царинским системима постоје мешовите царине, нарочито код производа чије се цене значајније мењају током године.

10.3.3.Царине према начину увођења

Царине према начину увођења могу бити аутономне или уговорне. *Аутономне царине* су оне које држава самостално уводи, без обзира на став других држава. У највећем броју случајева тарифу аутономних царин доноси надлежни државни орган самостално, својим законом. Држава може да их укида, мења, већ према својим интересима, не уважавајићи интересе и захтеве других држава. *Уговорне или конвенционалне царине* су резултат конвенције две или више земаља, и данас се царине доносе углавном на основу међународних уговора између више земаља.

10.3.4.Царине према пореклу робе

Царине према пореклу робе могу да буду јединствене, диференцијалне и преференцијалне. *Јединствене царине* примењују јединствену царинску тарифу, независно од тога из које се земље увози роба. *Диференцијалне царине* представљају посебан вид царине који се ретко примењује, обично у околностима вођења трговинског или царинског рата између појединих држава. Диференцијалном царином се значајније оптерећује увоз из одређене земље с којом је дошло до заоштравања трговинских, политичких и других односа, или се јавља као одговор на такве мере предузете од друге земље. *Преференцијалне царине* предсгављају тип царина које примењује одрђена држава у односима са једном или више других држава, признајући њеним производима повлашћен положај на свом тржишту. У том случају примењују се ниже царинске стопе од уобичајених, чиме се даје предност увозу из тих земаља, Посебан је случај када се овај облик комбинује с клаузулом највећег повлашћења, а то значи да ће се за земљу која ужива статус најповлашћеније нације систематски примењивати најнижа царинска тарифа.

10.3.5.Царине према основној економској функцији

Према основној економској функцији царине могу бити фискалне или заштитне тј. економске. *Фискалне царине* се уводе с циљем да се осигурају приходи за покриће државних потреба. Најчешће се уводе на луксузне производе, односно на производе чији су домаћи трошкови производње

несразмерно високи у односу на светско тржиште. Насупрот њима, *заштитне царине* представљају такав тип царина који држава уводи у циљу заштите домаће производње. Сврха ових царина је да се повећа цена увозних производа и тиме смањи њихова конкурентна способност на домаћем тржишту.

10.4. **Елементи царина**

Код царина као облика дажбина у употреби су поједини термини који нису карактеристични нити за порезе нити за друге облике јавних прихода. Као најзначајнији се могу навести: 1)царинска декларација; 2)царински орган; 3)царинска лежарина; 4)складишни депозит; 5)царинска складишта, 6)царинска слободна зона; 7)царинска дажбина и 8)царинска граница. *Царински обвезник*(дужник) је декларант, физички или правно лице које подноси декларацију у своје име или лице у чије се име подноси декларација за стављање робе у слободан промет или у поступак привременог увоза. *Царинска основица* је вредност увезене робе. То је трансакцијска вредност увезене робе, коју чини стварно плаћена цена или цена коју треба платити за робу која се продаје ради извоза, увећана за трошкове до износа које сноси купац. Изузетно, царинска основица може бити прописана и у јединици мере. *Царинска стопа* може бити ***ad valorem***, специфична или мешовита у зависности од царинске основице. *Царинска декларација* представља писмену исправу царинског обвезника у коју се уноси сви подаци неопходни за царињење робе(назив, вредност, количина робе и сл.). Саставља се на прописаном обрасцу, а истинитост података потврђује се потписом. *Царински орган* је посебан финансијски орган државне управе чија је надлежност да врши надзор над увозом, извозом и транзитом робе преко царинског подручја, те обављање царињења и девизне контроле на граници царинског подручја. *Царинска лежарина* представља накнаду која се плаћа за смештај робе у царинска складишта. *Сладишни депозит* представља депоновани новац путника код царинских органа при уласку или изласку из земље. *Царинска складишта* служе за смештај неоцарињене робе и под контролом су царинских органа. Роба се складишти без плаћања царине, а царини се када напушта складиште. *Царинска слободна зона* је део државне територије издвојен из њеног царинског подручја. Роба унесена у слободну зону(луку) не подлеже плаћању царине, већ тек када је роба напушта. *Царинска дажбина* представља збир свих давања којима је оптерећена роба при царињењу(царина, лежарина, царинске таксе и друге царинске дажбине). *Царинска граница* је подручје ограничено царинском цртом(линијом)које се, у принципу, поклапа с државном границом.

10.5. **Царински систем Србије**

Основа царинског система Републике Србије јесте Закон о царинској тарифи и Царински закон. У оквиру ова два законска акта налазе се и битни елементи царине и царинског система наше земље. *Царинска тарифа* представља систематизован списак робе с разних становишта и статус робе у увозу. Царинска тарифа одређује статус робе, односно групу робе у погледу плаћања одговарајућих стопа царина. Царинска тарифа Србије заснива се на међународном хармонизованом систему назива и шифарских ознака робе, као и на називима Царинске тарифе Европске уније. У царинској тарифи прописано је 15 различитих ***ad valorem*** стопа(у распону од 0% до 57,6%), али се најчешће срећу стопе у распону између 5% и 15%, а бројне су и робе подвргнуте по стопи од 1%. Ове се стопе примењују на робу пореклом из земаља на које се примењује клазула највећег повлашћења. *Царински закон* је основни нормативни акт царинског система земље. Њиме се уређују бројна питања од интереса за несметано функционисање царинског система као врло значајног дела привредног система. *Царинско подручје* обухвата територију на којој се примењује одређени царински систем. По правилу он се поклапа с државном границом, као што је случај у Србији. *Царинска роба* су све ствари које се у царинско подручје увозе, односно уносе или примају и које се из тог подручја извозе, односно износе или шаљу, или се преко тог подручја превозе, односно преносе. *Царински надзор* обухвата мере за спречавање неовлаштеног поступања с царинском робом и обезбеђење њене истоветности док се не спроведе царински поступак. Царински надзор обухвата нарочито:чување и преглед царинске робе;спровођење царинске робе, стављање царинских обележја, узимање узорака, проспеката, фотографија, или других података, који се обезбеђује истоветност робе; преглед пртљага путника и лични претрес путника и др. *Царински обвезник* је лице које уноси робу у царинско подручје, или износи робу из царинског подручја Србије, лице на које гласи превозна исправа и лице на које се преноси право из превозне исправе. *Царињење робе* обухвата пријем увозне царинске декларације; преглед робе и сврставање робе према Царинског тарифи и другим тарифама; утврђивање царинске основице, износа царине и других увозних дажбина које терете робу; наплата утврђених износа царине и других увозних дажбина. Царинским законом су прописане две *врсте олакшица:* изузимање и ослобођење од плаћања царина. Плаћању увозних дажбина не подлеже: 1)роба у транзиту, 2)извезена домаћа роба која се враћа у земљу(непродата или не одговара обавезама купца, 3)роба коју су домаћи држављани пријавили приликом изласка и слично(укупно око десетак случајева изузимања од царињења). Ослобађања од плаћања царина су нешто бројнија, по правилу су субјектне природе: 1)међународне хуманитарне организације; 2)дипломатска и конзуларна представништва, 3)предмети за личну употребу, 4)опрема по

основу страног улога, 5)рекламни материјал и узорци који се добијају бесплатно и слично. *Царинска основица* на коју се примењују стопе из Царинске тарифе је вредност увезене робе. Вредност робе је уговорена цена(трансакцијска вредност), укључујући све трошкове и издатке до наше границе(трошкови превоза, трошкови осигурања, провизије посредника, трошкови паковања и коришћења контејнера, трошкови утовара, истовара, претовара и др.) Царинска основица за робу која се извози је фактурна вредност робе франко граница Србија. Изузетно, царинска основица може бити прописана и у јединици мере. Поред царина, велики је број других инструмената царинске заштите као што су: дажбине за изравнање пореског оптерећења, посебне таксе, дажбине за царинско евидентирање, додатне царине, сезонске царинске стопе(прелевмани); преференцијалне царинске стопе; јединствена царинска стопа и др.

11.**ТАКСЕ**

Таксе су стари облик јавних прихода, познат још у робовласничким(у Риму, Атини и другим античким државицама) и феудалним државама. Тако су се у старим робовласничим државама наплаћивале судске таксе, таксе за употребу воде у привредне сврхе и слично. У то доба, таксе су, с доменским приходима, представљале један од главних јавних прихода. Међутим, савремене државе све више због изражене не издашности, напуштају таксе и замењују их порезима.

11.1.**Појам, и карактеристике такса**

Таксе представљају облик дажбина које држава и њени органи примају као противнакнаду од физичких или правних лица за учињене услуге својих органа и установа. Ова чињеница представља основну карактеристику такса која омогућује да се прецизно повуче линија разграничења између такса и других категорија дажбина. Потребно је напоменути да такса није цена за пружену услугу од стране државног органа, и висина таксе се не конституише према критеријуму вредности пружене услуге. Она представља само посебан облик учешћа корисника услуге у финансирању делатности државног органа који му пружа одређену услугу на његово тражење. Изузев наведене карактеристике такса, не треба из вида изгубити ни добровољност, као значајну карактеристику ове врсте дажбина. Насупрот порезу који представља обавезно давање, са елементима принуде у одређеним фазама, при плаћању таксе лице које је плаћа слободно доноси одлуку да ли ће се користити услугом и платити таксу или неће. Међутим, ако се услуга затражи, такса се мора платити у законском року, у противном следи принудна наплата таксе. Таксе су веома неиздашан јавни приход, билансно занемарљив, који уз то показује осетну нееластичност и смањену

могућност прилагођавања привредним осцилацијама. Као и порез, и таксе представљају давање у новцу. У великом броју случајева код такса се примењује читав низ техничких поступака који су слични онима који се примењују код пореза. Потребно је такође истаћи да такса представља новчани приход државе(буџета) и није ограничена само на резиденте земље у којој су таксе уведене, јер се при плаћању таксе примењује тзв. територијални принцип.

11.2.Утврђивање висине и наплата такса

У финансијској теорији и пракси утврђивање висине таксе представља посебан проблем. Постоји неколико принципа(начела) који треба да буду поштовани при увођењу такса. Наиме, таксена тарифа:1)треба да буде општа и да зависи једино од врсте и величине услуга, 2)не сме да буде компликована и да омогућује произвољно оцењивање органа и 3)треба да обухвати услугу органа у целини.

11.2.1.Утврђивање висине такса

Основно је да се код утврђивања висине таксе мора водити рачуна да она не буде преиска, чиме се може провоцирати повећана тражња за услугама, створити јавни расходи који се не могу покрити приходима од такси, већ се морају финансирати из других прихода, што није препоручљиво, нити прихватљиво. Такође, таксе не смеју да буду ни превисоке, јер ће се смањити тражња за појединачним услугама, чиме ће се изгубити део јавних прихода, а финансирање органа(суда, царине и слично), ће, опет пасти на терет општих јавних прихода. Пошто је такса плаћање за одређену услугу, њена висина не сме да пређе неки максимум који представља износ расхода учињен органу који врши одређену услугу. Суштински, висина таксене обавезе зависи од неколико елемената који се морају имати у виду.

а)висина таксе зависи од трошкова које државни органи чине када пружају услугу која је предмет плаћања таксе. Услуга има апстрактан карактер, па је тешко утврдити стварне трошкове приликом пружања услуге и плаћања таксе

б)висина таксе зависи од користи коју има обвезник таксе за учињену услугу. Уколико приликом вршења одређене услуге постоји искључива корист појединца, при утврђивању висине таксе треба водити рачуна да она буде приближна нивоу стварних трошкова за учињену услугу

в)висина таксе зависи и од тога да ли се услуга чини искључиво кориснику услуге, или је присутан и општи интерес за одређену услугу, односно радњу. Уколико је за извршење одређене услуге заинтересован не само појединац, већ и јавноправно тело, висина таксе треба да буде нижа од ефективних трошкова.

г)држава понекад утврђује висину таксе у смислу свог неповољног става према неком облику делатности, па је у том случају висина таксе изнад

стварних трошкова. Тако се таксе у судском спору одређују према вредности спора, према трајању, према броју аката и слично. Висина таксене обавезе у овом и сличним случајевима треба да онемогући претеран број коришћења таквих услуга и то је тзв. превентивно деловање таксе, најчешће у судским споровима.

11.2.2.**Наплата таксе**

Наплата таксе може се вршити на два начина и то директно и индиректно:

11.2.2.1. Директни начин наплате таксе

Директни начин наплате таксе постоји када се такса плаћа у готовом новцу, уз издавање одговарајуће признанице, односно када се наплата врши безготовинским путем, преко институција платног промета. Наплата таксе у готовом новцу је веома ретка и везана је углавном за појединачне случајеве(нпр, плаћање конзуларне таксе у иностранству). Плаћање у готовини се врши у случајевима када је, због утврђених вредности таксених марака, њиховог коришћење неподесно. Лоша страна директног начина плаћања у готовини које је иначе данас ретко, је у томе што постоји претерано администрирање при наплати.

11.2.2.2.Индиректан начин наплате таксе

Индиректан начин наплате таксе врши се путем таксених марки, или одређених таксених формулара. Овај метод је врло једноставан, прилично јефтин и стога се практикује у највећем броју случајева. Наплата у таксеним маркама може се вршити унапред или уназад. Плаћање таксене обавезе у таксеним маркама уназад је уобичајено код судских такса, а у свим осталим случајевима уобичајено је плаћање обавезе унапред.

11.3.**Класификације такса**

У финансијској литератури постоје бројне класификације такса. *Према нивоу власти који уводи таксу* односно коме припадају приходи од таксе, могу се разликовати централне и локалне таксе. *Према органима који обављају радње за које је прописана такса***,** односно према врсти органа који врши захтевану услугу, таксе се деле на: 1)административне таксе, које се наплаћују за рад државних органа и установа, и у које се могу обројати конзуларне, царинске, катастарске као и таксе за заштиту патената, узорака, модела и жигова 2)судске таксе, које се наплаћују за рад судова и 3)комуналне таксе. *Према начину плаћања таксе* постоје таксе које се плаћају на директан начин и оне које се наплаћују на индиректан начин. *Према времену плаћања* таксе се деле на оне које се плаћају унапред и оне које се плаћају уназад. *Према критеријуму немене наплаћених прихода*, таксе се деле на фискалне и чиновничке. Фискалне припадају буџету, док чиновничке остају потпуно или делимично службеницима јавног органа као награда за

рад на пружању услуге. Чиновничке таксе су углавном напуштене јер су могући извор корупције.

11.4.Таксена начела

Систем такса, као и систем пореза, мора да почива на поштовању одређених начела, односно принципа. Уобичајено је да се у оквиру таксених начела посебно истакну ниже наведена:

а)начело легалитета које захтева да се таксе могу уводити само на основу закона, или закону кореспондирајућих аката

б)начело општости које захтева да се таксе, као и порези и остали фискални јавни приходи, генерално одређују за све унапред, а не од случаја до случаја, односно различито према појединим лицима. Ово начело, међутим искључује на закону заснована ослобођења, јер ако су предвиђена онда она важе за све предмете и лица на која се односе.

в)начело једноставности таксене тарифе је техничке природе и подразумева да таксена тарифа буде једноставна, да се лако и тачно омогућује плаћање прописане таксе

г)начело некумулирања таксе подразумева да за исти спис или радњу није могуће, нити дозвољено, наплаћивати таксу кумулативно од стране више јавноправних лица

11.5. Елементи таксе

У систему такса посебно су у употреби следећи елементи: *Предмет таксе* подразумева радњу државног органа, или неку другу чињеницу за коју је законом или одлуком надлежног органа предвиђено и прописано плаћање таксе. *Таксени обвезник* је физичко или правно лице на чији се захтев обавља радња предвиђена у таксеној тарифи, односно због које се предузимају радње за чије је обављање прописана обавеза плаћања таксе. *Таксена основица* је вредност услуге која служи за обрачун таксе(на пример, вредност спора, вредност радног часа и слично).*Таксена стопа* је утврђени износ који таксени обвезник треба да плати на јединицу основице. Обично се одређује у фиксном износу, у проценту или паушално. *Таксена тарифа* је системски сређен попис радњи, опис коришћења одређеним правима, услугама, предметима и слично, за чије се извршење, односно коришћење наплаћује такса. *Таксена ослобођења* могу у принципу да буду лична или предметна. Лична ослобођења прописана су, по правилу, из социјални разлога(лош материјални положај таксеног обвезника).Предметна ослобођења од плаћања такса односе се на поједине радње, мере, коришћење одређених права и слично и не зависе од статуса лица које је покренуло одређену делатност државног органа, које се користи одрђеним услугама, правима итд. *Таксени систем* представља скуп свих таксених облика који су у употреби у одређеној земљи.

11.6.Систем такса у Србији

У садашњем систему јавних прихода постоје таксе које су уведене републичким, покрајинским, градским и општинским прописима.

11.6.1.Републичке таксе

Одговарајућим републичким законима прописане су републичке административне и судске таксе. *Административне таксе* прописане су Законом о републичким административним таксама, који одређује обавезу плаћања административне таксе за списе и радње у управним стварима код државних органа и организација, органа територијалне аутономије и локалне самоуправе у вршењу поверених послова и организација које врше јавна овлашћења. У питању су обавезе плаћања таксе за разне облике поднесака, решења, уверења, овера, преписа и превода. Таксеном тарифом је одређено да се таксе плаћају у распону који значајно варира. Висину таксе одређује орган надлежан за решавање у управној ствари у складу са законом, а пореска управа, на захтев органа, спроводи само поступак принудне наплате. *Судске таксе* су прописане Законом о судским таксама и оне се плаћају у поступцима пред судовима. У тарифи која је дата у прилогу овог закона прописано је да се ове таксе плаћају(41 тарифни разред од којих сваки садржи више позиција) са значајним распонима. Висина судских такса се одређује како *ад валорем* тако и у номиналним износима по врстама услуге које се пружају односно очекују. Ове таксе се плаћају или у судским таксеним маркама или у готовом новцу. Висину такса одређује суд у складу са законом, а принудни поступак, на захтев суда, спроводи пореска управа. Ове таксе су приход републичког буџета.

11.6.2.Покрајинске и општинске административне таксе

На основу измена и допуна Закона о јавним приходима и јавним расходима које су учињене почетком 2001 године, дата је могућност увођења покрајинских и општинских административних такса као локалних јавних прихода. Скупштина АП Војводине је донела Одлуку о административним таксама, као што је то урадила и свака општина, односно град. Ове таксе су приход буџета Покрајине, односно локалних буџета, њихову висину, на основу одлуке, одређује управни орган. Пореска управа се само на захтев органа укључује у поступак принудне наплате сходно одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Локалне административне таксе су предвиђене Законом о финансирању локалне самоуправе, као изворни приход јединица локалне самоуправе. Њихову висину утврђује скупштина јединице локалне самоуправе. Оне се плаћају у новцу и приход су буџета јединице локалне самоуправе.

11.6.3.Локалне комуналне таксе

На основу Закона о финансирању локалне самоуправе утврђене су врсте локалних комуналних такса и прописано је којим се актом скупштине општине уводе наведене таксе. Такође, Закон о финансирању локалне самоуправе је уредио и све основне елементе комуналних такса, чиме је скуштинама општина олакшао доношење одлуке. Тако је Законом о финансирању локалне самоуправе дата могућност скупштинама општина(градова) да могу да уведу комуналне таксе на:

1)коришћење простора на јавним површинама, или испред пословних просторија, у пословне сврхе, осим ради продаје штампе, књига и других публикација, производа старих и уметничких заната и домаће радиности;

2)држање средстава за игру(„забавне игре“)

3)приређивање музичког програма у угоститељским објектима

4)коришћење рекламних паноа

5)коришћење простора за паркирање друмских моторних и прикључних возила на уређеним и обележеним местима

6)коришћење слободних површина за кампове, постављање шатора или друге објекте привременог коришћења

7)коришћење обале у пословне и било које друге сврхе

8)истицање фирме на пословном простору

9)истицање и исписивање фирме ван пословног простора на објектима и просторима који припадају општини(коловози, тротоари, зелене површине, бандере и слично)

10)коришћење витрина ради излагања робе ван пословних просторија

11)држање и коришћење пловних постројења и пловних направа и других објеката на води, осим пристана који се користе у пограничном речном саобраћају

12)држање и коришћење чамаца и сплавова на води, осим чамаца које користе организације које одржавају и обележавају пловне путеве

13)држање ресторана и других угоститељских и забавних објеката на води

14)држање моторних друмских и прикључних возила, осим пољопривредних возила и машина

15)држање кућних и егзотичних животиња

16)заузеће јавне површине грађевинским материјалом.

Локалне комуналне таксе из тачке 1 до 17 и 16 утврђују се у дневном износу, а из тачке 8 до 15 утврђују се у годишњем износу. Општина може уводити локалне комуналне таксе у различитој висини, у зависности од врсте делатности, површине и техничко-употребних карактеристика, објекта и по деловима територије, односно у зонама у којима се налази објекти, предмети или врше услуге за које се плаћају таксе. Одлуком скупштине општине, којом се уводе локалне комуналне таксе, утврђују се висина, олакшице, рокови и начини плаћања локалне комуналне таксе. Одлукама

скупштина општина је различито одређен начин администрирања, контроле и наплате комуналних локалних такса. У неким случајевима одлуком је предвиђено да целокупан поступак од утврђивања до принудне наплате спроводи Пореска управа, а у неким да Пореска управа спроводи само принудну наплату, а по захтеву надлежног органа локалне самоуправе.

12. **НАКНАДЕ**

Накнаде су релативно и апсолутно новија врста јавних прихода и њихова је појава условљена потребом решавања одређених економских, урбаних, еколошких и других нефискалних циљева. Накнаде су дестинирани приходи, не потпадају по правилу непосредно под уређивање фискалног органа државе, плаћају их само одређене категорије обвезника и не морају да буду приход буџета. Из тог разлога, могу се сврстати и под један вид парафискалних јавних прихода.

12.1.**НАКНАДЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ**

У Републици Србији, накнаде се на основу Закона о јавним приходима и јавним расходима, могу уводити на два нивоа, као републичка и као локална накнада. Све накнаде су уведене одговарајућим републичким законима, с тим што је њихова употреба могућа и спроводи се одговарајућим локалним прописима, поготово ако наведене накнаде припадају локалним буџетима. У суштини, основни елементи локалних накнада, односно накнада које припадају локалним буџетима, уређују се законом, а разрађују, у границама законских овлашћења, одлукама општина, градова, односно града Београда. Закон о јавним приходима и јавним расходима је као јавне приходе, поред већ наведених(пореза, такса, доприноса и сл.) увео још и: 1)накнаде за коришћење добара од општег интереса и 2) остале накнаде у које се убрајају накнаде за коришћење рибарског подручја и накнаде за коришћење угља, воде нафте и гаса.

12.1.1. **Накнаде за коришћење добара од општег интереса**

Закон о јавним приходима и јавним расходима увео је следећих шест накнада за коришћење добара од општег интереса: 1)накнаде за коришћење вода; 2)накнаде за коришћење шума; 3)накнаде за коришћење путева; 4)накнаде за коришћење земљишта; 5)накнада за коришћење природног лековитог фактора; 6)накнаде за коришћење рудног блага

12.1.1.1.Накнаде за коришћење вода

Закон о водама је прописао да се уводе накнаде за коришћење и заштиту вода. Заправо реч је о следећим накнадама: а)накнада за коришћење вода(поршинских, подземних и минералних), б)накнада за заштиту вода, в)накнада за извађени материјал из водотока, г)накнада за наводњавање, д)накнада за одводњавање, ђ)накнада за коришћење водопривредних објеката и вршење других услуга. Висину прве три накнаде утврђује Влада својом годишњом уредбом. Јавно водопривредно предузеће које је организовано по територијалном принципу у виду центара надлежно је за обрачун и задужење обвезника, а пореска управа по захтеву спроводи

принудну наплату. Јавно водопривредно предузеће одређује висину последње три накнаде и оне су његов приход.

12.1.1.2.Накнаде за коришћење шума

Закон о шумама је прописао да се уводе следеће четири накнаде за коришћење шума и шумског земљишта и то: а)накнада за посечено дрво, а основица је тржишна вредност посеченог дрвета, б)накнада за коришћење шумског земљишта када се даје у закуп, а основица је износ плаћене закупнине, в)накнада за коришћење шума и шумског земљишта када се даје за испашу, а основица је износ наплаћене накнаде за испашу и г)накада за искрчену шуму, а основицу чини петострука вредност искрчене шуме. У Републици Србији, шуме су у мешовитом власништву, а нешто више од половине је у државном власништву. Државном шумом газдују јавна предузећа (Србија шуме, Војводина шуме), национални паркови и специјализоване фирме(Шумарски факултет, водопривредне и задружне организације и слично.) На напред наведене основице примењује се стопа у висини од 3%. Средства остварена од накнада за коришћење шума се евидентирају на посебном рачуну надлежног министарства. Поред накнада за шуме, законом је прописана обавеза издвајања средстава за репродукцију шума од стране корисника, тј. предузећа и других правних лица, у висини утврђеној законом.

12.1.1.3.Накнаде за коришћење путева

Законом о јавним путевима је прописано да се уводе накнаде за коришћење јавних путева на основу којег могу постојати бројне врсте ових накнада. Ипак међу најзначајније су накнаде за употребу јавног пута и накнаде за одржавање државног пута. Међу најзначајније *накнаде за употребу јавног пута* могу се убројати а)годишња накнада за моторна возила, тракторе и прикључна возила коју утврђује Влада, плаћа се приликом регистрације возила, а приход од њих припада буџетима општина; б)годишња накнада за возила на моторни погон која нису обухваћена претходном тачком, која се плаћа приликом регистрације, припада буџетима општина, а висина се утврђује одлуком надлежног органа општине, односно града. Осим накнада за употребу јавног пута, Законом о јавним путевима, уведене су и *накнаде за одржавање државног пута* од акциза на деривате нафте и течног нафтног гаса у висини од 20%. Ове накнаде се евидентирају на рачуну Трезора Републике Србије и преноси се на рачун Јавног предузећа која та средства користе за одржавање и заштиту државних путева.

12.1.1.4.Накнаде за коришћење земљишта

Законом о пољопривредном земљишту уведене су две накнаде и то накнада за промену намене коришћења обрадивог пољопривредног земљишта(обвезник ове накнаде је инвеститор) и накнада (закупнина) за

коришћење пољопривредног земљишта у државној својини(плаћа је корисник-закупац земљишта). *Накнада за промену намене коришћења обрадивог пољопривредног земљишта* плаћа се двојако: а)за промену намене на одређено време када се накнада плаћа годишње и износи најмање 10% од тржишне вредности обрадивог пољопривредног земљшита и б)за промену намене не неодређено време(трајно), када се накнада плаћа једнократно и износи најмање 50% тржишне вредности обрадивог пољопривредног земљишта на дан подношења захтева за промену намене. Ова накнада не може бити виша од 1.500 еура у динарској противвредности по једном хектару, осим на обрадивом пољопривредном земљишту прве и друге класе, и она је приход буџета Републике у износу од 60%, док 40% припада буџету јединице локалне самоуправе. Приходи од ових накнада се користе за остваривање годишњег програма заштете, коришћења и уређења пољопривредног земљишта. *Накнада **(**закупнина**)** за коришћење пољопривредног земљишта у државној својини* остварује се у виду закупа обрадивог пољопривредног земљишта које је у државној својини и које се може дати у закуп на период дужи од једне а краћи од 20 година. Давање у закуп се врши на основу јавног оглашавања, а почетна цена не може бити нижа од 70% тржишне цене закупа на подручју на којем се то земљиште налази. Приход од ове накнаде(закупа)припада у износу од 60% буџету Републике(на територији аутономне покрајине ова се средства дела између буџета Републике и буџета Аутономне покрајине у једнаким деловима) а у износу од 40% буџету јединице локалне самоуправе и користи се за остварење годишњег програма заштите, коришћења и уређење пољопривредног земљишта.

Потребно је истаћи да је осим наведене две накнаде уведена новчана казна за правно или физичко лице ако обрадиво пољопривредно земљиште редовно не обрађује, пољопривредно земљиште не користи по правилима кодекса добре пољопривредне праксе, као и у складу са пољопривредном основом јединице локалне самоуправе. Казне износе за правна лица од 20.000 до 200.000 динара, а за физичка лица и одговорна лица у правном лицу од 2.000 до 20.000 динара. Уколико је у питању предузетник, ова казна је у распону од 5.000 до 50.000 динара.

12.1.1.5.Накнаде за коришћење природног лековитог фактора

Закон о бањама одређује бању као подручје на којем постоји и користи се један или више природних лековитих фактора и које испуњава услове у погледу уређености и опремљености за његовог коришћење. Бања представља добро од општег интереса којим управља држава. Под природним лековитим фактором подразумевају се: термална и минерална вода, ваздух, гас и лековито блато чија су лековита својства научно испитана. Законом о бањама је такође установљена и накнада за коришћење природног лековитог фактора и ово је једина накнада коју

утврђује Народна скупштина. Предвиђено је да приход од ове накнаде припадне буџету општине, а њу плаћају корисници природног лековитог фактора који од општине добију право да користе природно лековити фактор. Неке општине су донеле одлуку о висини ове накнаде и она се наплаћаје.

12.1.1.6.Накнаде за коришћење рудног блага

Република Србија није донела одговарајући пропис о накнади за коришћење рудног блага, што иначе омогућује Закон о јавним приходима и јавним расходима. Међутим, у овој области постоји и у примени је Закон о рударству који је увео накнаду за коришћење минералних сировина чија висина зависи од врсте сировина које се експлоатишу. Средства остварена од накнаде за коришћење минералних сировина у висини од 50% су приход буџета Републике, а 50% су приход буџета јединиа локалне самоуправе. На територији аутономне покрајине 40% накнада припада буџету Републике Србије, 10% буџету аутономне покрајине, а 50% буџету јединице локалне самоуправе.

12.1.2.**Остале накнаде**

12.1.2.1.Накнаде за заштиту животне средине

Закон о заштити животне средине је прописао да за заштиту животне средине накнаде могу уводити Републике, аутономна покрајина и јединице локалне самоуправе. Овим законом је уведена накнада за коришћење природних вредности и накнада за загађивање животне средине. *Накнада за коришћење природних вредности* терети корисника за коришћење природних вредности и он сноси трошкове санације и рекултивације деградираног простора, у складу са посебним законом. Ова накнада припада буџету Републике у односу од 60% и буџету јединица локалне самоуправе у односу од 40%. *Накнада за загађивање животне средине* плаћа се од стране загађивача, а критеријуми на основу којих се ова накнада одређује су: а)врста, количина или особине еимисије из појединог извора, б)врста, количина или особине емисије произведеног или одложеног отпада и в)садржај материја штетних по животну средину у сривоини, полупроизводу и производу. Средства остварена наплатом ове накнаде у висини од 40%, приход су буџета Републике, а у висини од 60% су приход буџета јединице локалне самоуправе.

Законом о заштити животне средине, дато је право јединицама локалне самоуправе, да из оквира својих права и надлежности, пропишу накнаду за заштиту и унапређивање животне средине у складу са својим потребама и посебностима. Тако је на основу Закона о финансирању локалне самоуправе као њихов изворни приход уведена накнада за заштиту и

унапређивање животне средине. Она практично погађа власнике возила на моторних погон, односно правна и физичка лица која обављају послове превоза и транспорта нафте и нафтних деривата, као и сировина, производа и полупроизвода хемијских и других опасних материја из индустрије и за индустрију на њеној територији. Ове накнаде представљају својеврсне еколошке порезе.

12.1.2.2.Накнаде за коришћење градског грађевинског земљишта
Законом о планирању и изградњи прописане су две накнаде које се односе на одговарајуће категорије(грађевинског) земљишта и које су приход буџета јединица локалних самоуправа. *Накнада за уређивање грађевинског земљишта* код које је висина накнаде и динамика плаћања одређена уговором који закључују општина и инвеститор. *Накнада за коришћење грађевинског земљишта* код које се критеријуми, мерила, висина, као и начин и рокови плаћања утврђују одлукама органа локалних самоуправа.

12.1.2.3.Накнаде за коришћење рибарског подручја
Законом о рибарству регулисана је накнада која се плаћа за коришћење рибарског подручја од стране како правних тако и физичких лица. Висину накнаде одређује Влада Републике Србије и она је приход буџета Републике, с тим што се остварени приход накнадно уступа рибарским газдинствима задуженим за газдовање рибарским подручјима.

13. ДОПРИНОСИ

13.1.ПОЈАМ СОЦИЈАЛНЕ СИГУРНОСТИ

Појам социјалне сигурности представља најшири појам којим се обухвата и означава заштита коју друштво пружа својим члановима путем различитих мера јавног карактера. У литератури појам социјалне сигурности није тачно и прецизно одређен. Ипак у најширем смислу речи социјална сигурност се поистовећује са социјалним осигурањем, тј. са свим облицима социјалних трансфера становништву у облику пензијског и инвалидског осигурања, здравственог осигурања, као и осигурања за случај незапослености, као и разни облици новчаних давања социјално угроженим појединцима и породицама.

13.1.1.Појам и карактеристике социјалног осигурања

13.1.1.1. Појам социјалног осигурања
Социјално осигурање представља данас најзначајнији и најраспрострањенији облик пружања и обезбеђивања социјалне сигурности становништва. Оно може попримати разне форме и по правилу

је обавезно. Осим обавезног социјалног осигурања, у разним облицима могу постојати добровољно, односно допунско социјално осигурање. Социјално осигурање представља заштиту коју друштво пружа својим члановима кроз низ јавних мера(инструмената) како би их обезбедило од економских и социјалних потешкоћа насталих услед значајног смањења њихове економске снаге због болести, повреда на раду, незапослености, инвалидности, старости или смрти. Поред тога, социјално осигурање обезбеђује, једним својим делом и покриће трошкова лечења, као и посебну помоћ у случају дуже болести.

13.1.1.2. Карактеристике социјалног осигурања

Систем социјалног осигурања, упркос постојању мањих разлика у његовом садржају у појединим земљама, заснива се на неколико заједничких карактеристика као што су: 1)обавезност(обавеза учествовања); 2)висина накнаде и права на те накнаде у већој или мањој мери зависе од претходног доприноса корисника; 3)право на накнаду се остварује с настанком неког догађаја(незапосленост, болест, пензионисање, инвалидитет и слично) и 4)трансфери, односно накнаде по основу социјалног осигурања нису условљени имовинским стањем већ се остварују аутоматски, по настанку осигураног догађаја.

13.1.2.**Системи финансирања социјалног осигурања**

Настанак институција осигурања, па и социјалног, условљен је постојањем ризика, посебно оних који се односе на угрожавање стицања дохотка за животну егзистенцију(сопствену или чланова породице), као што су прерана смрт, инвалидност, болест, незапосленост и друго. Тржиште, упркос ставовима економије благостања, није у могућности да у овим случајевима реши проблем осигурања. Заправо, у економији благостања осигурање је један од изузетака, где не може да се ефикасно делује уз помоћ тржишта. Да би се отклонили недостаци тржишта у понуди одговарајућег осигурања нужни су укључивање и интервенција државе. Сами механизми прикупљања средстава и начини финансирања ових ризика могу имати различите облике. Најраспрострањенији је систем обавезног социјалног осигурања који се финансира из обавезних доприноса запослених и послодаваца, уз могућу додатну подршку државе из буџета, односно из дажбинских прихода. Обавезни доприноси се сливају у специјалне фондове из којих се финансирају социјални трансфери. По правилу, вишак средстава се инвестира с циљем да се обезбеде будући додатни приходи. Ипак, неке земље немају систем обавезног социјалног осигурања(Аустралија, Нови Зеланд), већ социјалну сигурност својих грађана остварују кроз различите видове социјалне помоћи која се финансира из буџетских средстава. Чак и у неким земљама које имају систем обавезног социјалног осигурања(Шведска), постоје посебни видови

социјалног осигурања који се финансирају из буџета. Ово се првенствено односи на лица која из било којег разлога не могу да уживају погодности које пружа систем социјалног осигурања, или су средства која по том основу остварују недовољна. Поред обавезног социјалног осигурања и инструмената социјалне помоћи и заштите, у многим земљама постоји посебан систем додатног и добровољног социјалног осигурања. Овај се систем заснива на појединачним уговорима о осигурању од неких социјалних ризика које осигураних закључује са одговарајућим носиоцима социјалног осигурања. За разлику од система обавезног социјалног осигурања, систем добровољног осигурања је приватно правног карактера, остварује се без употребе јавних овлашћења и регулише се искључиво нормама уговорног права.

13.2.ДОПРИНОСИ КАО ИНСТРУМЕТ ЗА ФИНАНСИРАЊЕ СОЦИЈАЛНЕ СИГУРНОСТИ

13.2.1.Појам и карактеристике доприноса

Доприноси су уз порезе и таксе, важан дажбински облик и инструмент јавних прихода којима се прикупљају средства за подмиривање јавних потреба. Они су посебна врста јавних прихода која се на основу уведене обавезе убирају од физичких и правних лица. Билансно су издашни, предвидиви и редовни у приходовању. У погледу дефинисања доприноса као инструмента којим се обезбеђују средства за финансирање накнада из социјалног осигурања, не постоји јединственост гледања ни у грађанској, нити у домаћој финансијској теорији и пракси. Према већем броју финансијских теоретичара, доприноси као дажбински облик имају одређене карактеристике:

а)јавни су приход који представља давања у која је укључен елеменат противнакнаде

б)не плаћају га сва слица, као што је случају код пореза, већ само она која ће имати неку корист(накнаду) од тако прикупљених јавних средстава

в)представљају принудно плаћање, односно обавезну накнаду појединаца или групе појединаца за учињене услуге или радове, или давања која се у потпуности или делимично финансирају доприносима

г)прикупљена средства су строго наменска, те не пролазе кроз буџет и буџетску процедуру

д)намена доприноса је унапред утврђена јер је реч о дестинираним(наменским) приходима

ђ)обавеза плаћања се односи на одређени круг корисника који су повезани одређеним економским, социјалним или неким другим разлозима

е)да би се спречило мешање средстава прикупљених доприносима за обавезно социјално осигурање са осталим општим приходима државе, установљавају се посебни, аутономни, фондови социјалног осигурања

ж)не постоји било какав доњи лимит плаћања доприноса изнад којег се допринос не би плаћао, односно доприноси се плаћају и на најниже зараде, односно друге основице
з)стопе доприноса су обавезно пропорционалне
и)основицу доприноса чини бруто зарада, или нека друга накнада

Доприноси данас имају одређене сличности с порезима, али и са таксама. Порезима су доприноси слични по следећим карактеристикама: принудност плаћања, најчешће је реч о новчаним давањима, по облику и техници наплате. Доприноси су слични таксама по томе што је реч о некој личној користи која се очекује, било непосредно, било посредно, већ приликом плаћања доприноса.

13.2.2.Систем доприноса за социјално осигурање у Републици Србији

Средином јула месеца 2004.године у Србији је усвојен Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање, којим се на јединствен начин уређују основни инситути доприноса за обавезно социјално осигурање. У Републици Србији је установљен систем социјалног осигурања који се заснива на четири основна начела:
а)начело обавезности, што значи да је систем доприноса за социјално осигурање, одређен законом као обавезујући, како за физичка, тако и за правна лица на која се односи
б)начело плуралитета извора финансирања, што значи да се систем доприноса за социјално осигурање заснива на економској снази осигураника, послодавца и других обвезника доприноса
в)начело пропорционалности, што подразумева да се доприноси за социјално осигурање плаћају према пропорционаним стопама и
г)начело наменског коришћења средстава, што се огледа у чињеници да су прикупљена средства путем доприноса за социјално осигурање строго наменска и не могу се користити за неке друге јавне потребе.

13.2.2.1.Видови социјалног осигурања у Републици Србији

Обавезно социјално осигурање у Републици Србији постоји у три вида. У виду пензијског и инвалидског осигурања, у виду здравственог осигурања и у виду осигурања за случај незапослености, и за свако од ових осигурања Закон уводи доприносе. *Пензијско и инвалидско осигурање* подразумева увођење доприноса за а)обавезно пензијско и инвалидско осигурање; б)допринос за стаж осигурања који се рачуна са увећаним трајањем у складу са законом и в)допринос за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести у случајевима утврђеним законом. *Здравствено осигурање* подразумева наплату доприноса за здравствено осигурање у виду: а)доприноса за обавезно здравствено осигурање и б)доприноса за случај повреде на раду и

професионалне болести у случајевима утврђеним овим законом. *Осигурање за случај незапослености* подразумева наплату доприноса за обавезно осигурање за случај незапослености.

13.2.2.2. Обвезници доприноса за социјално осигурање у Републици Србији
Начелно посматрано, обвезници свака три наведена вида обавезног социјалног осигурања у нашој земљи су: а)запослени; б)послодавци; в)предузетници и г)пољопривредници који, међутим, нису обвезници доприноса за обавезно осигурање за случај незапослености. Међутим, са овим се разноликост обвезника доприноса за поједине видове социјалног осигурања не исцрпљује. Наиме, чл.7 Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, наводи, када је реч о пензијском и инвалидском осигурању, још 12 врста обвезника овог доприноса. Чл.8 Закона наводи, када је реч о здравственом осигурању, још 13 врста обвезника доприноса. У чл. 9. Закона се наводи, када је реч о осигурању за случај незапослености, још 5 врста обвезника.

13.2.2.3. Основица доприноса за социјално осигурање
У Републици Србији, основица доприноса за сва три вида осигурања у највећем броју случајева одговара врсти обвезника, при чему је она идентична за две најчешће категорије обвезника: запосленог и његовог послодавца. Ако је обвезник запослени, односно послодавац, основица је зарада, односно плата и накнада зараде у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа. Основица доприноса за предузетника је опорезива добит, односно паушално утврђен приход на који се плаћа порез према закону који уређује порез на доходак грађана. Основица доприноса за пољопривреднике је износ од 35% просечне месечне зараде у Републици исплаћене у четвртом тромесечју претходне године. Закон је осим тога одредио најнижу(месечну) и највишу(месечну и годишњу)основицу доприноса. Најнижу месечну основицу доприноса чини износ од 35% просечне месечне зараде у Републици исплаћене у претходном тромесечју за који су објављени подаци републичког органа надлежног за послове статистике, осим ако законом није изричито наведено.Највишу месечну основицу доприноса чини петоструки износ просечне месечне зараде по запосленом у Републици према последњем податку републичког органа надлежног за послове статистике, а примењује се од првог у наредном месецу по објављивању података о просечној месечној заради исплаћеној по запосленом у Републици.

13.2.2.4. Стопе доприноса за социјално осигурање
Стопе доприноса су пропорционалне и различите са становишта обвезника и са становишта основице. Стопе према којима се обрачунавају и плаћају

доприноси за обавезно пензијско и инвалидско осигурање јесу 22%, за обавезно здравствено осигурање 12,3% а за обавезно осигурање за случај незапослености износе 1,5%. Стопе додатног доприноса за пензијско и инвалидско осигурање за стаж осигурања који се запосленом и предузетнику рачуна са увећаним трајањем у складу са законом се налазе у распону од 3,70% када се ефективних 12 месеци рачуна као 14 месеци стажа осигурања до 11%, када се ефективних 12 месеци рачуна као 18 месеци стажа осигурања(укупно четири распона). Коначно, стопе доприноса за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести за пензијско и инвалидско осигурање износе 4% и за здравствено осигурање 2%.

13.2.2.5.Олакшице за плаћање доприноса у Републици Србији

Ослобођења од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање у Републици Србији су веома ретка и специфична. У Закону постоје две врсте олакшица у вези с доприносима-ослобођења и изузимања. *Ослобођења од плаћања доприноса* предвиђена су у случајевима када послодавац запосли лице које је на дан запослења старије од 50 година, односно 45, а имало статус незапосленог најмање годину дана, и тада се послодавац ослобађа плаћања доприноса у трајању од две године, тј, плаћа их по стопама умањеним за 80% или 100%. Такође, послодавац који запосли лице млађе од 30 година и које је пријављено Националној служби за запошљавање, ослобађа се плаћања доприноса у року од две односно три године(за приправнике), од дана заснивања радног односа тога лица. Послодавац који запосли лице са инвалидитетом, ослобађа се од плаћања доприноса у року од три године од дана заснивања радног односа тога лица. Ова ослобођења су у функцији разрешавања проблема запошљавања особа које су, са становишта старости, најтеже пондела транзиционе промене и младих. *Изузимања од плаћања доприноса* темеље се на могућности да у основицу доприноса не улази новчано примање по основу накнаде из купопродајне цене остварене продајом капитала у поступку приватизације друштвеног и државног капитала, које се исплаћује физичком лицу у складу са законом у износу од 200 еура у динарској противвредности за сваку годину радног стажа у субјекту приватизације.

13.2.2.6.Утврђивање и наплата доприноса

Обвезник обрачунавања и плаћања доприноса у Републици Србији је послодавац, а средства се прикупљају у сливају у посебне фондове који служе као механизми за финансирање обавезног социјалног осигурања. У Републици Србији, постоје Фонд пензијског и инвалидског осигурања, Завод за здравствено осигурање, као и Национана служба за запошљавање.