

# 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 појединца 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 трошу у циљу омогућавања рада њених органа и институција 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 елемент 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 елемент 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 доходу, 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<sup>1</sup> 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

---

<sup>1</sup> 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:

- депарتمانска 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 ОЕСД-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 спасава 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 појединцима 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 обавезе државу поклонопримца да једнострана трансферна плаћања употреби за куповину одређене робе на одређеном тржишту, условљавајући на тај начин поклон његовом сврхом. Најчешће се поклони у природи 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 искуључиво за немене које је утврдио легатор, на пример, за стипендирање или награђивање изузетно вредних радова из области културе или науке. *Напуштена 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. Напоследку 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 основица, 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 плаћалац* 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, неопходна 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 оправдање 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. *Надпорезивање* 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 природним 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. Прогресивне 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 објективних, 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 повлашћивање 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. *Дажбинске 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 минимума. 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, глумим 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.