

## **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, елемент 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 одсуство 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 природи или раду, у савременим тржишним привредама је општа карактеристика да се порези утврђују и убирају у новцу, док је испуњавање пореске обавезе у природи 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 либералног 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 терета.

##### **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 минимум. 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 јефтине 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 правога 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 аналогije 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 поступку 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 омогућају 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 опорезују 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 субјектних 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 носе 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 општријим 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 издешнији.

### **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 евентуално 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 уводе на основу одговарајућих одлука локалних (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.