

## РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА (2)



Центар за либерално-демократске студије

Борис Беговић, Милица Бисић, Гордана Илић-Попов,  
Бошко Мијатовић и Дејан Поповић  
РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА (2)

*Издавач*

Центар за либерално-демократске студије

*За издавача*

Зоран Ваџић

*Ликовни уредник*

Зоран М. Благојевић

*Штампа*

Гораграф, Београд

*Тираж*

500 примерака

ISBN 86-83557-

Београд, 2004.

CIP – Каталогизација у публикацији  
Народна библиотека Србије, Београд

336.2 (497.11)

РЕФОРМА пореског система. 2 / Борис Беговић ... [и др.]. – Београд :  
Центар за либерално-демократске студије, 2004 (Београд : Гораграф). – 149  
стр. : граф. прикази, табеле ; 25 см.

Тираж 500. – Напомене уз текст.

ISBN 86-83557-31-6

1. Беговић Борис  
а) Порески систем – Србија  
б) Порези – Србија

COBISS.SR-ID 117551884

# РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА (2)

Борис Беговић  
Милица Бисић  
Гордана Илић-Попов  
Бошко Мијатовић  
Дејан Поповић

Београд, 2004

*Захваљујемо се USAID-у и његовом извршном партнеру  
BearingPoint-у на подршци овом пројекту*

# Садржај

Предговор 7

I Порез на имовину 9

II Порез на приходе од самосталне делатности 23

III Порез на приходе од пољопривреде 39

IV Накнаде за коришћење природних и јавних добара 59

V Локалне комуналне таксе 135

# Предговор

Ова студија представља наставак истраживања приходне стране фискалног система Србије које је започето прошле године и резултирало студијом *Реформа пореског система*, у издању ЦЛДС-а (2003). У тој студији бавили смо се великим темама пореске реформе, као што су промене пореза на добит, акциза, доприноса за социјално осигурање, пореза на имовину, дела пореза на доходак грађана, финансирањем локалних заједница и пореским дуговима. Предлози реформи који су тамо наведени наишли су на добар пријем и у Министарству финансија и у стручној јавности, па је предлоге измена и допуна ових закона, припремљене у ЦЛДС-у, тадашња Влада Републике Србије упутила у скупштинску процедуру.

Ова студија садржи анализе и предлоге реформи појединих до сада неререформисаних или делимично реформисаних делова пореских закона (на имовину, доходак грађана и пољопривреду), али и накнада за коришћење природних и јавних добара и локалних комуналних такси, које представљају веома занемарена и готово непозната подручја система јавних прихода. Детаљнија анализа указала је на веома озбиљне мањкавости код ових последњих облика прихода, као и на нужност радикалних реформи. Та два подручја врве од лоших решења и представљају неправичан, неконзистентан, дестимулативан и нетранспарентан део система јавних прихода.

У студији је нагласак дат на предлозима даљих реформи, што је и природно с обзиром да је студија написана за потребе Министарства финансија и економије.

Аутори појединих поглавља су: првог Борис Беговић, другог Дејан Поповић, трећег Бошко Мијатовић, четвртог Милица Бисић, Гордана Илић-Попов и Бошко Мијатовић и петог Милица Бисић.

Захваљујемо се Сталној конференцији градова и општина на сарадњи у реализацији анкете о приходима локалне самоуправе.

Захваљујемо се и учесницима конференције о пореској реформи, одржаној 12. септембра 2004. у организацији ЦЛДС-а, на корисним сугестијама које су унапредиле ову студију.

28. јуни 2004.

Бошко Мијатовић

# I Порез на имовину

## УВОД

Концепција реформе пореза на имовину дефинисана је у претходној студији (*Реформа пореској система*, ЦЛДС, 2003) и заснива се на следећим елементима:

- Реформа начина одређивања пореске основице периодичног пореза на имовину, при чему се као најбоља апроксимације вредности имовине која чини пореску основицу користи процена вредности имовине при дефинисању пореске обавезе приликом преноса апсолутних права.
- Увођење јединства пореске стопе периодичног пореза на имовину, независно од вредности имовине, односно од висине пореске основице.
- Увођење децентрализованог одлучивања о висини пореске стопе, тако што ће локалне самоуправе самостално одлучивати о висини пореске стопе која ће се примењивати на њиховој територији, док Законом треба дефинисати искључиво опсег у коме та стопа може да се креће. Локалне самоуправе треба самостално да одлучују и о ефективној пореској стопи, што значи да њима треба препустити да, унутар законом дефинисаних оквира, одобравају пореске кредите.
- Приходи од утврђеног, односно наплаћеног периодичног пореза на имовину, изворни су приходи локалних самоуправа, што је и садашње решење.
- Разматрање могућности за укидање накнаде за коришћење грађевинског земљишта и њено потпуно интегрисање у периодични порез на имовину.

Наведени елементи реформе пореза на имовину условљавају и следеће кораке у имплементацији те реформе:

- Примена новог модела вредновања пореске основице који се заснива тржишним вредностима имовине процењене у поступку утврђивања висине обавезе по основу пореза на промет апсолутних парова.
- Дефинисање приходно неутралне пореске стопе и анализа утицаја примене нове пореске основице уз приходно неутралну пореску стопу.

- Дефинисање приходно неутралне пореске стопе уз интегрисану накнаду за коришћење грађевинског земљишта.
- Дефинисање опсега унутар којег локалне власти могу да дефинишу стопе периодичног пореза на имовину.
- Дефинисање могућности за умањење стопе пореза на промет апсолутних права.

## **Нови модел вредновања пореске основице**

### *Основне карактеристике модела*

Нови модел вредновања пореске основице заснива се на налазу да је вредност имовине, односно некретина, далеко боље (ближе тржишној вредности) процењена у случају дефинисања пореза на промет апсолутних права (порез у динамици), него у случају периодичног пореза на имовину (порез у статистици). Штавише, анализа је показала да су процењење вредности некретнина при порезу у динамици веома блиске стварним тржишним вредностима некретнина, тако да је пореска основица у динамици изабрана као најбоља апроксимација стварне тржишне вредности некретнина. На овој претпоставци се и заснива модел које је развијен и који информације о процењеној вредности некретнине за потребе пореза у динамици користи као основицу за добијење оцене тржишне вредности свих некретнина, дакле и оних које нису биле у промету, али, наравно, подлежу плаћању пореза у статистици.

Модел вредновања пореске основице за порез у статистици добијен је на основу коришћења NCSS статистичког софтвера, којим је спецификован и оцењен нелинеарни регресиони модел, а све то на основу информације о вредности (процењење пореске основице у динамици) од 809 некретнина којима се трговало (које су биле у промету) у 2003. години.

Параметри до којих се дошло у моделу примењени су на узорку од 40.394 некретнине у статичкој бази података (бази података за наплату периодичног пореза на имовину), односно на оне некретнине којима се није трговало, а на које се плаћа периодични порез на имовину. На тај начин је процењена тржишна вредност сваке од тих некретнина у узорку. Постојеће пореско оптерећење за сваку некретнину у узорку подељено је оцењеном тржишном вредношћу те некретнине, како би се дошло до ефективне приходно неутралне пореске стопе, тј. оне пореске стопе чија би примена на нову пореску основицу спецификовану овим моделом дала идентичне пореске приходе. Штавише, некретнине су груписане по намени и општини и израчунате су просечне приходно неутралне пореске стопе по свим тим категоријама. На тај начин се може упоредити садашње пореско оптерећење са оним до кога би дошло после спровођења реформе метода процене вредности некретнине, односно метода одређивања пореске основице у



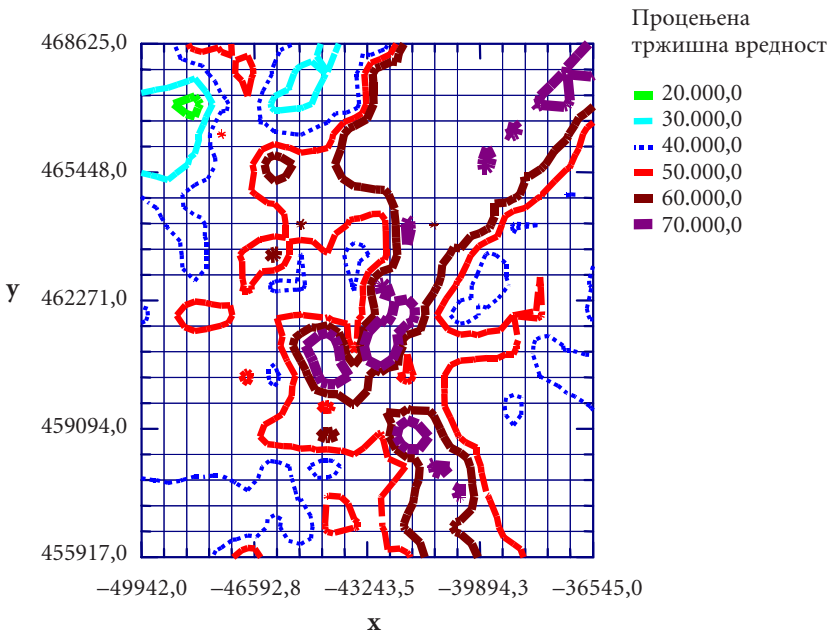
статици. Надаље, овакав поступак омогућава и даље проширење анализе тако што би се анализирали и ефекти евентуалног прикључивања накнаде за коришћење градског грађевинског земљишта порезу на имовину.

### Резултати модела

Статистички (стохастички) модел који је коришћен за анализу заснован на подацима о вредности 809 некретнина којима се трговало у 2003. години у Београду, Нишу и Новом Саду. Почетна анализа заснивала се подацима за око 1.700 некретнина, али је тај броју умањен на 809, услед недовољно квалитетних података. Све идентификоване некретнине у случају пореза у динамици упарене су са свим некретнинама у случају пореза у статистици на тим адресама. На тај начин се успело са упаривањем 809 некретнина из динамике са око 40.000 некретнина у статистици, чиме је знатно увећан узорак који је коришћен у анализи.

Користећи апсолутне географске координате некретнина (положај у реалном простору), формулисан је модел који повезује вредност (добијену на основу динамике) по квадратном метру са апсолутном географском локацијом некретнине, односно модел у коме је локација некретнине основна варијабли која се објашњава вредност некретнине по јединици њене корисне површине. На основу података о цени и географској локацији, NCSS софтвер је

Слика 1.  
Изовредносне линије



одредио изовредносне линије у простору, односно линије исте вредности некретнина. Такође, на основу ових линија одређени су тзв. локациони центри високе вредности некретнина за градове Београд, Ниш и Нови Сад, као и удаљеност сваке некретнине од тих центара високе вредности.<sup>1</sup> Тако израчуната удаљеност постаје посебна независна променљива која се у моделу користи за објашњавање промене вредности некретнине.

Мапа изовредносних линија за град Београд приказана је на слици 1.

Поред удаљености од центра високе вредности, у стохастичком моделу је као независна променљива коришћена и ознака зоне коју при процени пореза на имовину користи Пореска управа. Те зоне су идентичне оним зонама које се користе при дефинисању накнаде за коришћење грађевинског земљишта. Ова променљива је значајна јер се кроз њу одсликава искуство и знање људи који раде у Пореској управи на пословима процене вредности некретнина. Такође, коришћене су и следеће независне променљиве, тј. све независне променљиве које су биле расположиве:

- $m^2$  (корисна површина објекта);
- Зона, утврђена од стране Пореске управе;
- Локација некретнине (X и Y координате);
- Година реконструкције;
- Намена (стан, пословни простор, кућа).

Дакле, оцењен је следећи стохастички модел:

Процењена тржишна вредност = Удаљеност од центра високе вредности<sup>(B1)</sup> \* Зона<sup>(B2)</sup> \* Намена<sup>(B3)</sup> \* Прилагођена величина<sup>(B4)</sup> \* Година реконструкције<sup>(B5)</sup> \* ((B6) \* Површина)

Прилагођена величина представља променљиву изведену из променљиве корисна површина објекта и уведена је у модел из економетријских разлога, односно ради решавања одређених економетријских проблема који су се јављали при оцени параметра модела.

Економетријском оценом модела добијене су следеће оцене параметара:

Процењена тржишна вредност = Удаљеност од центра високе вредности<sup>(0.479)</sup> \* Зона<sup>(0.586)</sup> \* Намена<sup>(0.847)</sup> \* Прилагођена величина<sup>(-1.054)</sup> \* Година реконструкције<sup>(-0.134)</sup> \* ((61449.32) \* Површина)

Све добијене оцене параметара су статистички значајно различите од нуле ( $p < 0,05$ ).

<sup>1</sup> Центар високе вредности је она тачка у реалном простору око које не постоји тачка коју карактерише виша вредност некретнине по јединици корисне површине објекта.

Коефицијент детерминације износи 0,94, што се може сматрати изразито добрим, мада је искуство показало да је овај индикатор у случају нелинераних регресионих модела мање поуздан него у случају линеарних.

Следећа битна мера за процену адекватности овог модела модела јесте ценовни диференцијал. Ради се о мери тенденције модела да систематски прецењује некретнине са нижом ценом и да потцењује некретнине са вишом ценом. Она у овом случају износи 1,015 (вредност ценовног диференцијала од 1 показује да нема пристрасности, односно прецењивања и потцењивања), што је прихватљиво по међународним искуственим стандардима.

Овако добијени параметри су потом примењени на свих 40.000 некретнина у нашем узорку у статистици и упоређени са вредностима некретнина које се сада користе за добијање пореске основице према постојећим подзаконским актима. У следећој табели се упоредно могу видети основне описне статистике вредности пореске основице добијених у моделу (процењена тржишна вредност) и пореске основице у статистици које се сада примењују, и то на нивоу три различите врсте некретнина.

Табела 1.

Намена	Процењена тржишна вредност (дин/м <sup>2</sup> )		Процењена вредност у статистици (дин/м <sup>2</sup> )	
	Средина	Медијана	Средина	Медијана
Стан	58.382	58.789	15.714	14.734
Кућа	29.876	30.265	10.468	9.747
Пословни простор	69.227	65.342	37.674	40.156
Укупно	57.907		17.021	

У просеку, процењена тржишна вредност за станове је за око 3,7 пута виша од вредности коју користи Пореска управа за основицу пореза на имовину. С обзиром на то да су били расположиви подаци за само 14 кућа у нашем узорку, статистике за ову намену су релативно непоуздане, тако да сама чињеница да је процењена тржишна вредност 2,9 пута већа од пореске основице која се сада користи није од већег значаја. Коначно, у случају пословног простора, та разлика је најмања, будући да је тржишна вредност за ове некретнине за око 1,8 пута виша од вредности коју користи Пореска управа за основицу пореза на имовину. Оваква драстична разлика у разлици између станова и пословног простора може се објаснити чињеницом да се као постојећа пореска основица у случају пословног простора користи књиговодствена вредност некретнине, која је мање потцењена у односу на постојећу процењену вредност стамбених некретнина у статистици.

Будући да су нашем узорку налазе подаци прикупљени у само три града Србије, и то њена три највећа града, може се поставити питање да ли је узорак репрезентативан, односно да ли су добијене оцене параметара пристрасне. Са становишта саме величине узорка не постоји проблем његове репрезентативности, али се тај проблем може јавити са становишта заступљености само три највећа града у самом узорку. Отуда треба поставити питање: да ли се може претпоставити да се релација између тржишне вредности некретнине која се бележи при куповини (пореске основице у динамици) и пореске основице у статистици мења са величином града? Постоји један аргумент у прилог тезе да да променом величине града долази до промене тог односа. Наиме, садашња процедура одређивања вредности пореске основице у статистици заснива се, између осталог, и на статистичким подацима о трошковима градње (веома често без трошкова примарног и секундарног опремања земљишта), који се узимају као апроксимација вредности некретнине. Будући да је вредност земљишта већа у великим градовима, може се очекивати да у мањим градовима постоји мања разлика између тржишне вредности некретнине (која обухвата и вредност земљишта) и трошкова изградње објеката (који не обухватају вредност земљишта), односно пореске основице у статистици која се дефинише на основу података о трошковима градње.

Са подацима са којима се располаже у овом тренутку није могуће да се емпиријски провери наведени став, нити да се оцени степен пристрасности узорка у односу на популацију. Међутим, може се рећи да постоји сумња да је, из наведених разлога, приходно неутрална пореска стопа потцењена, односно да је стварна вредност приходно неутралне пореске стопе већа од оне која је добијена овим моделом. Најзначајнија последица идентификације могуће пристрасности оцене приходно неутралне пореске стопе јесте она која се тиче дефинисања будућих пореских стопа, односно њеног опсега.

### **Анализа ефеката промене метода процене вредности пореске основице**

Као што је већ поменуто, ефективне приходно неутралне пореске стопе за све некретнине у узорку су израчунате делећи износ пореза процењеном тржишном вредношћу. Укупна просечна приходно неутрална пореска стопа периодичног пореза на имовину за наш узорак је 0,12%, што значи да се применом ове стопе на пореску основицу формулисану на основу тржишне вредности некретнина добија порески приход идентичан постојећем.

Процењено приходно неутрално пореско оптерећење после пореске реформе је израчунато множећи сваку појединачну процењену тржишну цену некретнине са 0,12%. Табеле које следе приказују просечне приходно неутралне пореске стопе, као и процењене ефекте пореске реформе по општинама и намени некретнине.

Исте тенденције које су раније поменуте се и овде могу видети: код неких општина и код неких категорија некретнина ће доћи до значајне промене пореског оптерећења.

Табела 2.

Општина	Број у статистици	Приходно неутрално пореска стопа	Тренутни порез по некретнини (дин)	Нови порез по некретнини (дин)	Процент промене	Апсолутна промена (дин)
Чукарица	5.041	0,0014	3.577	3.473	-2,9%	-105
Нови Београд	9.714	0,0012	4.275	4.555	6,6%	280
Савски венац	2.309	0,0011	3.768	4.248	12,7%	480
Стари град	2.733	0,0009	3.452	5.247	52,0%	1.795
Врачар	2.293	0,0014	4.298	4.402	2,4%	104
Земун	3.070	0,0011	3.264	3.782	15,9%	518
Звездара	2.526	0,0013	3.063	3.150	2,8%	87
Ниш	4.861	0,0014	2.457	2.388	-2,8%	-70
Нови Сад	5.702	0,0008	2.639	4.364	65,4%	1725

Као што се из табеле може видети, највеће повећање пореза се може очекивати у општинама које су већ раније идентификоване као општине које су до сада највише потцењивале вредност некретнина, као што су Стари град, Земун и Нови Сад. У сваком случају, може се приметити да постоји релативно велико одступање (распон од 0,09% – 0,14%) у ефективној приходно неутралној стопи пореза на имовину између појединих општина. Међутим, у поређењу са неким другим земљама у окружењу, ситуација и није толико хетерогена (на пример, у Хрватској су ефективне приходно неутралне стопе и до 10 пута веће у неким општинама него у другим). Додуше, у обзир треба узети и да су у наш узорак узете у обзир највеће општине у Србији, тако да се може претпоставити да је хетерогеност већа него што се из овог узорка може видети.

Табела 3.

Намена	Број у статистици	Приходно неутрално пореска стопа	Тренутни порез по некретнини (дин)	Нови порез (дин)	Процент промене	Апсолутна промена (дин)
Стан	35.704	0,0011	3.458	3.959	14,5%	500
Кућа	1.737	0,0015	3.099	2.739	-11,6%	-360
Пословни простор	808	0,0022	4.252	2.649	-37,7%	-1.603

Из табеле се може видети да постоји значајна разлика у приходно неутралној стопи пореза на имовину у зависности од намене објекта, односно некретнине. Просечна стопа која се плаћа на пословни простор је двоструко већа од оне која се примењује при обрачуна пореза на станове. Као што је раније већ наговештено, уједначавање стопе за стамбени и пословни би довело до релативно значајног повећања пореза на стамбене објекте и до значајног релативног смањења пореског оптерећења за правна лица.

### **Анализа утицаја спајања накнаде за коришћење грађевинског земљишта и пореза на имовину**

Како би анализа ефеката пореске реформе у обзир узела и евентуално обједињавање периодичног пореза на имовину и накнаде за коришћење грађевинског земљишта (у даљем тексту накнаде), потребно је било проценити утврђену накнаду по општинама за некретнине које су у нашем узорку. С обзиром на то да није било могуће обезбедити податке о накнади на нивоу појединачне некретнине, на основу односа укупно разрезаног пореза на имовину и укупног пореза за наш узорак је одређен проценат укупно разрезане накнаде који се односи на наш узорак.

Табела 4.

Општина	Укупан порез на имовину у узорку	Укупан порез на имовину у популацији	Узорак/Цела општина
Чукарица	18.160.433	114.468.594	16%
Нови Београд	41.938.931	207.986.841	20%
Савски венац	8.729.627	61.314.992	14%
Стари град	9.440.127	117.539.761	8%
Врачар	9.874.785	83.313.450	12%
Земун	10.057.109	83.592.442	12%
Звездара	7.770.609	74.507.782	10%
Ниш	11.995.808	170.930.668	7%
Нови Сад	15.100.408	239.766.194	6%

Овако добијени проценти су онда примењени на укупно разрезану накнаду како би се добила укупно разрезана накнада за наш узорак. Резултати су приказани у табели 5.

Последња колона показује просечно апсолутно повећање износа периодичног пореза на имовину ако му се прикључи и накнада. У скоро свакој општини просечно разрезана накнада је виша од пореза на имовину. Из тог разлога, ефекат промене у процени цене некретнина ће бити много мањи од утицаја додавања накнаде, док ће, у исто време, ово додавање само појачати смер померања од пословног простора ка становима.

Табела 5.

Општина	Укупна накнада	Процент за узорак	Процењена накнада за узорак	Број некретнина у узорку	Просечна накнада по некретници
Чукарица	118.249.661	16%	18.760.299	5.039	3.723
Нови Београд	327.208.043	20%	65.978.961	9.714	6.792
Савски венац	198.541.843	14%	28.267.089	2.309	12.242
Стари град	227.357.239	8%	18.260.045	2.733	6.681
Врачар	93.134.086	12%	11.038.783	2.293	4.814
Земун	110.853.280	12%	13.336.893	3.070	4.344
Звездара	86.453.465	10%	9.016.455	2.526	3.569
Ниш	89.201.290	7%	6.260.091	4.861	1.288
Нови Сад	692.236.304	6%	43.596.849	5.702	7.646

Следећи корак је анализа приходно неутралне пореске стопе уколико би се порезу на имовину додала и накнада. Делећи разрезану накнаду за наш узорак са укупном вредношћу имовине у узорку, долазимо до ефективне стопе накнаде за коришћење грађевинског земљишта од:

$$214,515,465 / 128,157,477,486 = 0,0017$$

Када се 0,17% дода на приходно неутралну стопу пореза од 0,12%, нова, интегрална приходно неутрална пореска стопа би износила 0,29%. То значи да би, уколико се укине накнада, пореска стопа од 0,29% примењена на нову пореску основицу дала исте приходе који се сада остварају заједно од пореза и накнаде.

Табела 6 показују ефекте примене овако дефинисане приходно неутралне пореске стопе у односу на садашње стање.

Ефекти примене овакве пореске стопе на некретнине које имају различите намене, односно на различите врсте некретнина приказани су на табели 7.

### Одређивање опсега пореске стопе

Кључни проблем који се јавља при одређивању пореске стопе која треба да се примени на нову пореску основицу за утврђивање периодичног пореза на имовину, односно опсега те пореске стопе, јесте положај накнаде за коришћење грађевинског земљишта. Проблем је, наиме у томе, што та накнада има двоји карактер. С једне стране, накнада има карактер пореза на имовину, будући да је њен износ пропорционалан вредности некретнине (до тога се

Табела 6.

Општина	Број	Приходно неутрално пореска стопа	Порез на имовину	Нови порез на имовину (са накнадом)	Процент промене	Апсолутна промена
Чукарица	5.039	0,0029	3.577	8.392	135%	4.815
Нови Београд	9.714	0,0029	4.275	11.009	158%	6.734
Савски венац	22.309	0,0029	3.768	10.266	172%	6.497
Стари град	2.733	0,0029	3.4521	2.679	267%	9.227
Врачар	2.293	0,0029	4.2981	0.637	148%	6.340
Земун	3.070	0,0029	3.264	9.139	180%	5.875
Звездара	2.523	0,0029	3.063	7.613	149%	4.550
Ниш	4.861	0,0029	2.457	5.770	135%	3.313
Нови Сад	5.683	0,0029	2.639	10.547	300%	7.908
Укујино	38.225	0,0029	3.422	9.562	182%	6.140

Табела 7.

Намена	Ефективна пореска стопа	Тренутни просечни порез на имовину (дин)	Нови просечни порез на имовину са накнадом (дин)	Процент промене	Апсолутна промена (дин)
Стан	0,0029	3.458	9.812	184%	6.354
Кућа	0,0029	3.100	6.790	119%	3.690
Пословни простор	0,0029	4.252	6.566	54%	2.314

дошло применом компликованих и непоуздених апроксимација), као и да се средства прикупљена на овај начин користе за финансирање пружања локалних јавних добара. С друге стране, међутм, накнада има карактер закупнине која се наплаћује, односно треба да се наплаћује корисницима грађевинског земљишта у државној (претходно у друштвеној) својини, при чему је ефективни титулар те својине локална самоуправа.

Двојни карактер ове накнаде условљава да се она не треба у потпуности интегрисати у периодични порез на имовину, већ то треба да се уради само делимично. При томе није могуће објективно расподелити део накнаде који треба интегрисати у порез и део накнаде који треба самостално да се наплаћује, већ се ради о



арбитрарној процени. Штавише, како би се очувала компатибилност пореза и накнаде, потребно је да се и накнада разрезује и наплаћује *ad valorem*, дакле као проценат вредности некретнине, односно на исти начин на који се разрезује и наплаћује периодични порез на имовину.

Веома је важно уочити да овако дефинисана, нова накнада за коришћење грађевинског земљишта има карактер искључиво закупнине („очишћена” је од елемената пореза), тако да се може наплаћивати искључиво у случају земљишта које је у државној својини. Уколико се ради о земљишту у приватној својини, његов корисник или плаћа уговором одређену закупнину приватном власнику или, уколико је власник, ужива импутирану ренту од власништва над земљиштем.

Имајући у виду све наведено, потребно је дефинисати опсег за две врсте стопе: (1) стопа пореза на имовину која ће омогућити да се у овај порез укључе и порески елементи постојеће накнаде за коришћење грађевинског земљишта и (2) стопа накнаде за коришћење грађевинског земљишта која ће бити искључиво закупнина за коришћење земљишта које је у државној својини.

Следеће релевантно питање јесте да ли опсег треба да, поред максималне, чини и минимална стопа пореза, односно накнаде. Аргумент у прилог решења да се не дефинише минимална стопа пореза, односно накнаде, јесте чињеница да целокупни приходи на овој основи представљају, односно треба да представљају, изворне јавне приходе локалних самоуправа, тако да она имају снажан подстицај да, увећавајући те стопе, увећају сопствене јавне приходе. Сходно томе, нема потребе да се дефинише минимална пореска стопа, односно стопа накнаде.

Разрешење наведених концептуалних дилема треба да послужи за дефинисање опсега пореске стопе. При томе треба водити рачуна о следећим чињеницама:

- Један од циљева пореске реформе јесте повећање фискалних прихода од периодичног пореза на некретнине.
- Приходно неутрална пореска стопа без интегрисања накнаде за коришћење грађевинског земљишта износи 0,12%.
- Приходно неутрална пореска стопа са потпуно интегрисаном накнадом за коришћење грађевинског земљишта износи 0,29%.
- Постоји могућност да су, услед нерепрезентативности узорка, вредности приходно неутралних пореских стопа потцењене.

Имајући све то у виду, предлаже се следећи опсег пореских стопа, односно стопа накнаде:

- Стопа периодичног пореза на имовину не треба да буде виша од 0,5% вредности некретнине.
- Стопа накнаде за коришћење грађевинског земљишта не треба да буде виша од 0,1% вредности некретнине.

Накнада за коришћење грађевинског земљишта може да се наплаћује искључиво у случају земљишта које је у државној (раније друштвеној) својини, тако да максимално оптерећење пореских обвезника који се налазе на државном земљишту износи 0,6%, док максимално оптерећење оних који се налазе на земљишту у приватном власништву износи 0,5%.

Будући да порески кредит делује на ефективну пореску стопу, уз дефинисање начина одређивања пореске стопе, потребно је дефинисати и начин одређивања пореских кредита. При томе се јављају два могућа решења. Једно је да се задржи садашње решење, при којем се директивно, на нивоу закона, дефинишу порески кредити и њихова примена. Друго решење је да се дефинисање пореских кредита препусти органима локалне самоуправе, будући да је њима већ пренето право одређивања пореске стопе. При томе би се општинским подзаконским актима дефинисали критеријуми и поступак за одређивање пореских кредита. Законом треба само предиведети максимални допуштени износ пореског кредита и њега треба ограничити на 50%.

### Порез на имовину и порез на пренос апсолутних права

С обзиром на то да је стопа пореза на пренос апсолутних права релативно висока (5%), а да би се реформом периодичног пореза на имовину могло наплатити значајно више средстава него сада, отворила би се могућност да се снизи стопа пореза на пренос. Обрачун који следи рађен је на основу структуре наплате пореза у 2002. години, која је дата у следећој табели:

Табела 8.

(000) дин.	Приход	% структуре	Стопа пореза	Пореска основица	Број обвезника
<b>Порези на имовину:</b>	<b>12.519.335</b>	<b>100,0</b>			
Порез на имовину	3.757.052	30,0	0,12%	3.130.876.666	2.467.591
Порез на наслеђе и поклон	219.572	1,8			36.120
Порез на пренос апсолутних права	4.996.736	39,9	5%	99.934.720	249.262
Порез на држање и употребу добара	3.545.975	28,3			574.257

Пореска основица за порез на имовину је израчуната користећи процењену приходно неутралну стопу од 0,12%, а пореска основица за порез на пренос апсолутних права, примењујући законску стопу од 5%.

У следећој табели су дати парови стопа периодичног пореза на имовину и стопа пореза на промет имовине (пренос апсолутних права) који би довели до наплате истог заједничког укупног прихода од оба пореза.

Табела 9.

Стопа пореза на имовину (%)	Стопа пореза на промет (%)	Пореска основица (порез на имовину) у 000 дин.	Пореска основица (порез на промет) у 000 дин.	Нови порез на имовину (са накнадом)	Наплаћен порез на промет у 000 дин.	Укупно наплаћено у 000 дин.
0,10%	5,63%	3.130.876.666	99.934.720	3.130.877	5.622.911	8.753.788
0,12%	5,00%	3.130.876.666	99.934.720	3.757.052	4.996.736	8.753.788
0,15%	4,06%	3.130.876.666	99.934.720	4.696.315	4.057.473	8.753.788
0,20%	2,49%	3.130.876.666	99.934.720	6.261.753	2.492.035	8.753.788
0,25%	0,93%	3.130.876.666	99.934.720	7.827.192	926.596	8.753.788
0,28%	0,00%	3.130.876.666	99.934.720	8.753.788	0	8.753.788
0,30%	-0,64%	3.130.876.666	99.934.720	9.392.630	-638.842	8.753.788

Као што се из табеле може видети, ако би стопа пореза на имовину износила 0,28%, порез на промет некретнина не би ни требало примењивати, ако би се задржавао садашњи заједнички укупни приход по основу ова два пореза.

### План активности на имплементацији пилот пројекта

Имајући у виду концепцијске предности предложених промена, изменама Закона о порезима на имовину може одмах да се приступи, независно од тога када ће бити спреман потпуно развијени аутоматизовани модел масовног вредновања тржишне вредности некретнина. Чак и уколико тај модел не буде спреман до почетка 2005. године, сва нова пореска решења могу да се примене на стару пореску основицу, а да при томе не дође до драстичног пада фискалних прихода.

Да би се то остварило потребно је у времену ускладити промене Закона о планирању и грађењу, како би се начин наплате накнаде за грађевинско земљиште трансформисао тек када у потпуности буде уведен нови модел масовног вредновања тржишне вредности некретнина. Задржавање старог начина наплате накнаде за грађевинско земљиште обезбедило би континуитет јавних прихода у случају да модел масовног вредновања тржишних вредности некретнина не буде спреман на време, односно не буде пратио промене Закона о порезима на имовину.

Први корак на стварању аутоматског механизма масовног вредновања тржишне вредности некретнина јесте примена модела развијеног у овом истраживању у четири града у Србији. То ће омогућити стварање потребне информационе основе за дефинисање оптималне пореске стопе. Поред тога, то ће омогућити да се у примени реше питања која се јављају у постојећем моделу, пре свега у погледу репрезентативности узорка, односно пристрасности оцене приходно неутралне пореске стопе. Предлаже се да се заједно са Министарством финансија и Пореском управом дефинише мањи број градова у којима би се током 2004. године применио аутоматизовани модел масовног вредновања тржишне вредности некретнина.

## II Порез на приходе од самосталне делатности

### ПОЈАМ ПРИХОДА ОД САМОСТАЛНЕ ДЕЛАТНОСТИ

Потреба да се неки приход идентификује као приход од самосталне делатности постоји и у цедуларним системима и у глобалном систему пореза на доходак физичких лица. У цедуларним системима редовно се разликују приходи из радног односа, приходи од самосталне делатности и приходи од инвестиција, тако да карактеришући одређени износ као приход који спада у једну од тих категорије у ствари одређујемо каквом ће режиму опорезивања бити подвргнут. Глобални систем најчешће почива на цедуларној инфраструктури: или се у пореском закону наводе категорије прихода које улазе у доходак (у којем случају је приход од самосталне делатности једна од тих категорија), или се – у потпуно „глобализованом” систему пореза на доходак, попут америчког, у којем се не наводе категорије прихода које улазе у доходак – посебна правила, првенствено она рачуноводствена, примењују на приход који је окарактерисан као приход од самосталне делатности.

Да би се неки приход одредио као приход од самосталне делатности претходно морамо дефинисати концепт самосталне делатности. Упоредно посматрано, најчешће се користи израз „пословање” (енг. *business*). „Пословање” представља самосталну комерцијалну или индустријску делатност у циљу остваривања добити. У неким земљама прави се разлика између прихода од комерцијалне трговачке делатности (фр. *bénéfices industrielles et commerciales*) и прихода од професионалне делатности (фр. *bénéfices des professions non commerciales*). Ово разликовање произлази из раније уобичајене поделе у европским континенталним правним системима на трговце и припаднике слободних професија: трговци су, наиме, пословали да би остваривали добит, а припадници слободних професија су пружали своје услуге без профитног мотива, само за „хонорар” (накнаду).<sup>2</sup> Оваква подела, иако се у неким областима права (нпр. етичка правила и правила професионалних

---

2 Вид.: L. Burns, R. Krever – *Individual Income Tax* (in: *Tax Law Design and Drafting*, Vol. II, ed. by V. Thuronui, IMF, Washington, 1998), стр. 525. и 525ф.

удружења) и данас провлачи, више није релевантна, јер је у овом времену тешко замислити консултанта, пореског саветника или адвоката који није мотивисан жељом да максимизује своју добит. У системима *common law*-а дефиниција прихода од пословања (енг. *business income*) по правилу обухвата и приходе од професионалне делатности,<sup>3</sup> а тако се поступа и у пореским законима појединих земаља из европског континенталног правног круга.<sup>4</sup> Ако се, дакле, оставе по страни историјски, не-порески разлози за разликовање прихода од пословања и прихода од професионалне делатности, не постоји убедљиво порескополитичко објашњење које би оправдавало такво раздвајање. Са становишта пореске администрације, много је једноставније имати јединствена правила која уређују обе делатности, а тамо где се евентуално појављује нека специфичност код професионалних услуга (нпр. рачуноводствени третман посла у извођењу /енг. *work in progress*/), може се предвидети посебан рачуноводствени стандард, уместо да се уводи потпуно засебан режим опорезивања.<sup>5</sup>

Српски Закон о порезу на доходак грађана<sup>6</sup> (у даљем тексту: ЗПДГ) дефинише приход од самосталне делатности као „приход остварен од привредних делатности, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход по овом закону порез не плаћа по другом основу”.<sup>7</sup> Наглашавајући да се ради о приходима оствареним од делатности, законодавац је, у начелу, имао у виду приходе од обављања *рејисироване* делатности, у смислу Закона о предузетништву. Истина, у Закону је предвиђен и изузетак: „приходом од самосталне делатности сматра се и приход остварен трајним или сезонским искоришћавањем земљишта у непољопривредне сврхе (вађење песка, шљунка и камења, производња креча, цигле, црепа, ћумура и сл.), производњом лозно-воћних и других садница и калемова, инкубаторском производњом живине и другим сличним делатностима, независно од тога да ли су као самосталне делатности регистроване код надлежног органа”.<sup>8</sup> У питању су активности у зони која се налази између пољопривреде и шумарства, где готово сви порески обвезници – сељаци нису регистровани за обављање делатности, него подлежу порезу на катастарски приход од пољопривреде и шумарства (ако се у катастру земљишта воде као власници, односно имаоци права коришћења

3 Упоред. нпр.: § 18, sched. D, cases I and II британског Income and Corporation Taxes Act (1988); § 995-1. аустралијског Income Tax Assesement Act (1997) и § 248 (1) канадског Income Tax Act (1985).

4 Упоред. нпр.: § 40. шпанског Leu del impuesto sobre la renta de las personas fisicas (1991) и § 6/2 holandskog Wet op de Inkomstenbelasting (1964).

5 Вид.: Le. Burns and R. Krever, оп. цит, стр. 525-526.

6 „Службени гласник РС”, бр. 24/2001. и 80/2002.

7 Вид.: члан 31. став 1. ЗПДГ.

8 Вид.: члан 31. став 2. ЗПДГ.

или плодуживања земљишта), и привредних делатности, у којима је регистрација обавезна. Ако се, међутим, напусти концепт опорезивања катастарског прихода од пољопривреде и шумарства, онда би трајно или сезонско искоришћавање земљишта у сврхе вађења песка, шљунка и камења, производње креча, цигле, црепа, ћумура и сл., као и производња лозно-воћних и других садница и калемова, инкубаторска производња живине и сл. морали да буду сврстани међу приходе од пољопривреде и шумарства, или би се морала захтевати регистрација, тако да би у категорији прихода од самосталне делатности остали само приходи од *рецистроване* делатности.

На крају ових разматрања појма „прихода од самосталне делатности” остаје да се запитамо да ли је сама та синтагма теоријски и језички примерен назив за ову врсту прихода. Буквални превод термина „самостална делатност” не среће се у другим језицима, осим у хрватском, где је законодавац, као и онај српски, у намери да се удаљи од „социјалистичко-самоуправног наслеђа”, у годинама распада СФРЈ и формирања независних држава (са властитим пореским системима) одлучио да, уместо термина „лични доходак од самосталног обављања (привредне и професионалне) делатности” – употребљаваног у свим републикама бивше СФРЈ – почне да употребљава израз „приходи од самосталне делатности”. У Словенији је, међутим, изабран примеренији назив – *dohodek iz dejavnosti*, који сасвим одговара у упоредном праву најчешће коришћеном термину, који на енглеском језику гласи *business income*.<sup>9</sup> Истицање *самосталности* има смисла једино код обављања услуга, које могу бити „самосталне” (нпр. адвокатске, лекарске, ревизорске и др.) и „несамосталне” (тј. из радног односа). Но, како – поновимо – не постоји потреба да се „самосталне” (професионалне) услуге у погледу пореског третмана раздвајају од „пословних” (индустријских и комерцијалних) делатности, које *per definitionem* не могу бити „несамосталне”, сматрам да је приходе о којима се у овом тексту расправља примереније назвати „приходима од пословања”, што је можда најпрецизнији превод енглеског *business income*.

## ОДНОС ИЗМЕЂУ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА И ОПОРЕЗИВАЊА

Упоредно посматрано, срећу се два приступа утврђивању опорезивног прихода (енг. *taxable income*) од пословања (самосталне

9 Поновимо да се у француском језику задржало разликовање између *bénéfices industrielles et commerciaux* и *bénéfices des professions non commerciales*, које је углавном мотивисано разлозима традиције. Како је порески третман обе врсте прихода у основи исти, могуће је назвати их „приходима од пословања”.



делатности) за дати порески период: први је заснован на билансу успеха (енг. *profit and loss account*), а други на билансу стања (енг. *balance sheet*).

Приступ заснован на билансу успеха преовлађује у системима *common law*-а, мада га прихватају и неке земље у транзицији, међу којима и Србија. Опорезиви приход био би у том контексту једнак разлици између признатих прихода које је порески обвезник остварио у датом пореском периоду и расхода које је допуштено одбити, а које је у том пореском периоду порески обвезник имао. У пракси то значи да се полази од биланса успеха, који служи за потребе финансијског извештавања, па се у пореском билансу спроводе корекције на страни прихода и на страни расхода, које одражавају разлике између пореских и финансијских (комерцијалних) рачуноводствених правила.

Приступ заснован на билансу стања преовлађује у европским континенталним системима; код њега се опорезиви приход израчунава упоређивањем вредности нето активе у билансу стања пореског обвезника на крају године, увећане за дивиденде расподеле токком године, са вредношћу нето активе у билансу стања пореског обвезника на крају претходне године. Позитивна разлика представља опорезиви приход од самосталне делатности, док је негативна разлика пословни губитак.

Пошто се и у оквирима приступа заснованог на билансу стања морају спроводити усклађивања појединих рачуноводствених позиција да би се одразиле разлике између пореских и финансијских (комерцијалних) рачуноводствених правила, два приступа у основи могу довести до истог износа опорезивог прихода од самосталне делатности. Због тога сматрам да не постоји потреба да се српско пореско право мења у правцу прихватања приступа по којем се основица пореза на приходе од самосталне делатности заснива на билансу стања; већ четрнаесту годину опорезивање се спроводи на бази приступа заснованог на билансу успеха, а озбиљнији проблеми у овом контексту нису идентификовани. Ово утолико пре што и у земљама које утврђивање пореске основице заснивају на билансу стања мањи порески обвезници немају обавезу да састављају биланс стања, па им се допушта да оптирају за приступ базиран на билансу успеха. Таквим пореским обвезницима у Србији је дозвољено да воде просто књиговодство,<sup>10</sup> па би евентуално генерално опредељивање за приступ заснован на билансу стања изискивало да се за њих предвиди посебан третман, што би систем пореза на приходе од самосталне делатности учинило мање транспарентним.

---

10 Просто књиговодство обухвата књигу прихода и расхода, књигу основних средстава, алата и инвентара са калкулативним отписом, као и друге податке, у складу са законом. Вид.: члан 44. ЗПДГ.



Однос између утврђивања прихода од самосталне делатности за потребе финансијског извештавања и за потребе опорезивања може се разумети ако се у обзир узме сврха због које се прибегава једном, односно другом извештавању. Циљ финансијског извештавања јесте да се власнику/власницима и менаџменту/пословођи, као и повериоцима и потенцијалним екстерним инвеститорима, обезбеди поуздана анализа профитабилности рачуноводствене јединице (предузећа, односно радње). Насупрот томе, циљ пореског рачуноводства јесте да се утврди нето економски добитак пореског обвезника у датом пореском периоду. У том контексту може се разумети разликовање које се готово редовно среће у финансијском извештавању између редовних прихода и ванредних прихода (најчешће капиталних добитака): лица којима су намењени финансијски извештаји треба да схвате да се ванредни приходи неће редовно појављивати у наредним годинама. Пореско рачуноводство држава у којима се утврђивање пореске основице заснива на билансу стања нема потребу да преузима овакво разликовање, осим уколико капитални добици не уживају посебан третман (као нпр. у Белгији, Француској и Грчкој). У земљама у којима се утврђивање пореске основице заснива на билансу успеха поменуто рачуноводствено разликовање може да послужи и за потребе приказивања капиталних добитака за потребе опорезивања.

Правила финансијског и пореског рачуноводства разликују се и у погледу третмана прихода уз који иде нека будућа обавеза или прихода који је повезан с испоруком добара и услуга у наредним годинама. Ово је разликовање релевантно без обзира на приступ у оквиру којег се утврђује пореска основица. За потребе финансијског извештавања, обично се приход за који је везана нека будућа обавеза приказује у годишњем извештају, али се при том образује резерва, која указује да се тај износ неће моћи расподељивати, већ да је намењен измирењу будуће обавезе. Правила пореског рачуноводства најчешће не дозвољавају да се одлаже признавање прихода, већ налажу његово укључивање у пореску основицу чим га порески обвезник оствари, док пратећу обавезу признају тек када се заиста испуни. Код прихода повезаног с испоруком добара и услуга у будућем периоду, у финансијском извештавању се очекује да он не буде укључен у приходе текуће године, већ се води на „рачуну аконтационих прихода”, који представља пасиву (уз повећање готовине у активи). Када се добра и услуге заиста испоруче, обавеза се смањује, а износ се премешта са „рачуна аконтационих прихода” у биланс успеха. Порески третман аконтационих прихода може следити рачуноводствена правила, али се срећу и решења где се захтева њихово укључивање у доходак текуће године.

## ФИСКАЛНИ ЗНАЧАЈ ПОРЕЗА

Порез на приходе од самосталне делатности нема неко значајније место у структури прихода од пореза и социјалних доприноса у Србији. Погледајмо табелу 1:

Табела 1: Фискални значај пореза на приходе од самосталне делатности

Година	Наплаћено (000 динара)	Учешће у укупним приходима од:		
		пореза и социјалних доприноса	пореза	пореза на доходак грађана
2000.	601.262	0,55%	0,96%	4,40%
2002.	2.150.639	0,55%	0,77%	4,04%
2003.	1.809.855	0,39%	0,56%	2,91%

Извор: ЗОП, Б2 извештај за 2000. годину (реклаификован према ГФС класификацији од стране Д. Поповића и Д. Драгутиновић); ЗОП, Т извештај за 2002. годину; Управа за јавна плаћања, Т извештај за 2003. годину.

У укупним приходима од пореза и социјалних доприноса порез на приходе од самосталне делатности задржао је у 2002. години исто учешће које је имао у 2000. години, да би у 2003. години дошло до озбиљнијег пада, који се може објаснити снижењем пореске стопе са 20% на 14% и проширењем обима пореских олакшица (првенствено инвестиционог пореског кредита, који је за мале пореске обвезнике увећан за једну трећину /са 30% на 40%/). Ако се посматрају само *порески* приходи, онда је забележен пад и у 2002. у односу на 2000. годину – и то због тога што је, због значајног снижавања доприноса, удео пореза у укупним приходима од пореза и социјалних доприноса веома увећан, при чему је нарочито порастао удео акциза и пореза на промет.

Уколико се, пак, анализира учешће пореза на приходе од самосталне делатности у приходима од пореза на доходак грађана, бележи се константан пад – умерен у периоду 2000-2002. године (због повећања улоге пореза на зараде) и снажан у 2003. години (због поменутог снижења пореске стопе и ширења пореских олакшица).

## ПАУШАЛНО ОПОРЕЗИВАЊЕ

Порезу на приходе од самосталне делатности подлеже 171.025 пореских обвезника,<sup>11</sup> од којих око 60% порез плаћа на паушално утврђен приход. Иако се често чују захтеви да би паушални третман

11 Податак за 2002. годину.

требало не само ређе одобравати, него га, чак, и укинути, јер недовољно захвата економску снагу појединих категорија пореских обвезника, мишљења сам да овакве закључке не треба брзоплето доносити.

Удео наплате по основу пореза који се плаћа на паушално утврђен приход у укупној наплати пореза на приходе од самосталне делатности смањен је са 44,5% (у 2002. години) на 42,1% у 2003. години, што би, уз претпоставку о неизмењеном броју паушалаца, могло да значи или (1) да је просечни паушални приход по обвезнику снижен, или (2) да је реално увећана основица код оних обвезника који порез плаћају на стварни приход, или (3) да је дошло до некакве комбинације ове две могућности. Други од два карактеристична примера недоследног примењивања законских норми о паушалном опорезивању, о којима ће бити речи у пасусима који следе, сведочи о разлозима због којих долази до снижавања просечног паушалног прихода по обвезнику у неким областима. С друге стране, тешко је очекивати да је у 2003. години могло да дође до реалног повећања пореске основице код обвезника који порез плаћају на стварни приход, јер је у тој години повећан обим пореских олакшица (пре свега инвестиционог пореског кредита), што је довело до пада наплате пореских прихода за 12,32% у односу на 2002. годину. Зато сматрам да се пад фискалног значаја паушалног опорезивања у 2003. години пре може објаснити неадекватним вредновањем паушалног прихода, него реалним растом пореске основице код обвезника који порез плаћају на стварни приход.

Погледајмо на који начин порески закон уређује услове за паушално опорезивање. У члану 40. став 1. ЗПДГ предвиђено је да 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, има право да поднесе захтев да буде паушално опорезован. У члану 40. став 2. ЗПДГ прописано је да се право на паушално опорезивање неће признати предузетнику:

- оснивачу ортачке радње;
- 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 некретностима;<sup>12</sup>
- у чију делатност улажу и друга лица;
- чији укупан промет у години која претходи години за коју се утврђује порез, односно чији је планирани годишњи промет када почиње обављање делатности већи од 2.000.000 динара.

---

12 Изузетно, предузетнику који трговинску или угоститељску делатност обавља у киоску, приколици или сличном монтажном или покретном објекту може се, на његов захтев, одобрити да порез плаћа на паушално утврђен приход.

У интерпретацији норме из члана 40. ЗПДГ Пореска управа је показала две карактеристичне врсте недоследности – обе објашњиве једино у светлу бојазни од последица које би револт заинтересованих категорија пореских обвезника могао да изазове.

На првом месту, дешава се да порески орган уопште не обраћа пажњу на услове из члана 40. став 1. ЗПДГ, већ само на забране из става 2. тог члана. Само се у таквом контексту може разумети зашто се адвокатима одобрава паушално опорезивање, иако делује парадоксално да та категорија обвезника „није у стању да води пословне књиге” или јој „њихово вођење отежава обављање делатности”. Опасност да се пређе лимит од 2.000.000 динара укупног промета годишње (166.667 динара месечно, односно 8.510 динара по радном дану) и тако изгуби право на паушални третман избегава се наплаћивањем дела накнада за пружене услуге у готовини, тако да се тај промет, упркос изричитом пропису из члана 51. став 1. ЗПДГ, не региструје на рачуну у банци.

Други тип непринципијелног третмана представља утврђивање паушалне основице за таксисте у износу који је нижи од онога који би се добио на бази критеријума и елемената за паушално опорезивање, уређених уредбом донетом на основу члана 41. ЗПДГ. У томе се, изгледа, иде дотле да се таксистима који желе да остваре неко право које им припада једино ако им је доходак изнад неког минимума издаје за те потребе потврда о висини паушално утврђеног прихода у износу већем од оног из пореског решења – вероватно у износу који би се добио када би се уредбом прописани критеријуми и елементи за паушално опорезивање заиста применили.

Уколико би се, међутим, избегли овакви непринципијелни уступци појединим „незгодним” категоријама пореских обвезника, паушално опорезивање би могло и даље да служи да се, уз минималне административне трошкове (енг. *administrative costs*) и трошкове плаћања (енг. *compliance costs*), захвата пословни резултат најмањих обвезника пореза на приходе од самосталне делатности. Увођење фискалних каса додатно ће олакшати примену прописа о паушалном утврђивању пореске основице, јер оне могу да обезбеде податке на основу којих би се контролисала веродостојност података које порески обвезник – паушалац уноси у пословну књигу о оствареном промету.<sup>13</sup>

У светлу најављеног увођења пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ), треба се осврнути на однос између паушалног опорезивања код пореза на приходе од самосталне делатности и третмана „малог пореског обвезника”<sup>14</sup> код ПДВ. Код пореза на приходе од самосталне делатности лимит од 2.000.000 динара

13 У питању је једина пословна књига коју су дужни да воде предузетници који порез плаћају на паушално утврђен приход. Вид.: члан 43. став 4. ЗПДГ.

14 „Мали порески обвезник” код ПДВ нема право исказивања ПДВ у рачуни-ма, нити право на одбитак претходног пореза, а није дужно да води евиденцију прописану законом.

укупног годишњег промета само је нужан, али не и довољан услов да би паушални третман био одобрен, јер морају бити испуњени и други услови из члана 40. ЗПДГ. Код ПДВ лимит од 2.000.000 динара има апсолутно значење: свако лице (правно лице и предузетник) чији годишњи промет не прелази тај износ је „мали порески обвезник”, без икаквог додатног условљавања, с тим што лица чији је годишњи промет између 1.000.000 динара и 2.000.000 динара имају могућност оптирања за статус „редовног” обвезника ПДВ. Сматрам да би новеле ЗПДГ требало да садрже решење по којем право на паушално опорезивање губи онај предузетник који је, иако му је годишњи промет мањи од 2.000.000 динара (а већи од 1.000.000 динара), оптирао за статус „редовног” обвезника ПДВ.<sup>15</sup> Остаје, међутим, дилема како поступити са предузетником чији је годишњи промет мањи од 1.000.000 динара – те аутоматски спада у „мале пореске обвезнике” са становишта ПДВ – а не испуњава остале услове за паушално опорезивање из члана 40. ЗПДГ. Такав предузетник би порез на приходе од самосталне делатности плаћао према стварном приходу, водећи пословне књиге прописане законом којим се уређује рачуноводство, односно ЗПДГ-ом.

## ДЕФИНИСАЊЕ ПОРЕСКЕ ОСНОВИЦЕ

### Узимање пословних средстава за личне потребе

Ако се порез на приходе од самосталне делатности плаћа на стварни приход, а пореска основица се утврђује полазећи од биланса успеха, прво се отвара питање располагања приходом од стране пореског обвезника. За разлику од физичког лица – власника (једночланог) привредног друштва, који из добити која преостане после опорезивања (у даљем тексту: *нето добити*) повлачи дивиденду, чијих 50% подлеже порезу на доходак грађана (у форми пореза по одбитку на приходе од капитала), предузетник приликом повлачења своје нето добити не плаћа такав порез. Међутим, пошто се обавеза по основу пореза на приходе од самосталне делатности за пореску годину коначно намирује тек по њеном истеку,<sup>16</sup> постоји дилема да ли предузетник током године

15 Овакво решење ЦЛДС је већ понудио у својој верзији нацрта Закона о изменама и допунама ЗПДГ из септембра 2003. године.

16 Порески обвезник је дужан да до 15. марта наредне године поднесе пореску пријаву, као и порески биланс, у којем ће обрачунати своју пореску обавезу за пореску годину и том приликом платити разлику између обрачунаога износа и током године плаћених месечних аконтација. Пореска управа затим доноси решење о утврђивању пореза на приходе од самосталне делатности, а порески обвезник је дужан да евентуалну разлику између утврђеног износа и износа који је у пореском билансу исказан и по том билансу уплаћен уплати у року од 15 дана од дана добијања првостепеног пореског решења. Вид.: члан 93. став 1. и члан 114. ЗПДГ.

може узимати средства која се налазе на рачуну радње за потребе које нису у вези са пословањем. Рачун код банке на којем се налазе средства је рачун отворен на основу ПИБ-а предузетника, а не на основу ЈМБГ физичког лица.

Да би се установили принципи на којима би се заснивао порески третман узимања (енг. *withdrawals*) средстава из пословне имовине, у упоредном законодавству треба потражити одговарајућа решења. У том погледу најразвијенија правила формулисало је немачко право. У њему се, наиме, разликују:

- трговци, и то:
  - друштва капитала, друштва лица и инокосни предузетници уписани у комерцијални регистар (нем. *Vollkaufleute*), који по Трговачком закону (нем. *Handelsgesetzbuch*) морају да воде пословне књиге по систему двојног књиговодства;
  - мањи предузетници (нем. *Minderkaufleute*), којима обавезу вођења пословних књига по систему двојног књиговодства и подношења пореског биланса намеће Закон о јавним приходима (нем. *Abgabenordnung*), јер им промет, пословни капитал и добит прелазе прописани лимит;
- остали мали порески обвезници који остварују приходе од пословања (у даљем тексту: *остали мали предузетници*), који – с обзиром на то да им промет, пословни капитал и добит не прелазе прописани лимит – немају обавезу вођења пословних књига по систему двојног књиговодства (мада могу за то оптирати), него су дужни да обрачунавају опорезиви приход од самосталне делатности преко књиге прихода и расхода (просто књиговодство).

Са становишта опорезивања прихода од самосталне делатности, дакле, релевантни су *индивидуални* трговци и остали мали предузетници, а у контексту разматрања односа између личне имовине и пословне имовине само индивидуални трговци, пошто остали мали предузетници воде једино просто књиговодство.

Код индивидуалних трговаца разликују се пословна актива и пасива (пословна имовина) и лична актива и пасива (лична имовина). За потребе опорезивања важна је подела на нужну пословну имовину, нужну личну имовину и добровољну пословну имовину.

Средства чија је употреба нужно ограничена на сврхе пословања називају се „нужном пословном имовином” (фабричке хале, производна опрема, канцеларијска опрема, залихе робе, пословна потраживања и сл.). Нужна пословна имовина мора се водити у књигама, мада својство неког средства као „нужне пословне имовине” не зависи од тога да ли је заиста унето у пословне књиге. Трансакције у вези са средствима из нужне пословне имовине јесу пословне трансакције, а расходи начињени у вези са њима јесу пословни расходи. Узимање нужне пословне имовине за личне потребе (нем. *Entnahme*) је допуштено, без обзира да ли се ради о



готовини, роби, услугама запослених или неком другом елементу имовине. Такође је допуштено улагање средстава у нужну пословну имовину (нем. *Einlagen*).

Термин „нужна лична имовина” означава средства која се обично не одвајају за сврхе пословања (стан у којем трговац бора-ви, накит, уметнички предмети и сл.). Нужна лична имовина не може се улагати у пословање. Иако трговац може да наведе нужну личну имовину у билансу стања, та средства се морају елиминисати из пореског биланса, јер се не узимају о обзир приликом утврђивања опорезивног прихода од самосталне делатности. И обавезе могу бити личне природе (нпр. трошкови лечења трговца, трошкови поправке аутомобила који се искључиво користи за личне потребе и сл.). Плаћање личних расхода из пословних средстава представља узимање из пословне имовине, а не пословни расход.

Израз „добровољна пословна имовина” означава средства индивидуалног трговца која по својој природи не спадају ни у „нужну пословну имовину”, ни у „нужну личну имовину”, али могу, у зависности од одлуке којом су усмерена, бити у било којој од те две категорије. Ту спадају: готов новац, не-банкарске хартије од вредности, аутомобили који нису дизајнирани стриктно за пословну сврху и сл. Усмеравање у пословну имовину може бити непосредно (нпр. укључивање хартија од вредности у пословни портфељ) или посредно (нпр. установљивање залогe на хартијама од вредности које су у личној имовини ради обезбеђивања пословног дуга). Иако, начелно посматрано, класификација неког таквог средства у пословну имовину зависи од његовог фактичког коришћења, чињеница да је оно унето у пословне књиге је довољан доказ да је оно заиста тако усмерено.

Имајући у виду наведено разликовање између пословне имовине и личне имовине, узимање из пословне имовине за личне сврхе (као и мањак, кало, растур, квар и лом изнад прописаног лимита)<sup>17</sup> квалификује се као *пословни приход*, а улагање у пословну имовину као *пословни расход* (осим улагања у „дуготрајну имовину” /нпр. основна средства/, где се обрачунава амортизација). Другим речима, порески обвезник – предузетник био би дужан да за узимања из пословне имовине (нпр. за плаћање личних расхода из пословних средстава) у пореском билансу увећа своје пословне приходе, док би за улагања у пословну имовину требало да увећа своје пословне расходе. Узимања, односно улагања која нису у облику готовине процењују се према упоредивој тржишној вредности, у складу са начелом сталности (енг. *going concern principle*).

---

17 Аналогно решењу које важи за порез на промет, као највиши допуштени износ за мањак могла би се узети количина која се може правдати вишом силом, а за кало, растур, квар и лом – количина утврђена уредбом Владе Републике Србије. Вид.: члан 2. став 2. тач. 4. и 5. Закона о порезу на промет, „Службени гласник РС”, бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 70/2003.

Напомињем да узимање из пословне имовине (једночланог) привредног друштва за личне потребе власника има својство расподеле добити, што значи да се тај износ опорезује као дивиденда и не признаје се при утврђивању добити.

### **Накнаде трошкова службеног путовања**

У члану 18. ЗПДГ предвиђено је да се порез на зараде не плаћа на примања запосленог по основу:

- накнаде за исхрану за службено путовање у земљи, према приложеним рачунима, а највише до 600 динара дневно;
- дневнице за службено путовање у иностранство – до износа прописаног од стране надлежног државног органа;
- накнаде трошкова смештаја на службеном путовању, према приложеном рачуну, а највише до износа цене за ноћење у хотелу „А” или „Б” категорије;
- накнаде превоза на службеном путовању, према приложеним рачунима превозника у јавном саобраћају, а када је одобрено коришћење сопственог аутомобила – до износа 30% цене једног литра супер бензина, а највише до 1.500 динара месечно.

С обзиром на околност да су ова пореска ослобођења позиционирана у Главу прву Дела другог ЗПДГ („Порез на зараде”), она се односе само на запослене, а не и на предузетнике, што ове озбиљно дискриминише. Сматрам да би у Закону требало изричито предвидети да и порески обвезник – предузетник (који порез плаћа на стварни приход од самосталне делатности) има право на пореско ослобођење по наведеним основама. При томе би динарске лимите (600 динара дневно за накнаду за исхрану и 1.500 динара месечно за коришћење сопственог аутомобила на службеном путовању) требало повећати, јер су толико износили и у априлу 2001. године, када је ЗПДГ донет. Стопа ревалоризације не би смела да буде мања од 50%, колико су кумулативно порасле цене на мало у периоду 2001-2003. године.

### **Доприноси за обавезно социјално осигурање**

Према прописима који су на снази у моменту завршавања овог текста, основицу за обрачун доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање и осигурање од незапослености предузетника – „осигураника самосталних делатности” чини опорезива добит утврђена на основу пореског биланса, у складу са ЗПДГ, с тим што та основица не може бити:

- нижа од просечне месечне зараде по запосленом у Републици у претходном полугодишту; нити
- виша од петоструког износа просечне месечне зараде по запосленом у Републици према последњем објављеном податку Завода за статистику.



За здравствено осигурање, међутим, основица не може бити нижа од просечне месечне зараде по запосленом у Републици остварене у текућој години, нити виша од четвороструког износа просечне месечне зараде по запосленом у Републици остварене у текућој години.

До утврђивања опорезиве добити на основу годишњег пореског биланса, предузетник плаћа месечну аконтацију доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање и осигурање од незапослености за текућу годину на основицу једнаку основици за месечну аконтацију пореза, с тим што та основица не може бити нижа од просечне месечне зараде по запосленом у Републици у претходном полугодишту, нити виша од петоструког износа просечне месечне зараде по запосленом у Републици према последњем објављеном податку Завода за статистику. За здравствено осигурање, међутим, основица не може бити нижа од просечне месечне зараде по запосленом у Републици у децембру претходне године, с тим што се месечно индексира стопом раста зарада.<sup>18</sup>

Не постоји ниједан разлог да основице за поједине видове социјалног осигурања буду различите за исту категорију осигураника. Зато је нацрт Закона о доприносима за социјално осигурање из јуна 2004. године предвидео да основица доприноса како за пензијско и инвалидско осигурање и осигурање од незапослености, тако и за здравствено осигурање, буде јединствена:

(а) на годишњем нивоу – опорезива добит, односно паушално утврђен приход на који се плаћа порез на приходе од самосталне делатности;

---

18 Када је у питању предузетник који порез на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход, основицу за обрачун доприноса за његово обавезно пензијско и инвалидско осигурање и осигурање од незапослености у начелу чини паушално утврђен приход (уз горе наведени доњи и горњи лимит), али је организација обавезног социјалног осигурања овлашћена да за поједине категорије паушалаца пропише најнижу основицу. Тако је одлуком Републичког фонда ПИО самосталних делатности (Одлука о утврђивању најниже основице осигурања за поједине категорије осигураника самосталних делатности, „Службени гласник РС”, бр. 42/2003, 50/2003) и одлуком Националне службе за запошљавање прописано да најнижа основица осигурања која служи за плаћање доприноса за спецификовану категорију осигураника – паушалаца износи 65% од просечне (месечне) зараде по запосленом у Републици у претходном кварталу, ако им је паушално утврђен приход нижи од овако утврђене основице. У питању су паушалци разврстани у прву групу према Уредби о ближим условима, критеријумима и елементима за паушално опорезивање обвезника пореза на приходе од самосталне делатности, „Службени гласник РС”, бр. 65/2001, 45/2002, 91/2002, 23/2003. Ту спадају: носачи, чистачи обуће, оштрачи, јорганџије, рукавичари, колари, четкари, поправљачи кишобрана, стари занати, верски службеници и др. Основица за обрачун доприноса за здравствено осигурање, пак, не може бити нижа од просечне месечне зараде по запосленом у Републици остварене у децембру претходне године, с тим што се месечно индексира стопом раста зарада.

(б) до коначног утврђивања опорезиве добити за текућу годину – основица за месечну аконтацију пореза на приходе од самосталне делатности.

При томе, основица доприноса не може бити:

- нижа од 40% просечне месечне зараде по запосленом у Републици у претходном кварталу; нити
- виша од петоструког износа просечне месечне (годишње) зараде по запосленом у Републици према (последњем) објављеном податку Завода за статистику.

Потребно је, међутим, имати у виду да основица *пореза* на приходе од самосталне делатности законски није прецизно дефинисана у контексту одредби о аконтационом плаћању доприноса. Наиме, пореску основицу чини опорезива добит, утврђена у годишњем пореском билансу; да би се до ње дошло, потребно је да се одбије износ *коначно* плаћених доприноса у години за коју се основица утврђује. Но, и *de lege lata* и *de lege ferenda*, тај се износ утврђује у проценту од опорезиве добити – величине која није позната у моменту када се спроводи коначно утврђивање доприноса. Отуда сам мишљења да норму треба прецизирати тако да се на терену утврђивања доприноса избегне позивање на коначан износ опорезиве добити за дату годину: довољно је држати се основице за месечне аконтације пореза на приходе од самосталне делатности, с тим што би се у првом месецу *после* коначног утврђивања *пореске* основице доприноси обрачунали и на основицу за евентуалну разлику између аконтација и коначне обавезе по основу пореза на приходе од самосталне делатности. Тај износ би се затим признао за одбитак од основице пореза на приходе од самосталне делатности у *наредној* години.

У литератури се понекад среће становиште да би, за потребе пореза и доприноса, предузетнику требало одредити „калкулативну зараду”, која би се признавала као трошак приликом утврђивања опорезиве добити, добити која би била подвгнута порезу на приходе од самосталне делатности.<sup>19</sup> Теорија (тј. наука о порезима) сматра да се приходи предузетника (као и члана друштва лица или власника било које друге неинкорпорисане фирме који у својој фирми ради) могу дефинисати као принос који потиче и од капитала и од рада, предузетништва и преузимања ризика.<sup>20</sup> Међутим, преовлађујуће је становиште да се са порескоправног становишта ти приходи треба да посматрају *целовитио*, дакле као приходи од самосталне делатности, тако да она компонента тих прихода која би одговарала наконди по основу рада (заради) нема

19 Вид.: Милан Ковачевић, Порески биланс (у: *Специјалистичке последипломске студије за кадрове Републичке управе јавних прихода*, књига II, ред. Божидар Раичевић, Правни факултет и Економски институт, Београд 1994), стр. 195.

20 Вид.: *Paris Taxation and Small Business*, OECD, Paris, 1994, стр. 45.

статус одбитка приликом утврђивања опорезиве добити. Такво решење примењују све земље-чланице ОЕЦД.<sup>21</sup> Специфичан приступ среће се у Хрватској, где физичко лице – предузетник може оптирати између „стандардног” опорезивања порезом на доходак (од самосталне делатности) и опорезивања порезом на добит (којем, иначе, подлежу правна лица). У „стандардном” режиму не постоје никаква одступања од горе описаног приступа, док се у случају опције за опорезивање добити предузетнику признаје „подузетничка плаћа”, која улази у расход који се може одбити при утврђивању пореза на добит и која се, на терену пореза на доходак, третира као приход од „несамосталног рада” (тј. као зарада). С обзиром на то да се у српском пореском систему (као ни у пореским системима готово свих осталих европских држава) не даје могућност физичком лицу – предузетнику да оптира за опорезивање порезом на добит предузећа, мишљења сам да законска решења не треба компликовати прописивањем „калкулативне зараре” предузетника.

### Остали одбици

ЗПДГ (као ни Закон о порезу на добит предузећа) не садржи норму која би прописивала да се расход директно повезан са неопорезованим приходом не може одбити. Тако су, рецимо, приходи од камате по основу јавног зајма изузети из пореске основице, а порески обвезник – предузетник (као и правно лице) за сада има право да трошак камате који се сразмерно може алоцирати на приходе од камате по основу јавног зајма одбије од пореске основице. Тиме му је пружена прилика да оствари двоструко ослобођење: узеће позајмицу за куповину државних обвезница, плаћену камату на ту позајмицу одбиће као трошак, а приход од камате по основу државних обвезница биће изузет. Зато сматрам да ЗПДГ треба изричито да пропише да се расход директно повезан са неопорезованим приходом не може одбити од основице пореза на приходе од самосталне делатности.

---

21 Вид.: *ibid.*, стр. 46.

### III Порез на приходе од пољопривреде

Опорезивање дохотка индивидуалних пољопривредних произвођача шкакљива је ствар. Основни проблем са опорезивањем индивидуалне пољопривредне делатности и пољопривредника (hard-to-tax група) стандардним порезом на доходак проистиче из следећих чињеница:

- често не знају сложене пореске прописе,
- углавном не воде књиге, односно рачуноводство,
- велики их је број, а доходак често низак, па пореска управа обично нема интереса да због малог изгубљеног износа пореза прави велике и скупе акције контроле,
- често продају робу за готовину, па би књиговодство, и када би били присиљени да воде, било нетачно,
- због готовинског начина пословања, ни порез по одбитку није реалистичан,
- лако праве пореске дугове итд.

Сви ови елементи важе и у Србији и компликују сваку идеју или покушај опорезивања пољопривредника порезом на стварни доходак. Стога се у Србији доходак индивидуалних пољопривредника покушава захватити порезом на катастарски приход, који се релативно једноставно обрачунава и који не зависи од стварног текућег дохотка пољопривредног газдинства.

Ипак, опорезивање пољопривредника порезом на катастарски приход поседује бројне мањкавости, па ће у наставку бити дат предлог реформе система опорезивања пољопривредника заснован на идеји о делимичном опорезивању стварног прихода.

У првом одељку биће представљен и анализиран постојећи систем опорезивања пољопривредника у Србији, у другом је дат кратак преглед компаративних решења, а у трећем предлог реформе.

#### ПОРЕЗ НА КАТАСТАРСКИ ПРИХОД

Порез на катастарски приход представља порез којим се у Србији опорезује пољопривредна делатност индивидуалних сељака. Док се за опорезивање других сектора привреде, па и пољопривредне делатности када је обављају предузећа, задруге и слично, користе стандардни порези као што су порези на зараде, на добит и слично, индивидуални сељаци се опорезују овим порезом стога

што се верује да није могуће на ваљан начин установити њихов стварни доходак, односно добит, а из техничких разлога.

## Основна решења

Приход индивидуалних пољопривредника од пољопривреде опорезује се према Закону о порезу на доходак грађана.

Проход који се опорезује је или катастарски или стварни приход од пољопривреде, а према избору пореског обвезника.

Катастарски приход представља калкулативни приход, обрачунат за сваку јединицу земљишта у Катастру непокретности, а без обзира да ли се и како то земљиште користи у пољопривредној делатности.

Уколико се обвезник определи за опорезивање према стварном приходу, за утврђивање прихода примењују се правила која важе за опорезивање самосталних делатности.

Порески обвезник је власник, ималац права на коришћење, плодуживалац или закупац земљишта.

Пореска основица је или катастарски или стварни приход.

Пореска стопа је 14%.

Пореза је ослобођено земљиште на коме се налазе водоприредни и слични објекти, споменици културе, верски објекти, земљиште које је постало обрадиво и новоподигнути воћњаци и виногради на пет година, земљиште под зградама за становање (до 500 m<sup>2</sup>), земљиште пореског обвезника старијег од 65 (мушкарци), односно 60 година (жене) уколико немају других прихода осим из пољопривреде и уколико нико није дужан да их издржава, земљиште које обвезник без накнаде уступи избеглици уколико овај нема других прихода.

Умањење пореза могуће је уколико је због елементарних непогода или биљних болести и штеточина и слично принос смањен за више од 25% од просечног приноса у последње три године, и то сразмерно смањењу приноса.

## Обрачун катастарског прихода

Основне одредбе обрачуна катастарског прихода дефинисао је Закон о утврђивању катастарског прихода,<sup>22</sup> а методологију ближе прописало Упутство о методологији за утврђивање катастарског прихода.<sup>23</sup>

Катастарски приход у начелу обухвата и биљну и сточарску производњу. Али, док се биљна обрачунава по одређеној методологији, догле се сточна имплицитно укључује у приход, како поменуто Упутство наводи, „путем цена пољопривредних производа који служе за исхрану стоке”.

22 Службени гласник РС, бр. 49/92

23 Службени гласник СРС, бр. 30/77

Приход од биљне производње дефинисан је као разлика између:

- новчане вредности просечног приноса који се постиже по једном хектару, а према постојећој структури усева и засада и уобичајеном начину обраде земљишта, при чему је новчана вредност производ тако обрачунатих приноса и просечних цена пољопривредних производа, и
- просечних материјалних трошкова производње, дефинисаних као просечни издаци потребни за остварење просечног приноса, где улази и амортизација пољопривредних зграда, опреме, воћњака и винограда, али не и вредност људског рада.

Катастарски приход утврђује се на основу ове методологије засебно за сваки катастарски срез у Србији.

Све земљиште сврстано је у следеће категорије: њиве, вртови, воћњаци, виногради, ливаде, пашњаци, шуме и трстици-мочваре. Свака од њих класирана је на осам класа по квалитету земљишта.

На тај начин, а полазећи од физичких карактеристика, за сваку парцела пољопривредног земљишта у Србији обрачунава се катастарски приход.

Лествицу катастарског прихода по срезовима и врстама и класама земљишта утврђује Скупштина Србије. Последњи пут је то учињено 1994. године. У следећој табели приказан је извод из Лествице за два катастарска среза: Богатић из равничарске, плодне Мачве и Сјеница из брдовите Рашке области.

Табела 1. Катастарска лествица, дин/ха, 1994-2004. (скраћени приказ)

	Богатић	Сјеница
њива 1. класе	245,97	73,29
њива 2. класе	203,92	57,82
њива 8. класе	26,17	9,19
врт 1. класе	910,92	0,00
врт 3. класе	434,33	0,00
воћњак 1. класе	132,72	46,74
воћњак 6. класе	0,00	8,93
виноград 1. класе	200,11	0,00
виноград 4. класе	64,89	0,00
ливада 1. класе	64,244	0,82
ливада 8. класе	10,85	0,00
пашњак 1. класе	38,55	15,54
пашњак 8. класе	9,47	0,00
шума 1. класе	120,79	76,81
шума 8. класе	16,16	0,00
трстик-мочвара 1. класе	5,48	0,00

Катастарски приход није мењан од 1994. године, када је последњи пут промењена Лествица, до данас.

## Основни бројеви

Погледајмо приходе од пореза на доходак из пољопривреде и шумарства, односно од пореза на катастарски приход, будући да практично сви обвезници плаћају према катастарском приходу, а не према стварном приходу.

Табела 2. Порез на катастарски приход

	2002.	2003.
Разрезан износ, 000 дин.	77.631	
Наплаћен износ, 000 дин.	72.561	71.487
Број обвезника, 000	1.445	1.440
Приход по обвезнику, дин.	49,9	49,6
Процент укупних пореских прихода	0,03%	0,03%

Извор: Пореска управа и Трезор Министарства финансија

Приход је минималан и износи око 72 милиона и у 2002. и у 2003. години динара у целој Србији, што даје само око 50 динара пореза по једном обвезнику (газдинству) за целу годину. Овде би треба имамо у виду чињеницу да би овај порез требало да опорезује не само профит, већ и доходак обвезника. Очигледно је да су индивидуални пољопривредни произвођачи практично ослобођени пореза на доходак.

Приход државне благајне од, просечно, 50 динара по обвезнику не би био довољан ни за поштанске трошкове Пореске управе, те би порез био штетан са становишта државних прихода, да се истим решењем не разрезују још четири дажбине чија је основица катастарски приход. Од њих, само је једна озбиљнија: накнада за одводњавање, која се ревалоризује током времена кроз повећање стопе која се у обрачуну примењује на катастарски приход.

Порез на доходак од пољопривреде и шумарства доноси само 0,03% укупних пореских прихода и предствља безначајан извор за финансирање јавних потреба. По том доприносу, овај порез би требало укинути, јер само компликује посао државних органа, а доноси врло мало прихода и може се сматрати неефикасним порезом. Међутим, укидање није једина опција: могуће је реформисати га тако да доноси знатно више прихода локалним заједницама, којима се усмерава приход од овог пореза.

Овако лоши резултати наплате и уопште опорезивања индивидуалне пољопривреде тек су делимично резултат слабости катастарског прихода, а више пореске политике, која фаворизује пољопривреднике углавном из демагошких разлога.



## Оцена опорезивања према катастарском приходу

Систем опорезивања индивидуалних пољопривредника према катастарском приходу какво је сада на делу у Србији поседује своје врлине и недостатке.

Врлина је мањи број. Прво, овај порез је изузетно низак, што подстиче развој пољопривреде и доноси ниже цене пољопривредних производа него што би биле при равномерном опорезивању свих делатности. Свака неопорезована делатност стиче развојне предности у односу на друге, па тако и пољопривреда, али је питање да ли иједна делатност треба да буде неопорезована. Јер, уколико она не донесе пореске приходе, тада ће нека друга или све друге поднети повећан фискални терет како би се обезбедила потребна средства за јавну потрошњу. Другим речима, уколико је потребно обезбедити дати порески приход, као што обично јесте, тада неплаћање пореза од стране једне делатности (или било ког другог пореског обвезника) неминовно доводи до потребе да тај мањак надоклади неко други. А тада се поставља питање да ли је добро пореским инструментима фаворизовати неку делатност на рачун других, па била то и пољопривреда, или је боље све делатности опорезовати подједнако – кроз неутралан порески систем – и тржишту препустити алокацију ресурса.

Друго, и када не би био низак као што јесте у Србији, порез на катастарски приход је ефикасан порез у смислу економије благостања. Наиме, овај порез не утиче на понашање пољопривредника пошто се не плаћа на стварни доходак, па стога ни не доводи до дистрозија пошто не опорезује додатни приход. Другим речима, за пољопривреднике је износ пореза дат и не зависи од нивоа производње и дохотка, па тако подстицајно делује на повећање пословне активности јер је не опорезује.

Треће, порез на катастарски приход је стари порез, на кога су порески обвезници навикнути, што је важна врлина доброг пореза.

Са друге стране, порез на катастарски приход из пољопривреде, какав је у Србији, поседује озбиљне мањкавости. Неке од њих су последица садашњих решења у Србији, а неке самог концепта опорезивања катастарског прихода.

Прво, опорезивање катастарског прихода нарушава начело праведности, које је фундаментално начело доброг пореског система. Наиме, будући да не опорезује стварну економску снагу, тј. стварни доходак, већ потенцијални доходак, овај порез једнако наплаћује од неједнаких и неједнако од једнаких, што крши принципе и вертикалне и хоризонталне праведности пореског система.

Овај недостатак важи за сваки облик пореза на катастарски приход, а у Србији је посебно изражен стога што је пореско давање изузетно ниско. Тако две врсте високих доходака у пољопривреди нису захваћене опорезивањем. Прва проистиче из интензивне производње на индивидуалном газдинству, посебно у



сточарству и живинарству, али и биљној производњи (малине итд). Ту се на малом и ниско опорезованом поседу остварују или могу остварити прилично високе зараде. Друга је резултат укрупњавања пољопривредних газдинстава и њиховог претварања у ефикасне пољопривредне произвођаче. Наиме, према анегдотској евиденцији, у Србији је започет процес стварања већих модерних фарми – помињу се закупи и куповине више стотина, па и хиљада хектара – што, уз модерну пољопривредну технологију, омогућава велику продукцију, па и велику зараду укупно и по јединици површине. Опорезивати таква газдинства (ниским) порезом на катастарски приход нема смисла. Основна представа о индивидуалним пољопривредницима – да се ради о домаћинствима која су просечна и која једва састављају крај с крајем – често није тачна: многа су добростојећа, а нека и врло богата.

Друго, опорезивање катастарског прихода дестимулише технолошки напредак индивидуалне пољопривреде и, стога, представља препреку напретку и пољопривреде и пољопривредних домаћинстава. Наиме, узрок овог неповољног ефекта је третман инвестиција и других трошкова пољопривредне производње: иако, номинално посматрано, просечни трошкови учествују у обрачуну катастарског прихода, они се, што је пресудно, не појављују као одбитка ставка приликом опорезивања. Другим речима, чињеница да се у методологији обрачуна катастарског прохода помињу трошкови пословања нема никаквог утицаја на практични опорезивање, па пољопривредник плаћа фиксан износ пореза без обзира на стварна улагања у производњу и материјалне трошкове те производње. А када се инвестиције и материјални трошкови не одбијају од пореске обавезе, тада се смањује подстицај за улагања и стимулише се примитивнији начин производње. Са друге стране, модерно опорезивање стварног дохотка увек предвиђа порески одбитак за инвестиције и материјалне трошкове производње, па је подстицајнији за унапређење пољопривреде.

Треће, порез на катастарски приход није мењан од 1994. године, а ни тада није урађен методолошки коректан обрачун, већ је практично ранији обрачун само ревалоризован и преведен у нове динаре после Аврамовићеве монетарне реформе. Стога се, услед опште застарелости, јављају бројне слабости опорезивања дохотка индивидуалне пољопривреде порезом на катастарски приход:

- порез није ревалоризован десет година, што значи да је инфлација битно смањила реалан порески терет који ни 1994. године није био висок; цене, мерене индексом цена на мало, порасле су у периоду 1994. година (просек за целу годину) – јануар 2004. године за 34 пута, што значи да је реалан порески терет смањен на само 3% онога из 1994. године,
- у међувремену унапређена је пољопривредна технологија (квалитетније семе, пољопривредна механизација, ђубриво,

боља заштита биља итд), па је тиме повећана продуктивност рада,

- променила се структура биљне производње са појавом нових биљака (шампињони, киви итд) и променом тражње за старима (малине итд), што би требало да утиче на катастарски приход,
- промениле су се релативне цене биљних производа, што свакако утиче на стварни доходак, а што би требало узети у обзир приликом обрачуна катастарског,
- сточарство и живинарство, као интензивни облици пољопривредне производње, потпуно су неодговарајуће узете у обзир на методолошком плану; боље рећи, налазе се потпуно ван обрачуна катастарског прихода, а тиме и ван опорезивања дохотка индивидуалне пољопривреде,
- евиденција власника и коришћених површина је застарела, а услед чињенице да не прати стварне промене на селу (умрли обвезници, запуштене парцеле итд).

Порез на катастарски приход од пољопривреде није добар порез, ни уопште, ни како се спроводи у Србији. Међутим, то још увек није само по себи довољан разлог да буде одбачен и замењен неким другим пошто се може показати да су алтернативе још слабије. Очигледна алтернатива – порез на стварни доходак – може бити, на пример, неизводљив или тек делимично изводљив из техничких разлога, тако да остаје питање избора мањег зла.

## ОПОРЕЗИВАЊЕ ПОЉОПРИВРЕДЕ У СВЕТУ

### Увод

Опорезивање пољопривреде мењало се током историје, као уосталом и опорезивање других делатности. У време када је пољопривреда била најважнији извор дохотка и пореза, опорезивање је било најнеправедније са данашњег становишта (главарина и сродни облици). Како се смањивало учешће пољопривреде у друштвеном производу, односно како се развијао порески систем, унапређивано је опорезивање ове делатности. Знатан напредак донело је опорезивање према катастарског приходу, као мери потенцијалног прихода/дохотка, да би се у последње време у многим развијеним земљама и на пољопривреду ширило модерно опорезивање стварног дохотка.

У многим земљама у развоју<sup>24</sup> и данс се користе различити и бројни методи апроксимације стварног дохотка, и то не само у

---

24 На пример, S. Wallace – *Imputed and Presumptive Taxes: International Experience and Lessons for Russia*, WP 02-03, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, March 2002

пољопривреди, већ и у другим делатностима (посебно код малих фирми). Циљ је избегавање сложених техника опорезивања, а посебно софистицираног рачуноводства и комплексних пореских облика, кроз једноставније форме пореза на видљиве основице које су што је могуће више корелисане са дохотком или профитом. Примери варијабли су: број запослених радника, укупан промет, вредност земље или имовине, катастарски доходак.

Избор пореске структуре у једној земљи свакако зависи од бројних чинилаца. Један од њих је пореска оријентација владе (традиција, степен демагогије, лобирање, политички профил итд), други је способност пореске администрације да администрира сложеније пореске облике на ваљан начин, трећи је степен способности просечног пореског обвезника да се, и поред најбоље воље, повинује одредбама пореског законодавства (школованост, сложеност процедура, трошкови).

У развијеним земљама доминира опорезивање стварног дохотка обвезника из пољопривреде, у земљама у развоју неки од метода претпостављеног/процењеног дохотка, а у земљама у транзицији налазимо оба метода.

У наставку ће бити дат преглед савременог опорезивања дохотка (и профита) пољопривреде у једном броју земаља, као илустрација савремених трендова у опорезивању.

## САД

У Сједињеним Државама доходак од пољопривреде не представља посебну врсту дохотка која би била опорезована на посебан начин. Он се одређује и опорезује као и сваки други доходак упоредиве величине, осим неких регулаторних детаља. А доходак за опорезивање представља збир свих прихода, независно од извора и врсте делатности, умањен за потребне трошкове.

У укупан приход обвезника улазе приходи од плате, камата, дивиденди, капиталних добитака, ренти, нето дохотка од пословне активности, пензија и других извора. Нето доходак од пословне активности представља разлику између укупног прихода и одбитак дозвољених трошкова, укључујући и половину пореза на самозапослене, допринос за пензијско осигурања и здравствено осигурање самозапослених, затим медицинске трошкове, камате на хипотекарне кредите за куће и неке пореске дажбине. Постоје и умањење пореза за сваког члана домаћинства. Слично другим делатностима, у обзир се узима стање стоке и биљних производа на почетку и на крају године, затим и залихе полуготових производа. Постоје различите врсте амортизације, укључујући и убрзане. По алтернативном систему, заснованом на поједностављеном готовинском књиговодству, не утврђују се залихе

Код одбитних ставки многа решења су уобичајена, као за плате, енергију, резервне делове, ђубриво итд. Специфична решења за

фармере односе се на улагања у унапређење и заштиту земље, системе за наводњавање, пољопривредна возила, неке државне субвенције и слично.

Потрошња пољопривредних производа чланова домаћинства је неопорезована, али повезани трошкови не улазе у одбитне ставке код утврђивања опорезивог дохотка.

Амерички фармери могу да оптирају за порез на профит корпорација, уместо пореза на доходак, уколико се посматрају као једнолична друштва капитала.

Америчко законодавство прописује обавезу вођења књиговодства, али не и сам начин. Стога међу фармерима доминира готовинско књиговодство, као једноставније.

## Велика Британија

Најчешћи правни облик пољопривредних фарми у Британији је ортаклук, и то обично између брачних другова. Чести су и други облици, као заједничко газдинство, уговорно газдинство, предузеће затвореног типа или труст.

Сви фармери у Британији дужни су да воде потпуно књиговодство.

Доходак газдинства од пољопривреде третира се у одељку који прописује опорезивање профита од трговине, што значи да се не прави разлика између ове и других активности када су комерцијално усмерене, односно када им је циљ профит.

Код обрачуна пореске основице примењују се готово сва уобичајена умањења на име пословних трошкова инпута, плата, енергије итд, чија је сврха увећање дохотка. Изузетак је третман амортизације опреме, зграда и других сталних побољшања. Наиме, у пореске билансе не улази амортизација ових добара, већ се од опорезивог дохотка одузима капитална олакшица намењена фиксним инвестицијама. У години набавке једног добра, пореска обавеза се умањује за великодушних 40% вредности тог добра, а затим се оно укључује у једну јединствену колекцију (поол) опреме, чиме се избегава сложен поступак евиденције и амортизовања по различитим методима и стопама појединачних комада.<sup>25</sup> А вредност колекције се отписује по стопи од 25% годишње.

Будући да је у Британији развијен систем закупа, пошто је једна трећина фарми под закупом, од значаја је и опорезивање прихода од закупа. Пореску основицу представља износ ренте умањен за нормалне трошкове поправки и одржавања газдинства и за административне трошкове.

---

25 Сличан концепт груписања опреме код нашег Закона о порезу на добит предложен је у студији *Реформа пореског система*, ЦЛДС, 2003, стр. 108-109

Стопе годишњег пореза на укупни доходак су прогресивне и крећу се од 10 до 40 процената.

Примењује се систем самопријављивања дохотка од стране пореских обвезника. У новије време је напуштен систем заједничког опорезивања ортака, већ они (и када су супружници) подносе засебне пореске пријаве.

## Француска

Француски пољопривредници у начелу плаћају порез на доходак по истим правилима као и остали припадници samozапослених (самосталних делатности). Ипак, постоје нека правила по којима се опорезивање дохотка донекле разликује.

Постоје четири начина на које се може установити доходак од пољопривреде у пореском смислу:

1. путем обичног, стандардног књиговодства, као и у другим делатностима, при чему се примењују уобичајена умањења прихода за пословне трошкове и слично,
2. путем поједностављеног књиговодства, за кога се могу одредити фарме са годишњим приходом мањим од 224 хиљаде евра,
3. путем поједностављеног обрачуна дохотка (forfait), за кога могу оптирати газдинства са годишњим приходом мањим од 76 хиљада евра; по овом познатом систему, пореска администрација процењује доходак пољопривредника на основу групних процена за поједине групе обвезника, диференциране по врсти, локацији и величини имања; у следећој фази обвезник може довести у питање процену пореског органа и дужан је да то документује, што значи и да води књиговодство, и
4. кроз транзициону шему.

Око 500 хиљада фарми примењује forfait систем поједностављене калкулације дохотка, док око 250 хиљада примењује књиговодствени (половина пуни, половина поједностављени). Међутим, тек око једне четвртине производње потиче са имања која примењују forfait метод.

Постоје две подстицајне шеме: прва, за младе који почињу бизнис у пољопривреди врши се умањење дохотка за 50% у првих пет година; и друга, доходак се умањује за 20% онима који воде књиговодство.

И у Француској доходак од пољопривреде улази у основицу за годишњи порез на укупан доходак, чије се стопе крећу од 0 до 53%.

## Немачка

У Немачкој такође постоји годишњи синтетички порез на доходак грађана, кога сачињава седам категорија доходака. Пореска стопа је прогресивна и креће се од 17 до 47% (2004).

Једну од седам категорију дохотка чини доходак од пољопривреде и шумарства. Он се може уставновити на један од четири начина:

1. кроз оцену стварног дохотка газдинства, а на основу потпуног књиговодства; доходак се дефинише као разлика између имовине на крају и на почетку године, увећана за повлачења и умањена за доприносе имовини; газдинства преко одређене величине обавезна су да утврђују доходак на овај начин, а она чине 30% укупног броја пољопривредних газдинстава у Немачкој,
2. кроз поједностављено утврђивање дохотка, засновано на поједностављеном књиговодству; овај метод је прописан за фарме чија величина превализазу границу за метод под 3, а која представљају 15% свих газдинстава у Немачкој,
3. према вредности земље (јединична валуација), тј. потенцијалном квалитету земље; овај обрачун стандардно даје нижи обрачун дохотка него претходна два метода; обухвата око једне половине газдинстава,
4. према процену пореске администрације; уколико порески обвезник не обрачуна доходак према једном о три наведена метода, онда ће то учинити финансијска администрација.

За пољопривредна домаћинства са мањим дохотком постоји и опште умањење пореске обавезе. Затим, до 2001. године постојало је додатно умањење за оне који доходак утврђују према вредности земље.

## Пољска

У Пољској порез на доходак из пољопривреде плаћају физичка и правна лица и организације које нису правна лица уколико су власници или корисници пољопривредног земљишта.

Пољопривредни порез плаћа се према специфичном катастарском приходу. Земљиште се разликује према типу, класи и локацији, а према подацима из Земљишног регистра.

Пољопривредне фарме плаћају порез на основу следеће формуле: број хектара  $\times$  конверзиони фактор  $\times$  вредност 250 кг ражи. Конверзиони фактор укључује диференцијацију по типу и класи земље и локацији (дистрикти). Вредност ражи игра улогу монетарног конвертора и, важније, пореске стопе, а израчунава се према тржишним ценама ражи у претходној години. Овим системом обезбеђено је аутоматско прилагођавање инфлацији у мери у којој инфлација утиче на цену ражи, али не и кретању стварног дохотка пољопривреде. Наиме, цена ражи може, на пример, битно порастати улед пада производње, што би довело до повећања пореских обавеза, иако доходак можда није промењен или је чак смањен.

На земљиште које не припада пољопривредним фармама порез се плаћа према следећој формули: број хектара  $\times$  вредност 500

кг ражи. Овде се очигледно не респектују тип и квалитет земљишта, већ се свака јединица опорезује једнаким износом.

Обвезници подносе пријаву, а порез се плаћа четири пута годишње.

## Хрватска

У Хрватској се пољопривреда опорезује порезом на самосталну делатност, као и занатлије и припадници слободних професија.

Пореска основица је разлика између пословних прихода и расхода повезаних са послом. Пословни приходи су добра (новац, ствари, материјална права, услуге итд) обрачуната по тржишној вредности, а пословни расходи су сви одливи који настају ради истваривања прихода, као што су за робу, материјал, енергију, бруто плате особља, амортизацију дуготрајне имовине итд. Амортизација може бити једнократна или убрзана, што подстиче инвестиције.

Постоје и одбици, као што су лични, за издржаване чланове домаћинства, а у опорезиви доходак не улазе различите врсте прихода (од камата, осигурања, социјалних давања, наследства итд).

Порески обвезник води књиге, и то: 1) књигу прихода и расхода, у којој се води евиденција о свим дневним и укупних примцима и издацима током пореског раздобља, 2) евиденцију и свим потраживањима и дуговима, тј. о свим издатим и примљеним рачунима који нису реализовани, 3) књигу промета, у којој се уписују подаци о дневном готовинском промету и чековима и 4) попис дуготрајне имовине, ради обрачуна амортизације.

Доходак од пољопривреде укључује се у синтетички годишњи приход грађана. Пореске стопе су прогресивне и износе 15, 25, 35 и 45%. Порески обвезник из пољопривреде по решењу плаћа месечне аконтације пореске обавезе. Локалне заједнице могу увести и прирез на порез на доходак.

Обвезник може оптирати да плаћа порез на добит уместо пореза на доходак, а та одлука га веже најмање три године.

Постоји и могућност паушалног опорезивања пољопривредника уколико нису обвезници пореза на додату вредност. Тада не воде књиге, а порез плаћају по решењу пореске управе, и то у месечним ратама.

## Словенија

У Словенији се доходак физичких лица из пољопривреде опорезује преко катастарског прихода.

Пореска обавеза пољопривредника се умањује за инвестиције у преуређење простора у туристичке намене, изградњу и адаптацију објеката и набавку опреме и механизације за 25% од вредности годишње, а током четири године.

Стопе пореза су: 0% уколико основица износи до 30% од годишњег износа просечне плате у Словенији и 8% уколико је



основица виша од те границе. Нерезиденти плаћају порез по стопи од 17%.

У Словенији се плаћа синтетички годишњи порез на укупан доходак грађана. У круг доходака улази и (катастарски) доходак од пољопривреде, умањен за износ доприноса за социјално осигурање који се плаћају на катастарски приход. Стопа годишњег пореза на укупан приход је прогресивна и креће се од 17 до 50 процената.

## ПРЕДЛОГ НОВОГ СИСТЕМА ОПОРЕЗИВАЊА

### Увод

На нивоу пореске политике, прво питање које се поставља јесте да ли уопште подизати сада изузетно низак степен опорезивање индивидуалне пољопривреде, а с обзиром:

- 1) да су пољопривредници навикли да буду веома ниско опорезовани, па заоштравање пореске политике према њима може влади донети политичке тешкоће,
- 2) да постоје знатни административни проблеми и трошкови опорезивања (велики број обвезника, релативно мали и укупан и просечан приход по обвезнику, ограничени капацитети пореске администрације итд) и
- 3) да је можда добро дати подстицај развоју пољопривреде кроз ниско опорезивање сељака.

Респективање искључиво ових аргумената могло би чак сугерисати укидање опорезивања индивидуалне пољопривреде у Србији.

Са друге стране, постоје разлози који говоре у прилог јачег опорезивања пољопривреде:

- 1) начело праведности, јер свако треба да плаћа порезе у складу са својим могућностима и користима које има од јавне потрошње, тако да постојеће минимално опорезивање у Србији свакако није праведно; чак, укидање опорезивања за једну групу становника/економских актера јасно је противустановно (чл. 52 и 69 Устава Србије),
- 2) административне тешкоће у процесирању пореза на пољопривреду могу се решавати избором погодног метода опорезивања и јачањем капацитета пореске администрације, а не укидањем пореза,
- 3) максимизација економске ефикасности стандардно подразумева неутрално опорезивање, тј. третирање свих сектора привреде (под)једнако; тврдња да укидање опорезивања подстиче (пољопривредну) производњу важи и за сваки други сектор привреде, а не виде се убедљиви разлози за фаворизовање једног сектора (пољопривреде) у односу на остале секторе у свету отворене тржишне привреде и



- 4) Србији предстоји даље раслојавање у пољопривреди кроз укрупњавање поседа и тржишну утакмицу, па је потребно унапред размишљати о томе како опорезовати богате сељачке/фармере пошто нема смисла да они остану неопорезовани или да буду опорезовани данашњим минималним порезом.

На страни опорезивања индивидуалне пољопривреде налазе се, видимо, аргументи и моралне и економске природе, док слабости административне природе не могу бити разлог за укидање пореза на доходак из пољопривреде. Штавише, унапређење рада Пореске управе које је у току, затим технолошки напредак, тј. информатизација, и контролне погодности које доноси увођење пореза на додату вредност (о томе касније) пружају добру основу за амбициознији приступ опорезивању дохотка из пољопривреде, као уосталом и сваког другог обвезника и сваке друге пореске основице.

### Кратак рок

У кратком року није могуће припремити и реализовати радикалну реформу опорезивања дохотка из пољопривреде, али је могуће ревалоризовати вредност катастарског прихода и тако повећати пореско оптерећење са садашњег занемарљивог нивоа.

Јер, као што је већ наведено, катастарски приход последњи пут је ревалоризован 1994. године, после хиперинфлације. Од тада, и поред инфлације, није мењан, односно ревалоризован. Остао је номинално једнак, што значи да је у реалном изразу битно смањен, односно обезвређен. Индекс цена на мало је у међувремену (просек за 1994. годину- јануар 2004. године) порастао за 34 пута, што значи да је катастарски приход реално смањен у 2004. на 3% оног из 1994. године.

За колико ревалоризовати? Један кандидат за фактор ревалоризације је поменути индекс нивоа цена на мало у периоду 1994-2004. година. Његова примена дала би пореску обавезу за просечно газдинство по катастарском приходу у 2004. години од око 1700 динара. Тај износ је мањи од пореза на зараду кога почетком 2004. године месећно плаћа запослени са просечном платом (око 2500 динара). То значи да би једно пољопривредно газдинство, у коме просечно ради 2-3 људи, плаћало за годину дана мање пореза на доходак него један просечан запослени само за један месец. И поред предности у продуктивности једног запосленог у другим делатностима у односу на радника у пољопривреди, ипак би ова разлика у опорезивању била превелика.

Већа ревалоризација би могла бити заснована на факторима 100 или 300, са којима би просечна годишња обавеза једног газдинства достигла 5 хиљада, односно 15 хиљада динара.

Метедолошки утемељенији поступак утврђивања катастарског прихода био би заснован на потпуно новом обрачуну катастарског прихода. Како је већ наведено, постојећи обрачун је веома застарео и могао би бити направљен нов – са новим ценама, новим

културама, новим трошковима и слично – а на основу Закона о утврђивању катастарског прихода.

## Дужи рок

### Увод

У дужем року могуће је у потпуности реформисати опорезивање пољопривреде у Србији. Са једне стране, одређено време потребно је за припрему потпуно новог система опорезивања, који би покушао да буде релативно једноставан, како би био применљив, и како би се у међувремену оценили нужни параметри новог система. Наиме, предлог реформе који следи заснован је на идеји *делимичној* утврђивања стварног дохотка појединаца од пољопривреде (зашто *делимични*, видети у наставку), а тај модел захтева оцену неких параметара који се морају оценити ван модела (на приме, на основу анкете међу пољопривредницима). Са друге стране, увођење пореза на додату вредност (вероватно од 1. јануара 2005) донеће потпуно нову и драгоцену могућност контроле прихода од пољопривреде, тако да систем опорезивања који се овде предлаже не би ни требало уводити пре него што порез на додату вредност ступи на снагу (видети у наставку).

Како је већ наведено, пољопривредници представљају групу пореских обвезника коју је веома тешко опорезивати стандардним порезом на доходак јер обично не знају сложене пореске прописе, обично не воде књиге, односно рачуноводство, велики их је број, а доходак им је често низак, често продају робу за готовину, па би и књиговодство, када би били присиљени да воде, било немогуће контролисати, због готовинског начина пословања ни порез по одбитку није реалистичан, лако праве пореске дугове итд.

Очигледно је да је сељаке за дуже време немогуће увести у модеран и комплексан систем опорезивања дохотка грађана или самосталних делатности (без паушалног опорезивања; катастарски приход се донекле своди на паушално опорезивање). Стога је потребно створити специфичан и поједностављени систем утврђивања и опорезивања дохотка.

Важно начело треба да буде начело реалистичности, тј. избор таквог пореског облика кога је могуће применити и администрирати, без илузија. Није паметно замислити теоријски идеалан порез – на пример, порез на стварни доходак – кога Пореска управа Србије не би могла да спроведе најмање у следећих 10 година.

### *Нови концепти опорезивања*

Порез би се плаћао на два начина:

1. према оцењеном дохотку и
2. паушално.

Пољопривреди произвођач би плаћао порез на један од ова два начина, а у зависности од висине прихода газдинства током године: они са приходом већим од одређеног износа плаћали би порез према оцењеном дохотку, а они са мањим приходом паушално.

Ад 1. Пореска основица био би оцењени доходак пољопривредног газдинства. Оцењени доходак представљао би разлику између стварних прихода и нормираних трошкова. Стварни приход чинио би збир појединачних прихода газдинства остварених током године. Нормирани трошкови били би одређени законом, као проценат (на пример, 60%) од износа стварних прихода.

Утврђивање стварних прихода газдинства подразумевало би обавезу пореског обвезника да води књиговодство прихода. Али, то би било поједностављено књиговодство – само о приходима – и то по методу готовинског књиговодства: примљен износ од толико-и-толико динара, уплатио тај-и-тај купац, датум уплате, документ (рачун). Готовинско књиговодство прихода је толико једноставно да га могу водити и пољопривредници, што многи већ чине.

Наравно, код установљавања система опорезивања индивидуалних газдинстава према стварном приходу одмах се поставља питање евазије пореза, пошто велики број њих послује готовински и у те приходе Пореска управа практично не може да има увида. И заиста, приход пољопривредника од продаје робе на зеленој пијаци је неухватљив. Слично томе, и промет између пољопривредника и трговаца, било индивидуалних, било фирми из формалног сектора, сада се практично увек одвија готовински, па и у тим случајевима Пореска управа не располаже једноставним и ефикасним системом контроле. Једини начин могла би да буде контрола докумената у фирмама из формалног сектора која се односе на поједине пољопривреднике, али то би се могло чинити уз највеће ванредне напоре и високе трошкове, што би било нерационално.

Предстојеће увођење пореза на додатну вредност, међутим, битно ће олакшати пореску контролу промета пољопривредних производа између пољопривредника и фирми из формалног сектора. Јер, и пољопривредници ће бити укључени у систем ПДВ-а на један од два могућа начина, па ће Пореска управа располагати са подацима о њиховом промету са фирмама из формалног сектора. Први начин важиће за пољопривреднике са прометом већим од законом прописаног износа (преко 5 милиона динара годишње, према последњем предлогу), који ће, као и сви други актери, бити порески обвезници и плаћаће ПДВ према општим правилима. Самим тим ће евиденција о њиховом промету постојати у Пореској управи. Други начин ће важити за пољопривреднике са обимом промета мањим од прописаног износа, за које ће важити поједностављен систем: они нису обвезници ПДВ-а, а компензацију за износ ПДВ који су уплатили за производне инпуте оствариваће кроз стандардну накнаду од 5% од вредности сваке продаје робе коју им одобрава купац (видети чл. 34 предлога Закона о

ПДВ). На тај начин знатно ће се побољшати могућност увида Пореске управе у трансакције појединачних пољопривредника са формалним сектором. Да би остварио право на одбитак претходно плаћеног пореза, што се односи и на ПДВ накнаду плаћену пољопривредницима, ПДВ обвезник мора водити одговарајуће евиденције и издавати рачуне са прописаним садржајем. Такође, постојећи нацрт будуће пореске пријаве за ПДВ садржи посебну рубрику за ПДВ надокнаду, То значи да ће Пореска управа, аутоматски располагати подацима о агрегатним месечним приходима пољопривредника по ПДВ обвезницима који су купци пољопривредних производа.

Ширење безготовинског начина пословања међу индивидуалним пољопривредницима умногоме би допринело повећању транспарентности и тачнијем установљавању индивидуалне пореске основице. Први корак у том правцу држава би могла да учини кроз безготовинске уплате за купљене пољопривредне производе за робне резерве на банкарски рачун пољопривредника. Други би била безготовинска уплата субвенција, премија и других сличних давања пољопривредницима. Трећи би могла да буде законска обавеза безготовинског пословања у целини, мада је питање да ли је уводити. Већ прва два корака би умногоме проширила безготовински начин плаћања међу пољопривредницима и њихово укључење у стандардне начине пословања.

Расходи индивидуалног газдинства, како је већ речено, били би апроксимирани кроз законом прописане нормиране трошкове, као проценат од укупних прихода. Покушај установљавања стварних трошкова према стандардним методима вероватно је унапред осуђен на неуспех, пошто је њихов обрачун у модерним пореским системима превише сложен за многе пољопривреднике (овде се имају на уму калкулација амортизације, залиха, плата итд, што подразумева и далеко сложеније, обрачунско књиговодство).

Најозбиљнија питања целог овог концепта опорезивања дохотка од пољопривреде односи се на нормиране трошкове.

Прво питање тиче се висине просечних трошкова индивидуалне пољопривреде у односу на приход. Колики је то проценат? Чињеница је да не постоје новија озбиљна истраживања о структури прихода и расхода пољопривредних газдинстава у Србији, која би требало да дају одговор на ово питање. Статистика обрачуна друштвеног производа, која се ради у Републичком заводу за статистику, узима да укупна међуфазна потрошња (значи без амортизације), представља 50% вредности производње индивидуалног сектора у пољопривреди.<sup>26</sup> Другим речима, државна статистика оперише са учешћем трошкова од 50% у вредности производње приватне пољопривреде.

---

26 Овај поступак није резултат писане методологије, већ се тако рачуна на основу искуства.

Друго питање је следеће: да ли користити само јединствен проценат нормираних расхода за целу пољопривредну производњу или нормиране трошкове диференцирати по разним димензијама (различите гране пољопривредне производње, различите врсте газдинства, различити региони). Начелно је свакако боље диференцирати по гранама производње јер су стварни трошкови различити, али је питање да ли је уопште могуће

- 1) направити ваљану диференцијацију? Наиме, чињенице да се на једном газдинству производе различити производи (стока, житарице, воће, поврће, живина, млекарство итд) и да се многи инпути користе у различитим гранама пољопривредне производње практично онемогућавају посебан обрачун трошкова за сваку од њих; другим речима, анкетно истраживање међу пољопривредницима, на пример, не би могло да пружи тачан одговор на питање о трошковима сваке од ових производњи јер ни пољопривредници сами не знају који део трошкова отпада на коју производњу;
- 2) оцењивати пољопривреднике да ли примењују диференцијацију нормираних трошкова у складу са законом? Имајући у виду да се они на свом имању обично баве са више пољопривредних делатности, одговор на оно питање највероватније је негативан, јер би диференцијација процента нормираних трошкова пружила велике могућности за вештачко смањење пореског терета кроз приказивање производње са већим процентом нормираних трошкова уместо стварне.

Чињеница да диференцијација процента нормативних трошкова није добра или реалистична опције свакако не подразумева аутоматски да је опција са једним јединственим процентом добра. Погледајмо како стоје ствари:

1. просечан проценат трошкова у односу на приход могуће је установити емпиријски, на пример, уз помоћ анекте о приходима и расходима пољопривредних домаћинстава,
2. тај просечан проценат трошкова може бити узет за законски проценат нормативних трошкова,
3. овако утврђен проценат нормативних трошкова одговараће већини индивидуалних пољопривредних газдинстава, пошто она, због знатне диверзификације производње, прате укупну пољопривредну производњу по односу трошкова у прихода, односно разлика у односу трошкова и прихода код њих не може бити велика у односу на пољопривреду у целини,
4. предложени систем опорезивања може знатније дискриминисати само високо специјализоване фарме, оне које производе производ код кога је учешће трошкова производње знатно више него код просека пољопривреде у целини,
5. ове фарме могу избећи претерани порески терет укључењем било у порез на самосталну делатност, било у порез на добит предузећа, а после одговарајуће регистрације. Потпуно

обрачунско књиговодство им не би представљало велику тешкоћу пошто би се радило о модерним, високо продуктивним пољопривредним газдинствима,

6. да би се избегло веће оптерећење него што је праведно оних чија је структура производње наглашеније у корист делатности са вишим учешћем трошкова у односу на укупан приход могуће је законом прописати нешто виши проценат нормираних трошкова него што је процењени просечан – на пример, 60% уместо процењених 50%. Свакако, ово повећање нормираних трошкова помогло би и осталим пореским обвезницима, али би и смањило притужбе на нови систем опорезивања.

Атрактивно делује идеја да се пореским обвезницима пружи опција са доказивањем стварних трошкова газдинства, а ако не желе да користе нормиране. Наравно, њихова обавеза била би вођење стандардног књиговодства и поштовање свих комплексности пореза на доходак. Али, ова идеја има једну велику слабост: приходи *једног* дела производње (оног пријављеног, тј. углавном оног који се продаје формалном сектору) обично би били умањивани за трошкове *целе* производње на газдинству, дакле и оних делова који иду у натуралну потрошњу и на зелену пијацу. Другим речима, пољопривредници би могли, а у намери да повећају исказане трошкове, да све од инпута што купе прикажу као трошак баш оне производње која се опорезује. А тада би често трошкови испали већи од прихода. Са друге стране, покушај установљавања трошкова инпута само за производњу која одлази у формални сектор је унапред осуђен на неуспех. Стога је ипак боље да се генерално користе нормирани, а не стварни трошкови.

Ад 2. Индивидуални пољопривредници који остваре мањи промет од законом утврђеног плаћали би порез на паушално одређен доходак.

Пореска управа би решењем паушално утврђивала доходак обвезника, а полазећи од површине и квалитета земље, пољопривредних зграда, броја и старости чланова домаћинства и сличних чинилаца пословања. Корисне информације Пореска управа би добијала из система пореза на додату вредност. У првим годинама примене, обрачун ревалоризованог или наново обрачунатог катастарског прихода могао би да буде основа паушалног обрачуна дохотка. У првом периоду, одступање паушалног од катастарског прихода могло би се вршити у јасним, образложеним случајевима.

Порески обвезници из ове групе не би били обавезни да воде књиговодство.

Остаје још *да се одреди граница укућних прихода* која раздваја она домаћинства која ће плаћати порез на паушалан доходак од оних која ће га плаћати по оцењеном дохотку. Ова граница свакако не представља неку објективну категорију и не може се утврдити емпиријским путем, већ њу одређује пореска политика.



Вероватно је да би ову границу требало поставити тако да већина газдинстава – а то су мала и средња – плаћа порез на доходак из пољопривреде према паушално одређеном дохотку, Три су разлога за овакав приступ:

- међу средњим, а поготово међу мање продуктивним домаћинствима постоји доста пољопривредника којима којима би и умерени захтеви пореза на оцењени доходак (готовинско књиговодство, самопријављивање пореза итд) представљало знатну или тешко премостиву тешкоћу (неписмени, стари),
- контролни капацитет Пореске управе је ограничен и боље је поставити јој задатак који може да обави него преамбициозним приступом практично искључити могућност контроле већег броја пореских обвезника,
- релативно скроман промет ових газдинстава са формалним сектором, тј. усмереност знатног дела производње на зелену пијацу и у натуралну потрошњу.

Пореска управа ће, свакако, и за ова газдинства располагати подацима о промету са формалним сектором из система пореза на додату вредност. Такав увид омогућиће Пореској управи да установи која домаћинства из групе паушалаца имају већи приход од граничног и стога треба да плаћају порез према оцењеном дохотку.

## ЗАКЉУЧАК

Полазећи од слабости опорезивања дохотка из пољопривреде – изузетно низак приход, мањак каталогских катастарског прихода и слично – предложене су краткорочне и средњорочне промене:

1. у кратком року потребно је знатно ревалоризовати катастарски приход, како би пољопривредници преузели један део терета финансирања државе,
2. у средњем року потребно је увести битне иновације у систем опорезивања дохотка из пољопривреде, а кроз увођење пореза на оцењени доходак као разлике између регистрованог прихода и нормираних трошкова,
3. да би то било могуће ефикасно учинити, потребно је
  - а. да буде уведен порез на додату вредност, који обезбеђује податке о промету газдинстава са формалним сектором,
  - б. да буде урађена озбиљна анкета о приходима и расходима пољопривредних газдинстава како би, између осталог, било установљено учешће трошкова у укупном приходу,
4. порез на оцењени доходак био би први и важан корак ка порезу на стваран доходак пољопривредних газдинстава, какав се примењује у многим развијеним земљама.

## IV Накнаде за коришћење природних и јавних добара

### ОСНОВНА НАЧЕЛА

Једно од основних начела ефикасности управљања јавним финансијама налаже независност структуре јавних прихода од структуре јавних расхода. То, с једне стране, омогућава да избор фискалних инструмената првенствено зависи од параметара који одређују ефикасну наплату пореза, односно од мерљивости пореске основице, њене еластичности у односу на пореску стопу и капацитета пореске администрације. С друге стране, то обезбеђује да се укупан обим јавних расхода прилагођава објективно задатом фискалном капацитету пореских обвезника и расположивим реалним изворима финансирања буџетског дефицита, док се унутар овог општег оквира буџетском политиком дефинишу расходи за појединачне намене.

Такозвани наменски порези, односно порези чији је приход у целини или делимично унапред намењен некој употреби, су у потпуној супротности са претходним начелом. На приходној страни сама замишљена намена пореза, а не порески параметри, одређује избор пореске основице, док буџетску политику значајно ограничава у управљању расходима. У основи, наменски порези онемогућавају ефикасну фискалну политику и на приходној и на расходној страни јавних финансија.

Друго начело односи се на расподелу надлежности између различитих нивоа власти за утврђивање и наплату јавних прихода, односно на фискалну децентрализацију. Поједностављено речено, кад је реч о јавним финансијама, основна функција централне власти је да на националном нивоу, с једне стране, обезбеди уједначене релативне пореске трошкове пореским обвезницима и, с друге стране, уједначеност обима и квалитета јавних услуга. И једно и друго, у основи, представља предуслов за ефикасно вођење економске политике које, по дефиницији, припада централној власти.

То, међутим, не значи потпуну централизацију јавних финансија. Напротив, за ефикасно функционисање јавних финансија неопходан је одређен степен фискалне аутономије, као и фискална конкуренција јединица локалне самоуправе (ЈЛС). Важан вид фискалне аутономија, која се код нас у дискусијама поистовећује



само са надлежношћу за увођење и наплату јавних прихода, јесте самосталност ЈЛС да управљају расходном страном својих буџета. Будући да се јавне функције ЈЛС могу финансирати и из пореза који се утврђују и прикушљају на националном нивоу, избор надлежности за увођење и наплату пореза не зависи од расподеле надлежности у обављању јавних функција, већ од ефикасности наплате пореза која, пак, генерално зависи од основних пореских параметара, а у овом случају и од покретљивости пореске основице између ЈЛС. Расподела јавних прихода установљених на националном нивоу између различитих нивоа власти, пак, мора зависити од расподеле надлежности у обављању јавних функција, као и пореског капацитета сваке ЈЛС у односу на фискалне инструменте чије је уређивање у њеној надлежности.

Фискални инструменти чије уређење може у целини или у неким елементима бити у надлежности ЈЛС морају испуњавати следећа два захтева. Прво, пореска основица није непосредно зависна од укупних економских кретања, што значи да по правилу представља величину која је стање, а не ток. И, друго, пореска основица непосредно је везана за територију ЈЛС, што значи да је једноставна идентификација ЈЛС којој припада приход.

У условима у којима преовлађују ЈЛС релативно мале и територије и фискалног капацитета, као што је случај у Србији, у којој су у највећем случају и администрације ЈЛС слабог капацитета и без искуства у вођењу буџетских политика, можда најбољи начин да се истовремено ефикасно извршавају основне функције централне власти и успостави неопходан степен фискалне аутономије јесте да се на националном нивоу регулишу два од три основна елемента фискалног инструмента – обвезник и основица – а да се ЈЛС којој приходи припадају у целини да у надлежност утврђивање висине пореске стопе. Она може бити неограничена у смислу да пореска стопа може варирати између 0 и било ког максималног нивоа, што практично значи да ЈЛС може изабрати и да не уведе одређени фискални инструмент. У другом случају, распон у којој ЈЛС може одредити висину пореске стопе такође је прописан законом на националном нивоу. Избор између ове две могућности зависи и од покретљивости пореске основице између ЈЛС.

У постојећем систему јавних прихода у Србији фискални инструменти чије је уређење у целини или делимично у надлежности ЈЛС не зову се порезима већ таксама и накнадама. Иако не све, већина ових такси и накнада, у ствари, по својој суштини представља порез. Насупрот томе, таксе које су уређене законима на националном нивоу представљају цену одређене јавне услуге (административне и судске) коју плаћа корисник те услуге.

Накнаде, које су у уређене законима на националном нивоу, по дефиницији датој у систему јавних прихода Србије, у основи би требало првенствено да имају функцију регулације екстерних ефеката који се јављају при употреби одређених добара, а тек

секундарно функцију буџетских прихода. Екстерни ефекти јављају се када економски учесник или не присваја пун приход, односно корист од своје активности, или када не сноси њене пуне трошкове.

У првом случају реч је о позитивним екстерним ефектима. То је у основи ситуација у којој је резултат економске активности добро или услуга у чију потрошњу није могуће, без посебне регулације, укључити само појединце који су поднели трошак његове употребе, односно потрошње, већ га могу трошити и они који за ту потрошњу нису ништа платили (проблем бесплатног коришћења јавног добра – *free riding*). Последица је да произвођач таквог добра подноси пуне трошкове производње, а не присваја пуне приходе који би постојали уколико би сви потрошачи оваквог добра или услуге платили цену његове потрошње. Без регулације, не постоји приватни интерес за производњу оваквог добра, те се оно или не би производило или би обим производње био знатно мањи од друштвено оптималног. Пример овакве активности је изградња путева.

У другом случају реч је о негативним екстерним ефектима. У овом случају економски учесник производећи добро или услугу, с једне стране, не сноси пуне трошкове производње, док, с друге стране, у потпуности присваја приходе. Без посебне регулације, обим производње овог добра већи је од друштвено оптималног. Пример оваквих активности је производња током које непосредно долази до загађења животне средине, воде, ваздуха или тла.

Иако се целокупна политика буџетских расхода може посматрати као својеврсна регулација екстерналија, основна начелна разлика између јавних добара и услуга који се финансирају из општих пореза и добара чија се употреба регулише јесте што се из потрошње прве групе добара и услуга нико не може искључити (чиста јавна добра) или је законом прописан принцип неискључења (заслужна добра – *merit goods*). У другој групи се налазе добра и услуге при чијој употреби у режиму пуног приватног власништва над добром (право на: употребу, приходе од употребе, искључивање других из употребе и размену) и без регулације, власник или корисник не сноси пуне трошкова употребе, односно потрошње. Истовремено, неопходно је да код ових добара и услуга постоји или ексклузивност употребе или јасна идентификација корисника. У том случају, накнада, односно цена употребе добра или услуге, требало би да обезбеди да корисник сноси пуне трошкове употребе ових добара и услуга. Стога се и приходи од накнада првенствено морају усмеравати у њихово одржавање и/или обнављање.

Избор добара и услуга за чију употребу се плаћа накнада, регулација начина стицања и остваривања права на употребу, утврђивање релативног значаја добра (национални или локални), као и поступак на који је организовано и/или поверено одржавање

и/или обнављање добара и услуга по правилу је у надлежности централних власти. Висина накнаде мора одражавати стварне трошкове њихове ефикасне употребе, док надлежност за њено утврђивање зависи од релативног значаја добра. Одржавање и/или обнављање добра и пружање услуга могу бити поверени јавној служби или јавном или приватном предузећу по процедури прописаној законом. Приходи од накнада припадају предузећу или организацији којој је поверено одржавање и обнављање добра и пружање услуга.

У систему јавних финансија у Србији постоји велика неусаглашеност са претходно разматраним принципима. Она се огледа и у избору фискалних инструмена и у расподели прихода између и унутра буџета Републике и ЈЛС о чему је било речи у претходној студији.<sup>27</sup> Ово одступање, међутим, највидљивије је у систему накнада, као и у домену локалних јавних финансија у којима су и регулација и процедуре и приходне и расходне стране тек на елементарном нивоу. У наставку ће бити анализиран систем накнада и систем изворних јавних прихода ЈЛС.

Поред наведеног, потребно је навести још једну важну особину бројних облика накнада и такса о којима ће у наставку бити речи. Наиме, накнаде и комуналне таксе у великом броју случајева не представљају државне дажбине у класичном смислу речи, већ су, по свом карактеру, ближе закупнини из приватно-правног односа између државе и корисника одређеног јавног добра, као, на пример, накнада за коришћење градског грађевинског земљишта или накнада за коришћење воде. У оба случаја држава, као власник тог добра, уступа одређено право правном или физичком лицу и за то уступање с правом наплаћује одређену закупнину, која се овде зове накнадом. За више накнада (или закупнина), као што ће се у наставку видети, питање је да ли их је уопште потребно регулисати прописима или их је боље у основи пренети на конкурентски уговорни систем одређивања.

## НАКНАДЕ

Уставом Србије и Законом о јавним приходима и расходима (чл. 12) прописано је да се законом могу уводити накнаде за коришћење добара од општег интереса. Овим Законом уређена је и припадност прихода од накнада различитим нивоима власти. Републици припадају приходи од свих накнада у складу са законом (чл. 23). То у ствари значи да материјални закон, односно закон којим се прописује одређена накнада, уређује и припадност прихода, а Закон о јавним приходима и расходима

---

27 Реформа њореској сисџема, ЦЛДС, 2003.

даје могућност да приход од свих накнада које могу бити прописане буде приход Републике. Овим Законом није предвиђена могућност да приходи од накнада припадају буџету аутономне покрајине (чл. 24). Општинама, односно граду припадају приходи од следећих накнада: за коришћење грађевинског земљишта, за изградњу, одржавање и коришћење локалних путева и улица и других јавних објеката од општинског значаја, за коришћење природног лековитог фактора и за заштиту и унапређење животне средине (чл. 25).

Законом о локалној самоуправи (чл. 78) прописано је да су изворни јавни приходи локалних самоуправа, између осталог, и:

- 1) накнада за коришћење грађевинског земљишта;
  - 2) накнада за уређење грађевинског земљишта;
  - 3) накнада за коришћење природног лековитог фактора;
  - 4) накнада за заштиту и унапређење животне средине,
- док су међу уступљеним јавним приходима (чл. 98) наведене:
- 5) део накнаде за коришћење минералних сировина,
  - 6) део накнаде за извађени материјал из водотока,
  - 7) део накнаде за коришћење шума,
  - 8) део накнаде за промену намену намене пољопривредног земљишта;
  - 9) накнада за изградњу, одржавање и коришћење локалних путева.
  - 10) део накнаде за загађивање животне средине;
  - 11) део накнаде за инвестиције.

Закон о локалној самоуправи, дакле, у односу на Закон о јавним приходима и јавним расходима проширује списак накнада од којих приходи делом припадају локалним самоуправама. Другим речима, ова два закона су међусобно неусаглашена, те их је потребно усагласити.

Појединачне накнаде прописане су у десет закона који су приказани у табели 1.

### **Накнада за коришћење грађевинског земљишта**

Законом о планирању и изградњи (чл. 73) прописане су две врсте накнада:

- за коришћење грађевинског земљишта,
- за уређивање грађевинског земљишта,

од којих приходи припадају општини, односно граду, а користе се за уређивање грађевинског земљишта и изградњу и одржавање објеката комуналне инфраструктуре.

Грађевинско земљиште је, према Закону о планирању и изградњи, дефинисано као земљиште на коме се налазе изграђени објекти и земљиште које служи редовном коришћењу тих објеката, као и земљиште које је одговарајућим планом предвиђено за изградњу објеката и њихово редовно коришћење. Одлуку о опсегу

Табела 1. Закони који прописују накнаде

	Закон	Накнаде за	Припадност прихода
1	Закон о водама („Сл. гласник РС”, 46/91, 53/93, 48/94 и 54/96)	коришћење вода	Република
2	Закон о шумама („Сл. гласник РС”, 46/91, 83/92, 53/93, 54/93, 60/93, 67/93, 48/94 и 54/96)	коришћење шума	Република
3	Закон о путевима („Сл. гласник РС”, 46/91, 52/91, 53/93, 67/93 и 42/98)	коришћење путева	Република/ општина
4	Закон о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС”, 49/92, 67/93, 48/94, 46/95 и 54/96)	промену намене пољопривредног земљишта	Република
5	Закон о планирању и изградњи („Сл. гласник РС”, бр. 47/03)	коришћење и уређење грађевинског земљишта	општина/град
6	Закон о бањама („Сл. гласник РС”, бр. 80/92)	коришћење природног лековитог фактора	општина/град
7	Закон о рударству („Сл. гласник РС”, број 44/95)	коришћење рудног блага	Република/ општина
8	Закон о заштити животне средине („Сл. гласник РС”, 66/91, 83/92 и 53/95)	коришћење заштићеног природног добра, загађивање природних богатстава	Република/ град/општина
9	Закон о рибарству („Сл. гласник РС”, 35/94, 38/94)	коришћење рибарског подручја	Република
10	Закон о плаћању и усмеравању средстава накнаде о за коришћење добара од општег интереса у производњи електричне енергије и производње нафте и гаса („Сл. гласник РС”, 16/90)	коришћење угља, воде, нафте и гаса	општина

грађевинског земљишта доноси општина, односно град. Грађевинско земљиште може бити у државној и приватној својини,<sup>28</sup> а може бити уређено и неуређено.

**Накнаду за коришћење грађевинског земљишта** плаћа власник објекта, односно носилац права коришћења објекта или купац. Ближе критеријуме, мерила, висину, начин и рокове плаћања ове накнаде прописује општина, односно град (чл. 74). Приходи од ове накнаде припадају локалним заједницама, односно општинама и градовима на њиховој територији.

28 Занимљиво је како је у овом закону дозвољено постојање приватне својине над овим земљиштем и поред одредбе Устава Србије да градско грађевинско земљиште мора бити у државној или друштвеној својини (чл 60): у Закону се користи појам *грађевинског земљишта* (без придева *градско*), па се сматра да се на њега уставна одредба из члана 60 не мора примењивати.

**Табела 2. Наплата накнаде за коришћење грађевинског земљишта, 2003**

Укупно, мил. дин.	3.802,4
Београд, Нови Сад, Ниш, Крагујевац	63,9%
Општине	36,1%

*Извор:* Трезор Министарства финансија

Како се види из претходне табеле, приход локалних заједница од накнаде за коришћење грађевинског земљишта био је 3,8 милијарди динара у 2003. години, што је око 1/20 њихових укупних прихода. Значи, приход од ове накнаде представља важан извор прихода локалних заједница, а посебно градова у Србији, које располажу највреднијим земљиштем и некретнинама.

Пошто Закон о планирању и изградњи није прецизирао критеријуме за утврђивање видине накнаде за коришћење, већ је то препустио општинама, односно градовима, то у Србији влада прилично шаренило у погледу начина на који се одређују сви релевантни елементи – од основице, преко ослобођења до висине накнаде. Погледајмо укратко на основу којих се критеријума у неким градовима одређује висина накнаде за коришћење грађевинског земљишта.

Београд: према површини изграђеног објекта; уже подручје Београда<sup>29</sup> подељено је на четири локационе зоне; објекти су по намени подељени на 13 категорија (становање и 12 врста пословних активности); постоје и додатни критеријуми.

Ваљево: према површини изграђеног објекта; подела града на четири локационе зоне; објекти су по намени подељени на четири категорије (становање, производни, пословни и помоћни); Дивчибаре се третирају посебно.

Параћин: према површини изграђеног објекта; подела града на пет локационих зона; објекти су по намени подељени на две категорије (становање и пословни).

Петровац: према површини изграђеног објекта; без поделе града на локационе зоне, осим за пословни простор где се разликују две зоне; објекти су по намени подељени на три категорије (становање, производни, пословни).

Нови Бечеј: према површини грађевинског земљишта, према површини објекта по намени и према делатности (кумулативно); објекти су по намени подељени на три категорије (становање, пословни и остало); делатности је четири; подела града на пет локационих зона.

Пирот: према површини изграђеног објекта; подела града на шест локационих зона; објекти су по намени подељени на пет категорија, с тим да једна (индустрија итд) плаћа једнаку накнаду без обзира на зону.

<sup>29</sup> Шест приградских општина засебно уређују висину накнаде.



Куршумлија: према површини изграђеног објекта; подела града на четири локационе зоне; објекти су по намени подељени на две категорије (становање и пословни).

Дољевац: према површини изграђеног објекта; град је јединствено подручје; објекти су по намени подељени на становање и пет категорија привредних делатности.

Кучево: према површини изграђеног објекта; град је јединствено подручје; објекти су по намени подељени на етажно становање, породично становање, производњу, трговину, угоститељство, производно занатство и остало.

Ириг: према површини изграђеног објекта; подела града на четири локационе зоне; објекти су по намени подељени на три категорије (становање, производни и пословни).

Топола: стамбени објекти према изграђеној површини, а пословни простор и према површини корисног земљишта; подела града на четири локационе зоне; објекти су по намени подељени на четири категорије (становање и три врсте пословног простора).<sup>30</sup>

Србобран: према површини земљишта за земљиште које није у државној својини; према површини изграђеног објекта за земљиште у државној својини; подела на четири локационе зоне; објекти су по намени подељени на две категорије (становање и пословни простор).

Јагодина: изузетно сложен систем; *стамбени објекти*: према површини изграђеног објекта; затим у зависности од удаљености објекта у метрима: од градског центра, аутобуске станице, железничке станице, дома здравља и апотеке, дечјег вртића, биоскопа и позоришта, градске библиотеке, основне школе, средње школе, стадиона и спортске хале, градског парка, објекта за основно снабдевање, робне куће, пијаце, главне поште, општинске администрације и СДК; затим према опремљености локације комуналном инфраструктуром: коловоз, тротоари, водовод, канализација, ПТТ мрежа, струја, топловод, гасовод; слично и *пословни објекти*; подела пословних објеката на пет група по намени.

Значи, уобичајени основни критеријуми при одређивању висине накнаде за коришћење грађевинског земљишта су:

1. површина изграђеног објекта,
2. локација земљишта/објекта и
3. намена изграђеног објекта.

*Површина објекта*. Приметимо одмах да се накнада не плаћа према површини предметног земљишта, већ према површини на њему изграђеног објекта. Наизглед, ово је погрешан приступ

---

30 Тополски систем доноси две занимљиве иновације: 1) код пословног простора тарифа је дегресивна у односу на површину, што фаворизује веће објекте, и 2) представништва ЕДБ и ПТТ укључене су у најскупљу категорију, вероватно стога што се ради о државним републичким предузећима.

пошто се не заснива на површини земљишта које корисник користи, па да се њиме у потпуности негира сама суштина концепта накнаде за *коришћење земљишта* и на заобилазан начин уводи други, додатни порез на имовину.

Поменути приступ, међутим, има свог пуног оправдања. Јер, вредност земљишта искључиво зависи од намене и (дозвољене) површине објекта који је на њему изграђен. Јер, са становишта вредности земљишта, није свеједно да ли је на датом земљишту предвиђена и дозвољена изградња мањег или већег објекта, на пример индивидуалне стамбене зграде или солитера, односно пословног простора. Свакако да је већа вредност земљишта на коме је изграђен или се може изградити солитер него на коме је подигнута индивидуална стамбена зграда. Наравно, ова аргументација не би важила уколико би власник/корисник земљишта имао слободно право да подигне објекат какав и колико жели, па би тада било могуће занемарити површину објекта и висину накнаде за коришћење одредити искључиво према површини самог земљишта. Међутим, корисник/власник не ужива право слободне градње, већ је ограничен регулационим планом који стандардно прописује максималну површину објекта на датој парцели. Сходно томе, вредност земљишта, и на слободном тржишту, директно зависи од урбанистичких услова, односно од намене и површине планираног или постојећег објекта, па је вредност парцеле на којој је предвиђена индивидуална стамбена изградња знатно мања него парцеле на којој је предвиђена изградња солитера. Самим тим, површина изграђеног објекта важан је фактор вредности земљишта на коме се налази и природно је да буде укључен у формулу за одређивање висине накнаде за коришћење грађевинског земљишта.

Неповољна последица метода одређивања накнаде према површини изграђеног објекта а не према површини коришћеног земљишта јесте потенцијална дестимулација рационалног коришћења земљишта, пошто ниску накнаду плаћа онај ко нерационално користи земљиште (мерено ниским односом површине изграђеног објекта и површине земљишта, а знатно испод регулационим планом дозвољених вредности). Другим речима, када ниску накнаду плаћа онај ко на великој површини земљишта поседује мали објект, па чак и онда када је земљиште у центру града, тј. највредније, онда се о рационалом газдовању градским земљиштем тешко да може бити говора.<sup>31</sup> Овај проблем је, међутим,

---

31 Овај проблем код становања је Београд (Одлука о накнади за коришћење градског грађевинског земљишта, Службени лист Београда, 2. 12. 2002) покушао да реши повећањем накнаде за коришћење земљишта за „вишак” земљишта у односу на површину основе зграде, али по дегресивној скали. Другим речима, што је „вишак” земљишта већи, то је корективни фактор увећања накнаде мањи, што опет не доноси жељене подстицаје рационалном коришћењу земљишта.



неминован у режиму грађевинског земљишта у државној или друштвеној својини и са временски неограниченим трајањем права коришћења. Његово решење се, унутар датог институционалног оквира, не може наћи у политици одређивања висине накнада за коришћење грађевинског земљишта, већ искључиво у области урбанистичког планирања. Другим речима, степен рационалног коришћења грађевинског земљишта искључиво зависи од успешности урбанистичког планирања, а не и од система накнаде за коришћење грађевинског земљишта.

*Локација земљишта/објекта.* Локација, прво, мери фактор локационих погодности, што је свакако важан чинилац вредности земљишта и што је нормалан основ захватања ренте. Додуше, у пракси зонирања градова Србије обично се установљује тек неколико зона (Београд само четири), па се не може рећи да тако мали број зона добро репрезентује велику разноликост локационих погодности. Ово тим пре што се унутар појединих зона појављују знатне разлике у вредности између блиских микролокација – на пример, између главне и споредне улице у центру града.

Друго, критеријум локације требало би да репрезентује и комуналну и другу опремљеност локације (проху), на основу претпоставке да је на бољим локацијама опремљеност виша него на слабијима. Међутим, ова претпоставка повремено није задовољена, пошто стара градска језгра, која имају најбоље локационе погодности, често имају слабију комуналну и другу инфраструктуру од новијих периферијских делова града. Стога неки градови, односно општине експлицитно узимају у обзир елементе опремљености локације комуналном инфраструктуром, објектима друштвеног стандарда и слично.

*Намена изграђеног објекта.* Уобичајени критеријум за одређивање висине накнаде за коришћење грађевинског земљишта је и намена изграђеног објекта. Такав приступ на начелном нивоу расправе свакако има смисла, пошто, као и код критеријума површине, од регулационим планом предвиђене намене објекта зависи вредност земљишта на коме се дати објект налази. Уколико се на једној парцели може изградити пословни простор, тржишна вредност земљишта стандардно је већа него уколико се на њој може подићи стамбена зграда, макар била једнаке површине као пословна. Стога је критеријум намене објекта, тј. категоризација земљишта по намени објекта приликом утврђивања висине накнаде за коришћење земљишта, природан и требало би га задржати и надаље.

У пракси у Србији, међутим, долази до искривљавања овог критеријума. Наиме, приликом одређивања висине накнаде за коришћење земљишта неке општине и градови диференцирају категорију намене објекта на начин који не полази само од типова намене који су од значаја за вредност земљишта – то би биле намене које се стандардно укључују у регулационе планове (стамбена, пословна, производна) – већ укључују и социјалне и развојне елементе. Тако

град Београд разликује 12 привредних и других делатности и за њих прописује различите висине накнада, а Кучево пет.

Тешко је наћи добар разлог за овакав приступ. Јер, знатно диференцирање намена изграђеног објекта практично значи:

- или је резултат жеље да се што лакше наплати дажбина, па се повећани терет разрезаује на оне за које се претпоставља да га лакше могу поднети, на пример мање на занатлије, више на кафане, мање на индустрију, више на финансијске услуге (социјална политика),
- или је израз економске/развојне политике, где се подстиче развој неких привредних грана (производних), а дестимулише развој неких других (услужних).

Ниједан од поменутих разлога не би требало да одлучује о висини накнаде за коришћење грађевинског земљишта, јер:

- нерационално је водити социјалну политику ценама уопште, а посебно ценама фактора производње пошто се тако ствара неефикасна алокација ресурса; социјална политика требало би да се води буџетским трансферима онима који су стварно сиромашни, а не инструментима који унутар појединих група корисника не разликују сиромашне од боље стојећих (на пример, међу занатлијама или кафеџијама) и
- подстицање развоја производних делатности у односу на услужне је израз архаичног и погрешног приступа економској политици, јер не постоји ваљан разлог за дискриминацију једних у односу на друге делатности; економска политика би требало да буде алокационо неутрална како би максимизовала укупну економску активност. Чему, на пример, изузетно ниске накнаде за бројне групације прехранбене, хемијске, грађевинских материјала, металургије, металске и друге индустрије у центру Београда? Зар не би било логично, са становишта разумног коришћења градског земљишта, да накнада за коришћење буде тако конфигурисана – релативно висока у овом случају – да ове делатности баш буду подстакнуте на пресељење ка мање вредном земљишту, тј. ка периферији града?

Најбоље би било када би листа категорија намене објеката за које се плаћа накнада била једнака листи категорија намена објеката из регулационог/урбанистичког плана. Јер, регулациони/урбанистички планови, како је већ било речи, одређују вредност грађевинског земљишта прописујући, између осталог, и намену појединих површина, али најчешће се ограничавајући само на основне намене. Како, дакле, вредност земљишта зависи од прописаних напрема из регулационог/урбанистичког плана, онда би и одређивање накнаде за коришћење земљишта требало да следи те исте намене, пошто би на тај начин начин била извршена хармонизација између вредности грађевинског земљишта и висине накнаде за његово коришћење.

Чак и уколико би се прихватило да су ови критеријуми за утврђивање висине накнаде добро одабрани, остаје озбиљно питање њихове квантификације. Наиме, сваки од њих потребно је изразити у динарима или бодовима, а објективан метод квантификације не постоји, шти јасно показују разлике у бодовању појединих критеријума у градовима Србије. Да ли је добар („прави“) однос висина накнада за пословни и стамбени простор у центру Петровца од 3,8, или Ваљева од 5 или Параћина од 14,4 или Београда од 66,3?

Како се види, постоје знатне концепцијске и техничке слабости начина на који се у Србији уобичајено одређује висина накнаде за коришћење грађевинског земљишта. Но, то није све.

Веома занимљиво и важно питање је – *шта је, у ствари, накнада за коришћење грађевинског земљишта?* Шта је њен суштински основ, због чега она уопште постоји, какву то услугу држава пружа да би за њу наплаћивала накнаду?

Први одговор може бити следећи: грађевинско земљиште налази се у државној својини, а сви његови корисници су у ствари закупци, па је и природно и праведно да плаћају закупнину која се назива накнада за коришћење. Овом схватању се нема шта приговорити на начелном плану: корисник/закупац плаћа за коришћење земљишта које није у његовој својини. И сам назив дажбине – накнада за *коришћење* – сугерише закупнички садржај. Међутим, операционализација система показује да се не ради о чистом решењу. Наиме,

- (1) накнада за коришћење наплаћује се и на земљиште које се не налази у државној својини (на пример, у селима – Параћин, Панчево, Велика Плана<sup>32</sup> итд), што онда значи да се не ради о закупнини за коришћење државног земљишта, или, бар, да се не ради искључиво о закупнини него да накнада можда представља комбинацију различитих дажбина. Закон о планирању и изградњи дозвољава увођење накнаде за коришћење и за земљиште које није у државној својини уколико је оно опремљено основном инфраструктуром државним средствима, и
- (2) намена прикупљених средстава од накнаде за коришћење нам можда може помоћи: она се, према Закону о планирању и изградњи (чл. 73) користи за уређење неуређеног грађевинског земљишта (углавном опремање земљишта комуналном инфраструктуром) и за изградњу и одржавање комуналне

---

32 На пример, „Одлука о критеријумима и мерилима за утврђивање закупнине, накнаде за уређивање и накнаде за коришћење грађевинског земљишта за подручје општине Велика Плана“ (15. 11. 2004) наводи да се накнада за коришћење (као и за уређење) плаћа по насељима општине, с тим да појам насеља прецизира на следећи начин: „Насеље подразумева грађевинско подручје насеља дефинисано одговарајућим урбанистичким или просторним планом и комплетно подручје атара – катастарске општине“. Овим последњим је грађевинско подручје очигледно проширено и на сеоске атаре, чиме је вероватно изневерен дух Закона о планирању и изградњи.

инфраструктуре на осталом земљишту.<sup>33</sup> Значи, средстава су искључиво намењена комуналној инфраструктури, што поново доводи у везу накнаду и ову инфраструктуру.

Како произилази, накнада за коришћење грађевинског земљишта је комбинација двеју компонената: прва је закупнина за коришћење државног земљишта, а друга је дажбина чија је сврха наплата услуга које врше (неке) комуналне делатности ради даљег инвестирања у њих.<sup>34</sup>

Да накнада за коришћење не представља искључиво дажбину на комуналну инфраструктуру очевидно је из чињенице да се она не одређује искључиво према опремљености локације комуналном инфраструктуром, већ најчешће према другим критеријумима.

Са друге стране, и код пореза на имовину постоји једна двострукост. Наиме, према Закону се у локалним заједницама порезом на имовину опорезују објекти који су у својини пореског обвезника или их он користи на основу закупа или другог правног посла, с тим да грађевинско земљиште не улази у обрачун вредности тог објекта, јер се оно, као добро у државној својини,<sup>35</sup> само даје на трајно коришћење и за то се наплаћује накнада за коришћење. На тај начин би требало да су ове две дажбине одвојене, тј. да се односе на различите некретнине и права и да свака од њих има свог смисла.

Међутим, поменути нормативни концепт не функционише како је замишљено. Основни чинилац који ремети замишљену архитектуру ових двеју дажбина је чињеница да у вредност објекта који се опорезује порезом на имовину свакако улази и вредност права коришћења земљишта на коме се објект налази. Другим речима, тржишна вредност објекта – тј. цена коју је неко за њега спреман да плати – обухвата и право коришћења грађевинског земљишта на датој локацији. Чињеница да је предметно земљиште у државној својини не мења суштински на ствари. Јер, право трајног коришћења земљишта представља, у стари, део пуних својинских права и самим тим има своју тржишну вредност. Другим речима, право коришћења се у много чему приближава пуној приватној својини – трајност права коришћења, могућност продаје заједно са објектом, евентуална парцелизација датог земљишта, могућност издавања у закуп итд – тако да у свакодневном животу постоји мала разлика између права коришћења и права које би донела приватна својина на том истом земљишту. Једина озбиљна

33 На промер, у Пироту су прописане следеће намене: одржавање и унапређење коловоза и тротоара, вертикалне и хоризонталне сигнализације, јавне расвете и водовдне и канализационе мреже.

34 Ова друга компонента била је стандардно навођена као разлог увођења накнаде за коришћење градског грађевинског земљишта пре три деценије.

35 Овде занемарујемо могућност дату новим Законом о планирању и изградњи из 2003. године да градско грађевинско земљиште буде и у приватној својини.

разлика јесте могућност темељне промене режима коришћења грађевинског земљишта, укључујући и приватизацију, што може довести у питање право коришћења земљишта од стране садашњих корисника. Тај ризик свакако умањује вредност права коришћења земљишта и њега тржиште узима у обзир приликом промета објеката и формирања њихових цена.

Када се пође од наведене чињенице да у тржишну цену објеката улази и вредност права коришћења грађевинског земљишта на коме се објект налази, тада се уочава да се за право коришћења земљишта плаћају две дажбине – прва је накнада за коришћење земљишта, а друга порез на имовину – што представља непотребно двоструко опорезивање и требало би да буде избегнуто.

Вратимо се двоструком карактеру накнаде за коришћење и поставимо следеће важно питање: да ли је то добро? Тј. да ли те две компоненте треба да постоје и да ли треба да буду интегрисане у једну дажбину?

*Закупнина.* Компонента садашње накнаде за коришћење грађевинског земљишта која представља закупнину за коришћење земљишта које се налази у државној својини свакако треба да постоји (бар док постоји и државна својина над тим земљиштем). Јер, не би било ни праведно ни ефикасно да корисници уживају земљиште бесплатно. За (приватно) коришћење ресурса које се налази у било чијој, па и државној, својини потребно је платити закупнину, ма под којим се именом она крила (накнада, кирија, концесија итд). Неплаћање накнаде за коришћење (у смислу закупнине за земљиште) представљало би поклон ренте кориснику од стране државе, што би било не само економски неефикасно решење – подстицало би крајње неефикасну пословну употребу земљишта<sup>36</sup> – већ би било и крајње неправедно, јер би корисници земљишта присвајали ренту, а они који то нису били би лишени те могућности административном вољом државе (локалне заједнице) о томе коме је земљиште дато и коме ће се дати на коришћење, а коме не.

Закупнина се, свакако, може наплаћивати само за земљиште које се налази у државној својини, а не и за оно које је приватни власништво. Стога закупнину не би требало наплаћивати ван јасно дефинисаног подручја јавног власништва над грађевинским земљиштем. Самим тим, сада преовлађујући концепт накнаде за коришћење грађевинског земљишта – која се наплаћује независно од својине над земљиштем, тј. наплаћује се и на земљиште у приватној својини – више не би могао да се одржи.

*Инфраструктура.* Део услуга локалних комуналних система могуће је у пуној мери наплатити од корисника (вода, градски саобраћај, даљинско грејање итд), али део није, а због њихових

---

36 Непостојање закупнине би могло и крајње нерационално и неуспешно коришћење земљишта чинити пословно исплативим.

карактеристика јавног добра. Наиме, коришћење неких добара (као што су улични коловози и тротоари, паркови, улично осветљење и слично) поседује две посебне особине: 1) није могуће искључити оне који не плаћају и 2) додатни трошак за новог корисника једнак је нули. Због поменутих особина, комерцијално снабдевање грађана овим комуналним услугама није могуће, односно није ефикасно, већ се уобичајено у њихово обезбеђење и, још чешће, у финансирање укључује држава, односно локална заједница кроз локалне порезе. У многим градовима Србије се то чини кроз накнаду за коришћење грађевинског земљишта, тј. сматра се да власници/корисници земљишта плаћају услуге локалних јавних добара кроз накнаду за коришћење земљишта. Да се локална јавна добра морају финансирати – није спорно. Међутим, питање је да ли је за то потребно имати посебну дажбину – у облику накнаде за коришћење грађевинског земљишта – или би боље било користити неку другу или неке друге.

**Нови концепт.** Реформа накнаде за коришћење грађевинског земљишта, а полазећи од прецизирања њених функција, требало би да се састоји у следећем:

1. задржава се накнада за коришћење грађевинског земљишта, која би представљала закупнину за коришћење земљишта у државној својини. Самим тим, ова би се накнада надаље плаћала само за земљиште у државној својини, а не и за земљиште у приватној својини; из разлога различитог обухвата – обвезници се само делимично поклапају – потпуна интеграција пореза на имовину и накнаде за коришћење грађевинског земљишта концепцијски није добро решење.
2. Основица за плаћање накнаде требало би да буде једнака основици пореза на имовину. У прилог овог решења говорили више аргумената: прво, накнада за коришћење установљена је пре три деценије као (недовољно добра) замена за порез на имовину, који тада није постојао; касније увођење пореза на имовину чини непотребним ову потпуно независно одређену дажбину која ипак представља облик пореза на имовину; друго, постојећи критеријуми за утврђивање висине накнаде у суштини представљају недовољно добар начин установљавања вредности имовине кроз бројне квантитативне натуралне показатеље; основица реформисаног пореза на имовину представља баш оно – а то је вредност – што се на заобилазан начин покушава утврдити кроз постојеће критеријуме утврђивања накнаде за коришћење грађевинског земљишта; треће, важни разлози административно-пореске једноставности говоре у прилог коришћења основице пореза на имовину: наиме, далеко је једноставније и административно ефикасније користити већ постојећу, на ваљан начин установљену основицу пореза на имовину него сложен систем критеријума којим се тек заобилазним путем покушава и обично не успева да



на довољно уверљив начин апроксимира вредност грађевинског земљишта. Другим речима, законом би требало прописати да основицу накнаде за коришћење грађевинског земљишта представља основица пореза на имовину.

3. Питање је који ниво државне организације да одређује стопу накнаде за коришћење и који да остварује приход по том основу.
  - а. Са једне стране, може се аргументовати да би требало да стопа буде јединствено одређена за целу територију Републике Србије, јер се земљиште за које би се накнада плаћала налази у државној својини, па је природно да сви корисници земљишта широм Србије плаћају једнаку дажбину како би се обезбедила једнакост пред законом. Варијације у вредности грађевинског земљишта би се, свакако, рефлектовале у вредности основице накнаде, а тиме и у износу накнаде. Приход од накнаде за коришћење грађевинског земљишта требало би да припада буџету Републике, јер је, по садашњем уставном систему, грађевинско земљиште у својини Републике, те, по својинском критеријуму, нема смисла да приход од закупнине припада локалним заједницама. Подсетимо се, приходи од свих сличних накнада за коришћење добара у државној својини припадају буџету Републике.
  - б. Са друге стране, преношење прихода од накнаде за коришћење на државни ниво значило би велики удар на финансијску позицију локалних заједница пошто ови приходи сада представљају једну од најважнијих ставки њихових прихода, те би се морао битно мењати систем финансирања локалних заједница. Поред тога, у корист задржавања права одређивања висине накнаде и прихода на локалном нивоу говори и следеће тумачење: пошто је Република Србија пренела на локалне заједнице одлучивање о коришћењу земљишта (право урбанистичке регулације и право доделе земљишта правним и физичким лицима), то је природно да и право одређивања накнаде и убирања прихода припадне локалним заједницама.
4. Уколико током предстојећих уставних промена својина над грађевинским земљиштем припадне општинама и градовима, што је вероватан исход, тада би и право установљавања стопе накнаде за коришћење и припадност прихода од накнаде свакако припало општинама и градовима. Јер, тада не би било ниједног, тј. ни својинског, разлога да накнаду у смислу закупнине уређује Република Србија, већ би то чиниле локалне заједнице, укључујући и убирање прихода,
5. Друга компонента постојеће накнаде за коришћење земљишта – она за комуналну инфраструктуру – требало би да буде укинута, јер:

- а. накнада, и када би била задражана, тебало би да има за основицу порез на имовину, пошто, како је већ наведено, тај порез боље апроксимира вредност земљишта од садашње накнаде за коришћење земљишта,
- б. терет финансирања локалних јавних добара требало би да подједнако сносе сви становници локалне заједнице, без обзира да ли живе у руралним или урбаним подручјима; ово стога што се комунални системи постепено шире и на сеоска насеља (или бар њихове центре); терет финансирања локалних јавних добара ће у будућности бити мањи јер ће се финансирање развоја оних локалних комуналних система код којих постоји јасан корисник (водовод, градски саобраћај итд) све више ослањати на самофинансирање из наплате услуга, а све мање на фискална фондовска средства;
- в. постојећи систем накнаде почива у највећем број општина и градова на претпоставци да је могуће установити корисника услуга локалних јавних добара и само њима наплаћивати накнаду, што није реалистично, пошто и у градовима има власника који немају, на пример, канализацију а плаћају накнаду за коришћење, као што и на селу има власника који не плаћају ову накнаду, а имају, на пример, уличну расвету или тротоаре,
- г. са становишта пореске рационалности нема смисла постојање посебне дажбине – накнаде за коришћење земљишта – која би била једнака порезу на имовину у сваком погледу; те две дажбине се могу спојити у једну, тј. стопа периодичног пореза на имовину се може повећати, а накнада за коришћење у инфраструктурном делу укинути; тиме би се постигло повећање административне једноставности и пореске ефикасности,
- д. накнада за коришћење припада, као и периодични порез на имовину, локалним заједницама, па евентуално укидање овог дела накнаде, праћено одговарајућим повећањем пореза на имовину, не би имало негативне последице по финансије локалних заједница.

**Накнаду за уређивање грађевинског земљишта** плаћа инвеститор, а висина се утврђује уговором који закључују одговарајући општински, односно градски орган или предузеће и инвеститор (чл. 74 Закона о планирању и изградњи). Ову накнаду инвеститор плаћа за уређење грађевинског земљишта, што подразумева његову припрему (планска документација, расељавање итд) и опремање земљишта комуналном инфраструктуром. По својој суштини, однос између инвеститора и локалне заједнице је комерцијалан однос уговорних страна, па накнада за уређење грађевинског земљишта не може бити схваћена као фискална дажбина. Стога ову накнаду нећемо разматрати у овој студији.



## Накнаде за пољопривредно земљиште

### Нормативна решења

Законом о пољопривредном земљишту прописане су две накнаде које се односе на пољопривредно земљиште:

- накнада за промену намене пољопривредног земљишта (чл. 7),
- накнада за коришћење пољопривредног земљишта у државној својини (чл. 17).

Поред накнада, Законом о пољопривредном земљишту уведен је и посебан порез за необрађено обрадиво пољопривредно земљиште кога плаћају државна, задружна и мешовита предузећа (чл. 17а).

### Накнада за промену намене пољопривредног земљишта.

Овим Законом забрањено је коришћење обрадивог пољопривредног земљишта I, II, III, IV и V катастарске класе у непољопривредне сврхе. Закон, међутим, под одређеним условима (општи интерес) прописује и изузетке од овог правила (изградња путева, железничких пруга, заштита водопривредних објеката, ширење насеља и сл.). У овим случајевима плаћа се накнада за промену намене пољопривредног земљишта.

Обвезник плаћања ове накнаде јесте инвеститор који мења намену земљишта. Плаћа је једнократно, и то у следећем износу (чл. 10):

- за I катастарску класу у висини петстотруког катастарског прихода;
- за II катастарску класу у висини четристотруког катастарског прихода;
- за III катастарску класу у висини тристотруког катастарског прихода;
- за IV катастарску класу у висини двестотруког катастарског прихода и
- за V, VI, VII и VIII катастарску класу у висини стототруког катастарског прихода.

Примера ради, износи накнаде у зависности од квалитета земљишта за Ниш дати су у следећој табели.

Табела 3. Накнада за промену намене, Ниш

класа њиве	фактор	катастарски приход	износ накнаде
1	500	174,14	87070
2	400	131,65	52660
3	300	113,31	33993
4	200	83,60	16720
5	100	65,27	6527
6	100	48,04	4804
7	100	31,10	3110
8	100	15,55	1555

Уочљиво је да износ накнаде врло брзо расте са квалитетом земље: за њиву прве категорије већи је 5,2 пута него за њиву четврте категорије и 56 пута него за њиву осме категорије.

Закон прописује (чл. 11) и шест случајева у којима се не плаћа ова накнада (изградња или адаптације породичне стамбене зграде или економских објеката пољопривредног домаћинства, локације за гробље, водопривредни објекати, регулација водотока, изградње и проширења пољских путева уз услов да доприносе рационалнијем коришћењу пољопривредног земљишта, пошумљавања уз услов да је кроз основе утврђено да ће се рационалније користити ако се пошуми; подизање пољозаштитних појасева).

Висину накнаде за промену намене у сваком конкретном случају на захтев инвеститора решењем утврђује надлежни орган општине. (чл. 12), а приход припада Републици.

**Накнаду за коришћење пољопривредног земљишта у државној својини** плаћа корисник тог земљишта, висину накнаде утврђује Влада Републике Србије, а приход припада буџету Републике.

**Посебан порез за необрађено пољопривредно земљиште** плаћају:

- друштвена, задружна и мешовита предузећа (чл. 17а) и сопственик који не живи на газдинству или селу (чл. 17в) за необрађено обрадиво пољопривредно земљиште у висини од 10 до 50 хиљада динара по хектару у зависности од катастарске класе и
- друштвена, задружна, мешовита предузећа и сопственик који се не бави пољопривредном производњом као основном делатношћу, за подигнуте необрађене плантаже воћњака и винограда, у висини од 50 хиљада динара по хектару, а за плантаже где су подигнути и системи за наводњавање у висини од 100 хиљада динара по хектару (чл. 17б).

Овим законом је прописано и да се земљораднику, коме се додели на коришћење обрадиво пољопривредно земљиште, за то земљиште умањује се порез на катастарски приход за једну половину за време док га обрађује (чл. 17д).

### *Анализа*

Буџетски приходи од поменутих двеју накнада и посебног пореза приказани су у табели 4.

У 2003. години једини знатнији, иако скроман, приход јесте приход од накнаде за промену намене пољопривредног земљишта (18,5 милиона динара), док остала два доносе занемарљиве приходе.

**Посебан порез за необрађено пољопривредно земљиште.** Сврха овог пореза јесте подстицање обраде пољопривредног земљишта додатним опорезивањем необрађеног. Међутим, овај порез је неодржив и треба га укинути из више разлога:

Табела 4. Приходи од пољопривредних накнада, 2003. година

	000 дин.
Посебан порез на необрађено обрадиво пољопривредно земљиште	117
Накнада за промену намене пољопривредног земљишта	18.498
Накнада за коришћење пољопривредног земљишта у државној својини	55
УКУПНО	18.670

Извор: Трезор Министарства финансија

- њиме се нарушава право приватног власника да слободно располаже производним ресурсима и да их користи или не користи како сматра да је у његовом најбољем интересу,
- једини добар подстицај напретка пољопривреде, па тиме и потпунијег коришћења пољопривредног земљишта, јесте повољан пословни амбијент, занован на укидању административних рестрикција, умереним порезима и конкуренцији, као и евентуалним буџетским и кредитним погодностима, а не законско кажњавање, путем пореза, оних који у неповољним пословним условима (каква је била ситуација у време усвајања ових одредби током 1999. године) не налазе интерес да обрађују земљиште које им стоји на располагању,
- из поменутог разлога нема смисла ни опорезивање правних лица која користе пољопривредно земљиште у државној својини; они би требало да плаћају одговарајућу накнаду за коришћење овог земљишта, па би га се одрекли (вратили га држави) уколико им није потребно,
- спровођење овог пореза подразумева изузетно велики административни напор приликом сталног надзора више милиона парцела пољопривредног земљишта у Србији, за шта не постоје ресурси, тако да су ове одредбе неспроводљиве и не-реалне, о чему сведочи минимална наплата пореза,
- износи овог пореза су изузетно високи и у време доношења приближавали су се вредности необрађеног земљишта, што је, практично, еквивалентно конфискацији.

**Накнада за промену намене пољопривредног земљишта.** Наизглед, ова накнада представља дестимулацију промене намене пољопривредног земљишта, посебно у случају преласка у режим грађевинског земљишта. А разлог би био стварна или наводна друштвена потреба да се очува пољопривредно земљиште од „гладних” градова, односно од претераног ширења градова на рачун пољопривредног окружења. На поменути начин је ова накнада брањена у јавности током претходног периода. Ова логика је архаична и нема превише смисла, а из два разлога:

- прво, не постоје економски или друштвени разлози који би спречавали претварање мање вредног пољопривредног земљишта у високо вредно градско грађевинско, јер је сигурно да је са становишта и општег интереса и интереса власника пољопривредног земљишта<sup>37</sup> и будућих корисника грађевинског земљишта далеко боље да до промене намене дође. Да је тако јасно говори однос цена земљишта ове две намене: грађевинско је далеко скупље, а тиме и јасно вредније у економском смислу од пољопривредног.
- политика коришћења земљишта која се води путем накнаде за промену намене је свакако неефикасна, јер не може обезбедити очување пољопривредног земљишта. Далеко ефикаснији инструмент јесте политика урбаног планирања и зонирања, којом се директно одређује намена датог земљишта.

Међутим, накнада за промену намене ипак може имати разлог постојања у постојећем систему државног власништва и приватног коришћења градског грађевинског земљишта. Јер, знатна разлика у вредности градског грађевинског и пољопривредног земљишта у тренутку промене намене представља ренту коју ће, уколико не би било инструмената њеног захватања, без икакве заслуге присвојити нови корисник грађевинског земљишта (инвеститор или купац некретнине). Један од начина захватања те ренте у корист буџета јесте накнада за промену намене пољопривредног земљишта. Са друге стране, и сада постоји накнада која једнократно захвата земљишну ренту у градовима – то је накнада за уређење грађевинског земљишта у мери у којој не одражава тачне трошкове инфраструктурног опремања земљишта, већ их превазилази (што је стандардни случај).

Приметимо да у режиму државног власништва над грађевинским земљиштем држава убира ренту, тј. разлику у вредности између пољопривредног и грађевинског земљишта у моменту промене намене земљишта, а да приватни власник пољопривредног земљишта које се експроприше добија надокнаду у висини вредности пољопривредног земљишта, па тиме остаје без ренте. Са друге стране, у режиму приватне својине над земљиштем, ренту ће присвојити приватни власник пољопривредног/грађевинског земљишта јер ће га продати инвеститору по тржишној цени, тј. по цени грађевинског земљишта, која је свакако знатно виша него цена пољопривредног земљишта по Закону о експропријацији.

Значи, накнада за промену намене пољопривредног земљишта има смисла у режиму државног власништва над градским земљиштем, јер представља инструмент убирања поменуте ренте у корист државе, а од новог приватног корисника. У делу пољопривредног

37 Овде начелно претпостављамо праведну цену (у складу са вредношћу градског грађевинског земљишта), а не тзв. тржишну цену из Закона о експропријацији, која се односи на пољопривредно земљиште.

земљишта које се трансформише у приватно градско земљиште, што је омогућено новим Законом о планирању и изградњи, постојање ове накнаде није потребно, јер не постоји могућност незаслуженог убирања ренте од стране новог власника, пошто ће он платити пуну цену, укључујући и ренту, старом власнику земљишта, нити постоји основ да држава присвоји ту ренту пошто није ни власник, ни посредник, ни корисник. Њен приход у овом случају може бити само порез на имовину.

Уколико пољопривредно земљиште мења намену и прелази у државно због изградње пута или другог инфраструктурног објекта, нема потребе за наплатом накнаде за промену намене, јер би у овим случајевима држава себи уводила дажбину, што је непотребно.

**Накнада за коришћење пољопривредног земљишта у државној својини.** У Србији постоји пољопривредно земљиште у државној својини (око 240 хиљада хектара у Војводини и знатно мање у централној Србији). Оно потиче из аграрне реформе и прописа о национализацији после Другог светског рата, а користе га пољопривредне и агроиндустријске фирме у друштвеној и мешовитој својини.<sup>38</sup>

Ова накнада по свом карактеру суштински не припада јавним приходима јер не потиче из империјума, већ из доминијума, тј. представља израз приватно-правних односа државе као власника пољопривредног земљишта са оним правним лицима које то земљиште користе. Она, у ствари, представља закупнину за државно земљиште које користе пољопривредна и агроиндустријска предузећа у друштвеном и мешовитом власништву.

За коришћење пољопривредног земљишта у државној својини требало би, значи, да се плаћа накнада, али је, из износа прихода од 55 хиљада динара у 2003. години, очигледно да се то веома ретко чини. Уколико је неплаћање накнаде могло бити подношљиво у време када су државно пољопривредно земљиште користила пољопривредна добра и комбинати у друштвеној својини, сада таква пракса не би требало да буде толерисана. Јер, током процес приватизације та предузећа прелазе у приватне руке, па неплаћање накнаде представља директну буџетску субвенцију приватном власнику, односно значи бесплатно уступање државног пољопривредног земљишта на експлоатацију.

### *Предлози*

1. Укинути посебан порез на необрађено пољопривредно земљиште,
2. преиспитати карактер накнаде за коришћење пољопривредног земљишта у државној својини, тј. искључити је из

---

<sup>38</sup> Видети Закон о претварању друштвене својине на пољопривредном земљишту у друге облике својине (Службени гласник РС, бр. 49/92 и 54/91).

Закон о пољопривредном земљишту (уколико он уопште треба да постоји) и одређивати је као приватно-правни, закупнички посао државе (најбоље као резултат надметања потенцијалних корисника),

- редовно наплаћивати накнаду за коришћење пољопривредног земљишта у државној својини, као закупнину,
- накнаду за промену намене пољопривредног земљишта задржати у суженом обиму – само код преласка приватне својине у државну и њеног издавања у комерцијалне сврхе приватном кориснику.

## Накнаде за шуме

### Увод

Србија је релативно богата шумама (око 2,5 милиона хектара), а најважније и најзаступљеније дрво су буква и храст.

Српске шуме налазе се у мешовитом власништву: нешто преко једне половине површине (1,37 милиона хектара) у државној је својини, а нешто мање од половине (1,16 милиона хектара) у приватној својини, са око 500 хиљада власника. Са 90% државних шума управљају јавна предузеће Србијашуме и Војводинашуме, са 7% национални паркови, а са остатком више специјализованих фирми (водопривредне и задружне организације, Шумарски факултет итд).

Експлоатација шума у Србији подвргнута је детаљној регулацији из Закона о шумама, а без обзира да ли се налази у државној или приватној својини. Сеча шуме није слободна ни за приватног власника, већ је потребно обезбедити сагласност надлежних органа. Циљ регулације је очување и унапређење фумског фонда. ЈП Србијашуме и Војводинашуме врше стручно-техничке послове и за приватне сопственике. Конституција и функционисање ЈП Војводинашуме по тзв. Омнибус закону, по коме су извесна овлашћења пренета са Републике Србије на Аутономну покрајину Војводину, донело је извесне правне тешкоће пошто Закон о шумама није промењен, те већ дуже времена постоји колизија ова два закона.

### Нормативна решења

**Закон о шумама** уводи следеће накнаде за коришћење шума:

- за посечено дрво,
- за коришћење шумског земљишта кад се даје у закуп,
- за коришћење шума и шумског земљишта кад се даје за испашу и
- за искрчену шуму.

Обвезници плаћања ових накнада, као и надлежност за утврђивање њихове висине и припадност прихода дати су у наредној табели.

Табела 5. Шумске накнаде

Накнада за	Обвезник	Основица	Висина: утврђена Законом у износу од	Припадност прихода*
посечено дрво	сопственик или корисник	тржишна вредност посеченог дрвета утврђена на месту утовара	3 %	Буџет Републике
коришћење шумског земљишта кад се даје у закуп	корисник	износ наплаћене закупнине	3 %	Буџет Републике
коришћење шума и шумског земљишта кад се даје за испашу	корисник	износ наплаћене накнаде за испашу	3 %	Буџет Републике
искрчену шуму	сопственик или корисник	вредност шуме према Закону о експропријацији	петострука	

\* *Напомена:* није усаглашено са ЗЛС

Законом о шумама прописано је и да:

- Тржишну вредност посеченог дрвета представља цена по јединици мере по којој ЈП Србијашуме и ЈП Војводинашуме продају дрво из шуме којом газдује на месту утовара.
- Обрачун и уплату накнаде за коришћење шума врше корисници до петнаестог у месецу за претходни месец.
- Сопственик шуме дужан је да накнаду за посечено дрво плати у року од 15 дана од дана извршене дознаке.
- Обрачун и утврђивање висине накнаде за посечено дрво, коју плаћа сопственик, врши се на дозначеном листу у поступку одобравања сече.
- У погледу принудне наплате, застарелости, камате и другог што није предвиђено овим законом, примењују се одредбе закона којим се уређује порез на добит корпорација, односно за сопственика шума – одредбе закона којим се уређује порез на доходак грађана, ако овим није друкчије одређено. (чл. 54ђ)
- Средства од накнада користе се за пошумљавање, мелиорацију деградираних шума, производњу шумског семена и садног материјала, као и истраживања и програме везане за заштиту и унапређење шума (чл. 60)

Поред тога, чл. 54. Закона о шумама прописује и да корисници шума издвајају средства за репродукцију шума и то према *савезном закону*, а да предузећа која својом делатношћу угрожавају шуму издвајају у виду накнаде средства за санацију деградираних шума и шумских земљишта



## Анализа

Основни мотив увођења четири накнаде које се плаћају према Закону о шумама јесте обезбеђење фискалних прихода, мада се то постиже у скромној мери. Укупан приход од њих је само 74,4 милиона динара, како је приказано у следећој табели.

Табела 6. Приходи од шумских накнада, 2003. година

	000 дин.
Накнада за искрчену шуму	9.144
Накнада за посечено дрво	64.454
Накнада за коришћење шума и шумског земљишта кад се даје за испашу	26
Накнада за коришћење шумског земљишта када се даје у закуп	795
УКУПНО	74.419

Извор: Трезор Министарства финансија

Једини озбиљнији приход доноси накнада за посечено дрво, док су средства која се остварују од осталих веома скромна по обиму.

Слабости система шумских накнада су бројне и озбиљне.

Прво, све ове накнаде представљају наменске дажбине (средства су намењена унапређењу шума у Србији, а према Закону о шумама), што, како је већ наведено, представља инфериоран начин финансирања јавних расхода.

Друго, логика на којој су засноване је врло спорна, што доводи у питање и само њихово постојање. Погледајмо детаљније.

**Накнада за посечено дрво.** Ову накнаду државном буџету плаћају и државна предузећа и приватни власници шуме, али се не види разлог томе. Јер, нема превише смисла да ЈП Србијашуме или ЈП Војводинашуме плаћају држави накнаду за посечено дрво када су они државна предузећа задужена за газдовање државним шумама и када ће им се та средства вратити кроз буџетске расходе намењене шумарству. Уколико се очекује (нето) буџетски приход од експлоатације државних шума, онда је то боље остварити из добити предузећа, а не од сваког посеченог дрвета. Наиме, добит може бити знатно већа него што је приход од накнаде чија је стопа само 3 процента. Постојање накнаде за посечено дрво евентуално се може интерпретирати као закупнина за концесију коју је држава дала предузећу, али би то било погрешно, пошто се ради о државном предузећу и пошто је накнада ниска (3% од вредности посећеног дрвета).

Нејасно је и зашто приватни власници плаћају држави накнаду за посечено дрво када је то дрво њихово приватно власништво.

Појам накнаде подразумева да плаћање следи неку корист коју држава пружа обвезнику, а овде таква корист не постоји. Са друге стране, ограничење сече дрвета у приватним шумама врши се кроз детаљну регулацију из Закона о шумама (планови сече, обавеза обнављања шуме, дозволе за сечу итд), па дестимулација кроз фискалну дажбину није потребна.

Накнада за посечено дрво може се схватити и као индиректни порез (на промет или на производњу), што би значило додатно опорезивање шумарства, односно прераде дрвета у односу на остале привредне гране. Јер, порез на промет се стандардно наплаћује у малопродаји, а овде се ради о производњи, па произилази да се два пореза на промет једино наплаћују на дрво: један у производњи и други у малопродаји (намештај, хартија итд), што је непотребна дискриминација шумарске делатности.

**Накнада за искрчену шуму.** Крчење шума је у Србији забрањено, осим из два разлога: први је унапређење шуме или промена њеног облика (нове врсте дрвећа итд), а други је општи интерес утврђен на основу закона (промена намене земљишта итд). Накнада се наплаћује само у овом другом случају и она, начелно посматрано, има смисла, јер представља компензацију за уништење шуме. Јер, укупна вредност шуме са друштвеног становишта (заштита од ерозије, кисеоник, здрава природна средина итд) знатно је већа од вредности дрвета са економског становишта, па би искључив ослонац на профитну мотивацију за сечење дрвета, уз занемаривање осталих користи од шуме, врло брзо довео до њихове деградације, са негативним општим последицама.

Питање је да ли је висина накнаде добро одмерена, јер је утврђена као петострука вредност шуме која се крчи, с тим да се вредност шуме установљава према Закону о експропријацији. Будући да овај закон предвиђа да се вредност шуме утврђује према тржишној вредности дрвета (за зреле шуме) или трошковима подизања (за младе шуме), као и да укупна вредност шуме свакако превазилази њену економску/тржишну вредност, то је природно да укупна накнада буде већа него што је она из Закона о експропријацији. Ипак, фактор пет у односу на економску вредност шуме је врло висок и представља јасан израз политике дестимулације крчења чак и онда када је на ваљан начин установљено да постоји општи интерес.

**Накнаде за коришћење шумског земљишта када се даје за испашу или у закуп.** Ове две накнаде искључиво плаћају правна лица која управљају шумом, односно која другима дају шумско земљиште у закуп или за испашу. Разлог за постојање ових дажбина није јасан. Јер, опорезује се појединачни приход (државних) предузећа и поред тога што постоји стандардно опорезивање предузећа, тако да произилази да она плаћају двоструки порез: једном на приходе од закупа и испаше, а други пут на добит.

Треће, Србији предстоји преиспитивање начина газдовања државним шумама. Постојећи систем – где практично два државна предузећа експлоатишу државни шумски фонд – није рационалан. Стање државних шума није задовољавајуће, пошто је њихово одржавање слабо, а пошумљавање недовољно. И финансијски резултати ЈП Србијашуме су крајње скромни: од државног шумског фонда и других послова ово предузеће је остварило добит од само УСД 100 хиљада у 2002. години. Уместо да буџет остварује нето приход од државних шума, он дотира јавна предузећа. Стога је Влада Србије у 2003. години усвојила стратешки план реструктурирања предузећа Србијашуме.

Не улазећи детаљније у могуће опције промене начина газдовања државним шумама, потребно је напоменути да би неке од њих свакако довеле до учешћа приватног сектора у експлоатацији или управљању, на пример кроз концесије, закуп парцела и слично, чему ће се морати прилагодити систем накнада, закупнина и других дажбина.

### *Предлози*

#### 1. Укинути накнаде за

- сечу дрвета,
- коришћење шума и шумског земљишта кад се даје за испашу и
- коришћење шумског земљишта када се даје у закуп,

пошто све три суштински представљају непотребно додатно (дискриминишуће) опорезивање ове делатности, с тим да се заштита шума далеко ефикасније врши непосредном регулацијом у односу на фискалну дестимулацију сече,

#### 2. преиспитати висину накнаде за искрчену шуму, пошто постојећа представља кочницу крчења чак и онда када је то оправдано са општег становишта.

### **Накнаде за воде**

**Закон о водама** уређује заштиту вода, заштиту од штетног дејства вода, коришћење и управљање водама, услове и начин обављања, организовање и финансирање водопривредне делатности, као и надзор над спровођењем закона.

Овим Законом (чл. 81) основано је Јавно водопривредно предузеће „Србијаводе” (ЈВП). Његова делатност је установљена као делатност од јавног интереса. У делатност ЈВП спадају (чл. 82): газдовање водним ресурсима, праћење, одржавање и унапређивање водног рејима, одржавање и реконструкција водопривредних објеката, спровођење мера за заштиту од штетног дејства вода и мера за заштиту вода од загађења. Законом је прописано и да у случају приватизације учешће државног капитала у ЈВП мора

остати минимално 51% (чл. 83), да се над ЈВП не може водити поступак стечаја, те да у случају да ЈВП дође у ситуацију у којој се стичу услови за спровођење стечаја, Народна скупштина РС предузима мере за обезбеђење несметаног рада ЈВП и јемчи за његове обавезе (чл. 85). Надзор над радом ЈВП и надзор над спровођењем Закона је у надлежности ресорног министарства (чл. 108).

Средином 2002. године, међутим, на основу омнибус закона који се односи на установљавање надлежности Аутономне Покрајине Војводине (АПВ), а без промене Закона о водама, покрајинска скупштина је основала Јавно водопривредно предузеће „Војводинаводе”. Ово предузеће је на територији Војводине преузело надлежности, а на основу деобног биланса и средства од ЈВП „Србијаводе”. Врсте и начин утврђивања висине накнада није се изменио, али се изменила припадност прихода од накнада. Приходи од накнада за коришћење и заштиту вода, као и за извођени материјал из водотока које плаћају обвезници са територије АПВ припали су буџету Војводине, а приходи од накнада за наводњавање, одводњавање и коришћење водопривредних објеката и за вршење других услуга које плаћају обвезници са територије Војводине припали су ЈВП „Војводинаводе”. То, практично значи да је постојећи систем убирања накнада од вода у супротности са Законом о водама и Законом о јавним приходима и расходима.

Законом о водама утврђено је да се водопривредна делатност финансира из накнада и из средстава буџета РС (чл. 99). Овим Законом уведене су следеће накнаде:

- за коришћење вода (површинских, подземних и минералних);
- за заштиту вода;
- за одводњавање;
- за наводњавање;
- за извађени материјал из водотока и
- за коришћење водопривредних објеката и за вршење других услуга.

Обвезници плаћања ових накнада, као и надлежност за утврђивање њихове висине и припадност прихода дати су у табели 7.

Законом је прописано од чега зависи висина накнада, начин утврђивања њихове висине и намена прихода прикупљених од наплате ових накнада. Влада РС сваке године доноси уредбу којом прописује висину накнада за коришћење вода, за заштиту вода и накнаде за извађени материјал из водотока. Овом уредбом, поред висине накнада, Влада прописује да обрачун и задужење обвезника за плаћање ових накнада врши надлежно министарство, односно од 2002. године и надлежни секретаријат АП Војводине за обвезнике са територије Војводине. Од ове године уредбом је прописано и да приходи од ових накнада наплаћени од обвезника са територије Војводине припадају буџету Војводине. Уредбом је прописана и динамика плаћања накнада. Накнада за коришћење

Табела 7. Накнаде из Закона о водама

Накнада за	Обвезник	Основица	Висину утврђује	Припадност прихода
коришћење вода	корисници површинских, подземних и минералних вода	количина захваћене воде зависно од квалитета и намене за коју се вода користи**	Влада РС	Буџет Републике <i>Напомена: у пракси и буџет АПВ</i>
заштиту вода	предузећа, друга правна лица и грађани који директно или индиректно у површинске или подземне воде испуштају воду промењених својстава	количина, степен загађености и врста отпадне или друге воде промењених својстава	Влада РС	Буџет Републике <i>Напомена: у пракси и буџет АПВ</i>
извађени материјал из водотока	лице које вади материјал из водотока	количина извађеног материјала	Влада РС	Буџет Републике <i>у пракси и буџет АПВ (није усаглашено са ЗЛС)</i>
одводњавање	корисник, односно сопственик земљишта на мелиорационом подручју које се непосредно, односно посредно одводњава	катастарски, приход по јединици површине	ЈВП, сагласност ресорног министарства	ЈВП
наводњавање	сопственик, односно корисник земљишта за које је обезбеђена вода	количина захваћене воде исказане по m <sup>3</sup> или јединица површине	ЈВП, сагласност ресорног министарства	ЈВП
коришћење водопривредних објеката и за вршење других услуга*	корисник	зависи од услуге	ЈВП, сагласност ресорног министарства	ЈВП

\* Закон о водама није посебно прописао врсте ових накнада већ је само утврдио (чл. 106) да висину ових накнада утврђује ЈВП. То значи да се Одлуком о висини накнада коју сваке године доноси ЈВП практично и утврђују врсте ових накнада.

\*\* ЕПС плаћа сразмерно количини произведене електричне енергије у хидроелектранама

и за заштиту вода плаћа се месечно и то најкасније до 15. у месецу за претходни месец, а обвезници су дужни да квартално сравњују своје обавезе са министарством, односно покрајинским

секретаријатом. Накнада за извађени материјал из водотока плаћа се на основу извештаја о извађеним количинама материјала. Уредба прописује да се овај извештај доставља министарству, односно покрајинском секретаријату једном месечно, а најкасније до 3. у месецу за претходни месец.

**Закон утврђује да висина накнаде за коришћење вода** (површинске, подземне и минералне) зависи од количине, квалитета и намене коришћене воде, а да се средства остварена од накнаде за коришћење вода користе за финансирање изградње објеката за снабдевање становништва и привреде водом и за уређење водотока (чл. 103). Уредбом о висини накнаде за коришћење вода, накнаде за заштиту вода и накнаде за извађени материјал из водотока у 2003. години („Сл. гласник РС” 2/2003) прописано је осам различитих висина ове накнаде које су дате наредном табелом.

**Табела 8. Износи накнаде за коришћење вода**

Р.б.	Квалитет и намена воде	Износ накнаде*
1.	Непрерађена сирова вода која се непосредно захвата	0,075 дин/м <sup>3</sup> воде
2.	Вода за пиће која се захвата ради продаје предузећима и другим правним лицима	0,215 дин/ м <sup>3</sup> воде
3.	Вода за пиће која се захвата ради продаје грађанима	0,110 дин/ м <sup>3</sup> воде
4.	Вода за пиће која се захвата за сопствене потребе	0,187 дин/ м <sup>3</sup> воде
5.	Произвођачи који флаширају природну и минералну воду	0,110 дин/литру продате воде
6.	Рибњаци – топоводни и хладноводни	3% veleпродајне цене килограма продате рибе
7.	ЕПС – по киловат часу произведене електричне енергије у хидроелектранама	2,3% цене киловат часа (1,47 дин)
8.	ЕПС – по киловат часу произведене електричне енергије у термоелектранама са рецикулационим системом хлађења	1,25% цене киловат часа (1,47 дин)

\* Износ накнаде у 2003. години остао је непромењен у односу на 2002. годину (Уредба о висини накнаде за коришћење вода, накнаде за заштиту вода и накнаде за извађени материјал из водотока у 2002. години, „Сл. гласник РС”, 29/2002, 68/2002)

За случај у којем обвезник плаћања накнаде нема мерни уређај, Уредбом је прописано да се количина коришћене воде утврђује на основу пројектованих података о захватима воде, података о обиму производње, односно утврђеним нормативима о потрошњи воде у одређеној делатности и „других елемената од значаја” за утврђивање количине воде.

Ова накнада представља типичан пример наменског пореза. Законом утврђена намена прикупљених средстава – изградња објеката за снабдевање становништва и привреде водом и уређење

водотока – представља расход на финансирање изградње инфраструктуре која је у начелу доступна свима, а не само корисницима воде који су утврђени као обвезници плаћања ове накнаде. Додатно, избор обвезника плаћања, утврђивање висине накнаде у зависности од делатности или намене коришћене воде, као и избор основица на које се ова накнада плаћа, не могу се довести у везу са ценом употребе воде као производног инпута. Изузев накнада које се плаћају за непрерађену сирову воду која се непосредно захвата и воду за пиће која се захвата за сопствене потребе, које се могу сматрати порезима на воду као специфичан инпут, све остале представљају посебне порезе на промет који се кроз цену преваљују на коначног потрошача. Поред тога, потпуно су нејасни критеријуми који су коришћени при избору висине појединих накнада.

Такође и сами обвезници нису јасно дефинисани. Из Закона произлази да су то сви корисници површинских, подземних и минералних вода, а из Уредбе следи да избор корисника који плаћају ову накнаду у основи утврђује министарство, односно покрајински секретаријат тако што им доставља решење за плаћање ове накнаде. Посредно се може закључити да су обвезници у основи правна и физичка лица која обављају неку привредну делатност. Додатно, треба имати у виду да је једна од накнада од које приход припада ЈВП и накнада за снабдевање водом индустрије.

Приходи прикупљени од ове накнаде су скромни. У 2002. години од ове накнаде укупно је прикупљено 206,9 милиона динара, при чему је 189,2 милиона припало буџету Републике, а 16,6 милиона буџету АПВ. У 2003. години укупно је наплаћено 478,9 милиона динара, од чега је буџет Републике приходовао 449,2 милиона, а буџет АПВ 29,7 милиона.

Прописани административни поступак утврђивања и контроле плаћања ове накнаде је незграпан и, у делу контроле величине основице за плаћање накнада, практично неприменљив. Израда и достављање решења појединачним обвезницима и прописано подношење и сравњивање евиденција ствара трошкове и администрацији и обвезницима, који се, имајући у виду све претходно речено о овој накнади, не могу сматрати сврсисходним.

Наведени разлози указују да накнада за коришћење вода како је сада устројена нема оправдања. Међутим, њу не би требало укинути већ је коренито реформисати. Јер, постојање накнаде за коришћење воде има пуног оправдања. Наиме, воде су део природног богатства у својини државе и корисници воде требало би да за њено коришћење плаћају надокаду државном буџету, као што је плаћају за коришћење градског грађевинског земљишта или за експлоатацију рудног блага.

Обвезници накнаде требало би да буду сва она правна и физичка лица која непосредно захватају воду, било из река, канала, акумулација и језера, било подземну воду. То би била како комунална и индустријска предузећа и друга правна лица, тако и појединци са



сопственим системима за експлоатацију воде.<sup>39</sup> Значи, обвезник би био само онај ко захвата воду, а не и онај ко је купује од другог. Наравно, обвезник би у целини или делимично преваљивао плаћену накнаду за коришћење воде на купца прерађене воде или другог производа. Наведеним начином би број обвезника био смањен, а тиме и надзор над плаћањем накнаде олакшан.

Број тарифних ставова накнаде требалио би смањити, јер државу не би требало да интересује за шта се користи захваћена вода – да ли за прераду у воду за пиће или за индустријске сврхе. Тако би накнада за намене 1-5 из претходне табеле могла да буде уједначена. Накнада за хватање минералних и сличних вода требало би да буде одређена конкурентским поступком у оквиру концесије.

Приход од реформисане накнаде за коришћење вода би требало да буде приход републичког, евентуално и покрајинског буџета, а не водопривредних предузећа, јер се ради о накнади за коришћење природног богатства.

Висина *накнаде за заштитну воду* зависи од врсте отпадне или друге воде промењених својстава, односно друге материје којом се погоршавају квалитет вода и услови њеног коришћења, а остварена средства користе се за предузимање мера заштите вода од загађивања и пречишћавања отпадних вода (чл. 105). Ово је једна од еколошких накнада чијим плаћањем би загађивач, у овом случају воде, платио и пуне трошкове производње добра у којој се ствара загађење. Стога би њена висина морала да одражава трошкове које је неопходно поднети да би се квалитет воде у коју се изливају загађивачи одржавао у еколошки прихватљивим оквирима. Имајући у виду да у оквиру накнада за коришћење водопривредних објеката и вршење других објеката прописана различита висина накнаде за одвођење вода у зависности од степена загађености која би требало да одражава трошкове пречишћавања, не постоји разлог да посебна накнада за заштиту вода уопште постоји. Начин на који је се утврђује њена висина указује да она сада има суштински карактер наменског пореза, а не надокнаде трошка који изазива загађење. Стога је треба укинути, а област заштите животне средине целовито уредити. Ова констатација односи се и на накнаде које имају исту или сличну сврху а које су уведене законима који уређују поједине области.<sup>40</sup>

Висина *накнаде за извађени материјал из водотока* – песак, шљунак и други материјал – извађен из корита водотока, спрудова, напуштених корита и са обала природних водотока, природних и вештачких акумулација и на подручјима угроженим од ерозије, плаћа се према количини извађеног материјала, а остварена средства се користе за уређење водотока (чл. 105). Закон је доста

39 Поједностављења ради, физичка лица са бунарима и сличним мањим системима могла би да буду ослобођена плаћања накнаде.

40 Видети део студије са еколошким накнадама.

штур кад је реч о процедури стицања права за вађење материјала из водотока. Прописује једино да је за вађење материјала из водотока потребно испунити водопривредне услове које издаје ЈВП, којем је претходно потребно доставити и мишљење Републичког хидрометеоролошког завода.

**Уредбом о висини накнаде за коришћење вода, накнаде за заштиту вода и накнаде за извађени материјал из водотока у 2003. години** („Сл. гласник РС” 2/2003) прописане су четири различите висине ове накнаде<sup>41</sup>:

- Уколико се ради побољшања режима вода из корита водотока вади песак, шљунак и камен који не садржи примесе других корисних компоненти ова накнада износи 20 динара по  $m^3$  извађеног материјала.
- Уколико се материјал узима са обале водотока, односно изван корита, на деградираном земљишту, накнада износи 30 динара по  $m^3$ .
- Уколико је у претходна два случаја материјал који се вади намењен објектима који се финансирају из средстава Републике, накнада је умањена и износи 10 динара по  $m^3$  извађеног материјала.
- Уколико се материјал узима са обала водотока, односно изван корита, али са пољопривредног, шумског и „другог” земљишта накнада износи 50 динара по  $m^3$ .

Накнада за вађење материјала из водотока би требало да постоји, али је потребно преиспитати основ плаћања, начин утврђивања њене висине, као и припадност прихода.

Прво, ова накнада би требало да представљала цену стицања права на вађење материјала из водотока који је природно добро, а не као што је случај сада цену  $m^3$  извађеног материјала коју је и уз најпажљивију анализу тешко смислено утврдити. То подразумева да се законом пропише поступак и услови за стицање овог права. Најбоље решење би било да се у јавној утакмици пријаве заинтересована лица и да право на одређеној територији добије једно или више лица која понуде најбоље услове. Права и обавезе лица које на овај начин стекне право да вади материјал из водотока могли би се регулисати уговором.

Друго, ова накнада би требало да припадне ЈЛС на чијој локацији се налази водоток из којег се вади материјал. Два су основна разлога за то. Прво, ЈЛС била би непосредно заинтересована за приходе који би за њу, за разлику од буџета Републике или АПВ, могли бити релативно значајни. Друго, органи ЈЛС могли би ефикасније да прате и контролишу спровођење уговора. Законом би, међутим, морало бити прописано да је у надлежности ресорног министарства доношење плана којим би се дефинисале локације или услови које морају

---

41 Ни висина ових накнада се у 2003. години није изменила у односу на 2002. годину.

испуњавати локације са којих се материјал вади, као и, евентуално, локације од посебног интереса за очување водног система Републике, за које би било прописани посебни услови или ограничења.

Садашње решење којим се једном годишње прописује цена  $m^3$  извађеног материјала чија је висина утврђена на основу нејасаних критеријума, још са олакшицом у зависности од објеката за које се користи материјал, што би свакако требало укинути, а средства усмеравају у буџет Републике, односно АПВ и опредељују уопштено за уређење водотока, овој накнади у основи даје карактер наменског пореза, а не цене употребе одређеног јавног добра.

Додатно, приходи од ове накнаде су више него скромни. У 2002. години приход је износио 31 хиљаду динара, док је у 2003. години по овом основу прикупљено 33,3 милиона динара, од чега је 22,0 милиона припало буџету Републике, а 11,3 милиона буџету АПВ.

Законом је прописано да висина **накнаде за одводњавање** зависи од висине трошкова одводњавања и одржавања, функционисања и изградње објеката за одводњавање на мелиорационом подручју, а да се средства остварена од наплате ове накнаде користе за одржавање, функционисање и изградњу објеката за одводњавање на мелиорационом подручју (чл. 100). Истовремено је, међутим, прописано и да се накнада за одводњавање пољопривредног земљишта обрачунава и плаћа на основу катастарског прихода, а по јединици површине (чл. 101). У односу на катастарски приход, односно висину накнаде за одводњавање пољопривредног земљишта, дефинисана је и висина накнаде за одводњавање шумског земљишта и грађевинског земљишта. Закон прописује да накнада за одводњавање шумског земљишта не може бити мања од половине накнаде за одводњавање пољопривредног земљишта, док накнада за одводњавање грађевинског земљишта не мође бити мања од десетороструког, нити већа од двадесетоструког износа накнаде за одводњавање пољопривредног земљишта. Овде треба нагласити да није јасно каква веза постоји између висине катастарског прихода и висине трошкова одводњавања и одржавања постројења за одржавање који су претходно Законом утврђени као критеријуми при утврђивању висине накнаде за одводњавање.

Из Одлуке о висини накнаде за одводњавање у 2003. години („Сл. гласник РС”, 15/2003), коју је донео Управни одбор ЈВП „Србијаводе” и на коју је сагласност дало Министарство пољопривреде и водопривреде, постаје јасније ко су обвезници плаћања ове накнаде. Иако је Закон прописао да су то сопственици или корисници земљишта на мелиорационом подручју које се непосредно, односно посредно одводњава, из поменуте Одлуке следи да су то сви обвезници пореза на катастарски приход, сви предузетници и сва правна лица. Наиме Одлуком су све катастарске општине у Србији разврстане у три групе за које је прописана различита висина

накнаде за одводњавање за пољопривредно земљиште, шумско земљиште и грађевинско земљиште.

Кад је реч о пољопривредном земљишту, у првој групи катастарских општина висина накнаде за одводњавање износи 386,48% катастарског прихода за правна лица, а 300,46% за физичка лица. У другој групи катастарских општина, правна лица плаћају накнаду за одводњавање у висини од 193,24%, а физичка лица у висини од 150,23% катастарског прихода. У трећој групи катастарских општина висина накнаде за одводњавање за правна лица износи 96,62%, а за физичка лица 75,11% катастарског прихода.

Висина накнаде за одводњавање за шумско земљиште је двоструко мања за сваку групу катастарских општина и за правна и за физичка лица.

Висина накнаде за одводњавање грађевинског земљишта једнака је двадесетоструком износу накнаде за одводњавање пољопривредног земљишта за све три групе катастарских општина и све обвезике, а утврђује се на основу просечног катастарског прихода израчунатог посебно за сваку катастарску општину.

Одлуком је још прописано да Пореска управа (која се у Одлуци назива Републичком управом јавних прихода) обрачунава, задужује и наплаћује ову накнаду физичким лицима, док је за издавање решења правним лицима надлежно ЈВП, посредством водопривредних центара за водна подручја „Дунав”, „Сава” и „Морава”. Овде је потребно напоменути да је потпуно противно сваком правном устројству Одлуком управног одбора једног јавног предузећа Пореској управи прописана надлежност за утврђивање и наплату прихода тог истог јавног предузећа.

Иако је овакав поступак прописивања надлежности Пореској управи потпуно непримерен правном поретку, те се на њега стога мора и посебно указати, у основи ова констатција може се применити за Одлуку о висини накнаде за одводњавање у целини. Одлуком је, прво, накнада за одводњавање која је законом дефинисана као цена јавне услуге преиначена у наменски порез. Друго, као обвезници плаћања дефинисана су сва лица која обављају неку делатност (пољопривредници, предузетници и правна лица), а не корисници услуге одводњавања, и, треће, прописан је поступак утврђивања и наплате пореза, који је приход јавног предузећа. Овакав „скривени” поступак опорезивања је потпуно нелегалан.

Сама накнада за одводњавање као цена јавне услуге коју плаћају они који ту услугу и користе и то у мери у којој је користе треба да остане у систему. То значи да је потребно променити и начин одређивања њене висине и законом прописаним поступком идентификовати саме кориснике услуге. Висина ове накнаде мора бити сразмерна трошковима које је неопходно поднети да би се услуга пружила. Висина катастарског прихода, и када би он био реално процењен, ни на који начин не одражава ове трошкове. Приходи треба да припадају предузећу, односно служби, надлежној за

пружање ове услуге и одржавање одговарајућих постројења. Уколико су ови трошкови несразмерни платежним могућностима корисника, а постоји јавни интерес да се услуга ипак пружи, тада је ову активност могуће субвенционисати, али из буџетских расхода финансираних из општих пореза.

Законом је дефинисано да висина **накнаде за наводњавање** зависи од висине трошкова за одржавање и функционисање објекта за наводњавање и количине захваћене воде исказане по  $m^3$  или по јединици површине, а да се наплаћена средства користе за одржавање, функционисање и реконструкцију објекта за наводњавање на мелиорационом подручју (чл. 102). Висину ове накнаде, као и висину **накнаде за коришћење водопривредних објеката и за вршење других услуга** утврђује ЈВП уз сагласност ресорног министарства (чл. 106). У самом Закону није посебно наведено које су то друге услуге, већ је то у надлежности ЈВП.

Како се спроводе одредбе Закона види се из **Одлуке о висини накнада у 2003. години** („Сл. гласник РС”, 15/2003) коју је донео Управни одбор ЈВП „Србијаводе”, а на коју је сагласност дало ресорно министарство. У овој Одлуци накнаде које се односе на наводњавање и коришћење водопривредних објеката и за вршење других услуга разврстане су у следећих пет група:

- накнаде за коришћење објекта Хидросистема Дунав-Тиса-Дунав (Хс ДТД) и Хидросистема „Надела” (Хс „Надела”),
  - накнаде за коришћење хидромелирационих објеката за одвођење пречишћених, употребљених и других вода,
  - накнада за коришћење водопривредних објеката и за вршење других услуга,
  - накнада за коришћење водног земљишта за депоновање шљунка и песка, боравак и привез чамаца, бродова – ресторана и других угоститељских и забавних објеката, за рекреационе сврхе (одмор и излетнички туризам) и вршење других услуга и намена,
  - накнада за наводњавање из акумулационих језера и канала
- У наставку је дат преглед накнада по овим групама.

Различитих износа накнада за депоновање и боравак има укупно 28.

**За коришћење водног земљишта за депоновање песка, шљунка, нафте и нафтних деривата, опасних материја и осталог материјала** плаћају се годишње накнаде по  $m^2$  заузетог простора. Висина накнаде зависи од материјала који се депонује и реке. Посебно су издвојене реке Сава, Дрина, Дунав, Тиса, Морава, канали ХС ДТД, док је остало водно земљиште сврстано у заједничку категорију „остала места”. Износ накнаде за депоновање песка креће се од највише 181,91 дин/ $m^2$  до најмање 131,43 дин/ $m^2$ , за депоновање шљунка од 121,65 дин/ $m^2$  до 87,65 дин/ $m^2$ , за депоновање нафте и нафтних деривата од 181,91 дин/ $m^2$  до 131,43 дин/ $m^2$ , за депоновање опасних материја од 218,30 дин/ $m^2$  до 157,71 дин/ $m^2$ , док за остале сврхе ова накнада износи 54,98 дин/ $m^2$ .

**Табела 9. Накнаде за коришћење објеката Хс ДТД и Хс „Надела”**

Накнада	Основ	Износ	Напомена
снабдевање водом индустрије	инсталисани капацитет обвезника	59,60 дин/листру	месечни износ
	ангажовани капацитет обвезника	580,70 дин/1000 m <sup>3</sup>	
снабдевање водом рибњака	инсталисани капацитет обвезника	256,05 дин/хектару	пројектована површина рибњака
	ангажовани капацитет обвезника	427,68 дин/1000 m <sup>3</sup>	
	ангажовани капацитет обвезника без мерног уређаја	4278,24 дин/хектару	Максимална годишња количина која се може захватити инсталисаним капацитетом
одвођење пречишћених и других употребљених вода	квалитет воде одговара пријемнику	82,62 дин/100 m <sup>3</sup> испуштене воде	Увећава се у случају загађености или промењених својстава воде
	степен загађености	од 92,84 до 2611,98 дин/кг загађивача у 100 m <sup>3</sup> воде	Дефинисано је осам различитих загађивача и осам различитих висина накнаде
	промењена својства воде	од 440,58 до 1405,40 дин/1000 m <sup>3</sup>	Својства воде: боја, температура и рН вредност (три групе) – укупно осам различитих висина накнаде
	оксидабилне материје у води прелазе границу од 150 mg/l	увећање накнаде по основу загађења за 10, 20, 40, 50 или 75% у зависности од количине	
наводњавање	инсталисани капацитет обвезника	у дин/ha – 108,52 (ниске културе) – 126,59 (високе културе) – 145,58 (интензивне повртарске културе) – 181,73 (воћњаци)	
	ангажовани капацитет обвезника	361,70 дин/1000 m <sup>3</sup>	
	ангажовани капацитет обвезника без мерног уређаја	у дин/ha – 361,70 (ниске културе) – 470,20 (високе културе) – 615,34 (интензивне повртарске културе) – 723,84 (воћњаци)	
коришћење канала Хс ДТД	пловидба	2,16 дин по тони 0,095 дин по тона km	регистрована носивост пловила
	превођење	720,00 дин за 1 превођење 1,44 дин по тони	

Накнада	Основ	Износ	Напомена
коришћење канала Хс ДТД	боравак	– 1,38 дин/м <sup>2</sup> (пловила преко 3 t) – 240 дин (чамци без мотора) – 480 дин (чамци са мотором)	пловила преко 3 тоне плаћају по дану боравка, а чамци на годишњем нивоу
	боравак ради заштите од леда и невремена	36,00 дин/ м <sup>2</sup>	од 15. децембра текуће до 15. марта наредне године
	страна пловила	све накнаде двоструко веће	

**Табела 10.**

**Накнаде за коришћење хидромелирационих објеката за одвођење пречишћених, употребљених и других вода (изузев Хс ДТД и Хс „Надела”)**

Основ	Износ*	Напомена
гравитационо	615,80 дин/1000м <sup>3</sup>	годишња накнада
црпљењем или комбиновано	1534,47 дин/1000м <sup>3</sup>	
црпљењем уз разблаживање	2081,12 дин/1000м <sup>3</sup>	
степен загађености	од 647,48 до 14122,05 дин по кг загађивача у 100 м <sup>3</sup> воде	Дефинисано је осам различитих загађивача и осам различитих висина накнаде
промењена својства воде	од 309,93 до 973,94 дин/1000м <sup>3</sup>	Својства воде: боја, температура и рН вредност (три групе) – укупно осам различитих висина накнаде
оксидабилне материје у води прелазе границу од 150 mg/l	увећање накнаде по основу загађења за 10, 20, 40, 50 или 75% у зависности од количине	

\* Када је крајњи реципијент Хс ДТД све накнаде изузев годишње умањују се за 30%.

**Табела 11. Накнаде за коришћење водопривредних објеката и за вршење других услуга**

Накнада	Основ	Износ	Напомена
коришћење акумулација и канала за узгој риба	површина водног огледала	6115,20 дин/ha	годишња накнада, коригује се порастом цене конзумног шарана на тржишту
	кавезни узгој риба	672,00 дин/ha	
	изграђен рибњак	16934,40 дин/ha	
снабдевање водом	инсталисани капацитет обвезника	59,60 дин/литру	месечно
	ангажовани капацитет обвезника а и без мерног уређаја	580,70 дин/1000 м <sup>3</sup>	годишње



За коришћење водној земљишћа за боравак и привез пловила плаћа се годишња накнада према категорији водотока, а по  $m^2$  површине воде и обале коју заузимају. Висина накнаде одређена је и стационажом (?). Износи ових накнада крећу се од 192 дин/ $m^2$  до 50,78 дин/ $m^2$  заузете површине воде и од 96,02 дин/ $m^2$  до 15,46 дин/ $m^2$  заузете површине обале за посебно наведене водотокове. Накнада за боравак на другим водотоцима и акумулацијама плаћа се годишње, зависи од врсте пловила и износи за а) спортске чамце без мотора 629,04 дин, б) спортске чамце са мотором 1258,07 дин, в) за пловила до 50m 2052,66 дин, г) за пловила од 51 до 100m 4105,30 дин и д) за угоститељске објекте увећава се за 155% у односу на накнаде в) и г).

Годишње се плаћа се и **накнада за коришћење водној земљишћа за друге намене** и то: а) 1026,33 дин/ $m^2$  за привремене објекте за обављање привредне делатности, б) 102,64 дин/ $m^2$  за обављање привредне делатности, в) 51,60 дин/ $m^2$  за позајмиште песка и шљунка из инундације и спрудова у кориту реке и г) 2313,95 дин/ $m^2$  за обављање пољопривредне делатности.

Плаћа се, такође на годишњем нивоу, и **накнада за коришћење водној земљишћа за рекреационе сврхе и вршење других услуга**. Њен износ зависи од врсте активности, од зоне у којој се обавља активност (зона 1 – велики градски и туристички центри, зона 2 – мањи градов и насеља, зона 3 – сеоска насеља), као и од тога да ли је плаћа правно или физичко лице. Физичка лица плаћају од 4,00 дин/ $m^2$  до 24,96 дин/ $m^2$ , а правна лица од 8 дин/ $m^2$  до 49,94 дин/ $m^2$ .

И коначно, **накнаде за наводњавање из акумулационих језера и канала** представљене су наредном табелом.

Табела 12. Накнаде за наводњавање из акумулационих језера и канала

Накнада	Основ	Износ
Годишња накнада за наводњавање из хидромелирационих система и акумулација	инсталисани капацитет обвезника	542,55 дин/хектару
	ангажовани капацитет обвезника	361,70 дин/1000 $m^3$
	ангажовани капацитет обвезника без мерног уређаја	542,55 дин/хектару
	вода преузета преко црпне станице високог притиска	542 дин/литру у секунди
Накнада за наводњавање из хидросистема	инсталисани капацитет обвезника	678,17 дин/хектару
	ангажовани капацитет обвезника	0,63 дин/ $m^3$
	ангажовани капацитет обвезника без мерног уређаја	976,49 дин/хектару
	вода преузета преко црпне станице високог притиска	976,49 дин/хектару

Суштински посматрано, накнаде које су прописане „Одлуком о висини накнада ...” могу се сврстати у три групе. У првој групи су накнаде за услуге које ЈВП предузеће пружа или би могло пружати корисницима. У другој групи су накнаде које у основи представљају цену употребе имовине којом располаже ЈВП и назив који примереније одражава њихову природу је закупнина. У трећу групу спадају накнаде које очигледно представљају покушај ЈВП, али и ресорног министарства, да различитим дажбинама намакну приходе ЈВП, а које се, осим по слову Одлуке, ни на који начин не могу сматрати наплативим услугама.

У прву групу накнада спадају накнада за наводњавање, накнада за одвођење пречишћених и других употребљених вода и накнада за снабдевање водом индустрије. Ове накнаде би могле да остану у систему, али после темељног преиспитивања. Иако можда звучи парадоксално наглашавати, прво је потребно преиспитати да ли ЈВП свим сада прописаним обвезници плаћања ових накнада заиста и пружа неку од ових услуга. Са овог становишта, најпроблематичнија је накнада за снабдевање водом индустрије коју би требало да плаћају само они субјекти који непосредно користе инфраструктуру ЈВП. Затим је у свим случајевима потребно преиспитати начин на који се утврђује висина накнаде. Држећи се принципа да ове накнаде представљају цену пружене услуге, не постоји разлог да висина ових накнада зависи од делатности корисника услуге. Тако, на пример, уопште није јасно зашто би у случају наводњавања из Хс ДТД и Хс „Надела” висина накнаде за наводњавање која се плаћа према инсталисаном капацитету зависио од врсте културе која се гаји на наводњаваном земљишту. Ове разлике у случају накнаде која се плаћа према ангажованом капацитету за кориснике који немају мерне уређаје могу имати смисла искључиво уколико постоје ваљани показатељи различите потрошње воде код узгајања различитих култура. Додатно, ваља истаћи да ове разлике не постоје у случају накнада за наводњавање из других хидромелирационих система, те није јасно зашто би само у Војводини корисници ове услуге који гаје, нпр. интензивне повртарске културе, плаћали више од оних који гаје ниске културе, док у осталим деловима Србије сви плаћају једнако у зависности од потрошње.

Генерално узев, нису јасно видљиви економски разлози различите висине накнада у случају коришћења услуга Хс ДТД и Хс „Надела” и други хидромелирационих објеката. Ово посебно долази до изражаја у случају накнаде за одвођење пречишћених и других употребљених вода. Зашто, видљиво је из следеће табеле у којој су упоредно дате висине накнада у зависности од загађења за коришћење услуга из Хс ДТД и Хс „Надела” и осталих.

Накнаде по основу загађења су знатно ниже, а по основу својстава воде знатно више у Хс ДТД и Хс „Надела” у односу на остале хидромелирационе објекте. Имајући у виду да све накнаде нису

Табела 13. Накнаде за одвођење пречишћених и других употребљених вода у дин/кг/100m<sup>3</sup>

Врста загађења/ својства воде	Хс ДТД и Хс „Надела”	Остали
ХПК-бихромат	143,97	973,94
Суспендоване материје	143,97	973,94
Амонијум јон	435,05	2965,84
Уље, масти и беланчевине	2080,95	14112,05
Сулфиди	4611,98	17680,88
Нитрати	92,84	647,48
Фосфати	828,42	5636,16
Натријум	470,49	3166,65
Боја приметна	440,58	309,93
Температура преко 30°C	440,58	309,93
pH 6,8 – 5,0 и 8,5 - 9,5	710,43	494,01
pH 4,0 – 5,0 и 9,5 - 10,5	1066,84	694,86
pH до 4,0 и изнад 10,5	1405,40	973,94

систематски више или ниже, тешко би се ове разлике могле тумачити неким објективним технолошким разлозима. Имајући у виду и изразите разлике у висине, стиче се утисак да је начин утврђивања пре зависио од структуре индустрије на терену. У сваком случају потпуно је извесна сумња да висина ових накнада има стварну везу са вредношћу пружене услуге.

Кад је реч о накнадама које се плаћају за коришћење услуга Хс ДТД и Хс „Надела”, у ову групу би се могле сврстати и накнаде за пловидбу каналима и превођење пловила кроз бродске преводнице.

У другу групу накнада које би у основи могле бити закупнине може се сврстати накнада за коришћење акумулација и канала за узгој риба. Такође, али условно, у ову групу би се могле сврстати и накнаде за боравак пловила у каналима Хс ДТД, као и за коришћење водног земљишта за товариште песка, шљунка, нафте и нафтних деривата, опасних материја и осталог материјала. У оба случаја услов под којим би ове накнаде уопште требало да се плаћају, али и да активности за које се оне плаћају уопште буду регуларне, јесте да се користе посебни наменски објекти ЈВП. Одатле следи, у случају друге од поменутих накнада, и да се висина накнаде по m<sup>2</sup> не може одређивати само на основу локације, већ и услова који су кориснику пружени. Уколико такви објекти уопште постоје, они би требало да се изнајмљују, те основ за њихово плаћање треба да буде уговор између власника и корисника објекта, а не, као што је сада случај, Одлука. Овако како су сад дефинисане, у основи представљају порез чија је намена финансирање ЈВП, те никако у овом облику не би смеле да наставе да постоје.

И у случају прве и у случају друге групе накнада основ плаћања би требало да буде уговор, а не решење ЈВП.

У трећу групу накнада, дакле у накнаде за намицање прихода, спадају све остале. Њих би све требало укинути јер се плаћају без основа у било каквој специфичној услузи коју „обвезник плаћања” добија за узврат. То им даје карактер наменског пореза који је при том приход ЈВП.

Ради илустровања логике опорезивања која је примењена и у случају ових накнада врло је поучан пример намета који се плаћају за боравак и привез чамаца, бродова – ресторана и других угоститељских и забавних објеката, за рекреационе сврхе (одмор и излетнички туризам). Прво, нејасно је зашто би се оваква накнада плаћала ЈВП и за коју тачно услугу. Друго, Закон о локалној самоуправи прописао је да ЈЛС могу уводити комуналне таксе готово у идентичним случајевима (чл. 83 ЗЛС – држање и коришћење пловних постројења и пловних направа и других објеката на води, држање и коришћење чамаца и сплавова на води, те држање ресторана и других угоститељских и забавних објеката на води). Мада ни решење из ЗЛС није најсрећније<sup>42</sup> ова накнада је барем очигледно део јавних прихода ЈЛС. Дакле, нека врста локалног пореза без унапред одређене намене, додуше са прилично ретроградним начином избора пореске основице. Треће, и Закон о порезу на употребу, ношење и држање добара у сличним ситуацијама прописује плаћање пореза од којег приход припада буџету Републике, па су власници ових објеката и порески обвезници Републике. Испада тако, барем по броју накнада, такси и пореза које плаћају, да су власници ових објеката најзначајнији порески обвезници у Србији. Било како било, извесно је да накнаде за вршење оваквих других услуга које се плаћају ЈВП треба укинути.

Кад је реч о администрирању, члан 107. Закона прописује да у погледу рокова плаћања аконтације накнада, застарелости, камата, обнове поступка и поступка принудне наплате накнада и других питања која нису уређена овим законом, када су у питању предузећа која имају статус *корпорација* примењују се прописи о порезу на добит *корпорација*, а за остале обвезнике плаћања накнада прописи о плаћању пореза на доходак грађана. То и потврђује суштински пореску природу свих ових накнада. Из претходне анализе, међутим, јасно следи препорука да је за услуге или коришћење ресурса које би преостале, примеренији основ плаћања одговарајући уговор. У том случају улога Пореске управе би потпуно изостала. Двоструке су користи оваквог решења. Прво, ресурси Пореске управе би била ослобођени скупог и неефективног посла и могли би да буду усмерени у друге знатно исплативије активности. Друго, уговорни однос би пружио подстицај обема

---

42 О овоме ће детаљније бити речи у делу студије која се односи на локалне комуналне таксе.

уговорним странама да поштују одредбе. С једне стране ЈВП или одговарајућа служба – субјект били би подстакнути да пруже услугу, јер би то био и једини основ стицања прихода, а као први инструмент заштите у случају неплаћања био би отказ уговора, односно престанак пружања услуге, односно онемогућавање даљег коришћења неког ресурса или објекта. С друге стране корисник би знао шта и због чега плаћа, а био би, у случају да не извршава своје обавезе, и суочен са престанком пријема одговарајуће услуге што би могло да му изазове и додатне трошкове у пословању. Такође, имао би прилику да откаже услугу уколико није задовољан њеним обимом или квалитетом.

Следи да не само да је члан 107. Закона застарео, због у међувремену донетог Закона о пореском поступку и пореској администрацији који у целини уређује порески поступак, те их у овом члану поменути порески закони ни не садрже, већ би га требало брисати из закона.

### **Накнада за коришћење природног лековитог фактора**

Закон о бањама дефинише да је бања подручје на коме постоји и користи се један или више природних лековитих фактора и које испуњава услове у погледу уређености и опремљености за њихово коришћење које прописује овај закон. Закон прописује да бања представља природно добро од општег интереса којим управља држава. Под природним лековитим фактором подразумевају се: термална и минерална вода, ваздух, гас и лековито бласто чија су лековита својства научно испитана. (чл.1)

Закон прописује услове које је неопходно да испуњава неко подручје да би се сматрало бањом (чл.2), процедуру утврђивања да је неко подручје бања (чл. 3), као и да је општина на чијој се територији налази бања надлежна да се стара о њеном очувању, коришћењу, унапређењу и управљању (чл. 4).

Чланом 9. Закона прописано је да здравствене установе и друга правна или физичка лица која обављају здравствену делатност могу користити природни лековити фактор у бањи у сврху превенције, лечења и рехабилитације под условима утврђеним прописима о здравственој делатности, док друга правна и физичка лица могу користити природни лековити фактор у бањи уколико имају, у зависности од делатности коју обављају, обезбеђен одговарајући простор, опрему и кадрове.

Право коришћења природног лековитог фактора у бањи домаћем правном или физичком лицу даје општина на чијем подручју се налази бања, уз сагласност Владе Републике Србије, док се ово право страном лицу даје у складу са законом којим се уређује концесија (чл. 10).

Корисник природног лековитог фактора у бањи плаћа накнаду за његово коришћење. **Накнада за коришћење природног лековитог**

**фактора** се плаћа према количини искоришћеног природног лековитог фактора, а висину накнаде утврђује Народна скупштина. Остварена средства приход су буџета општине, а користе се, према програму који доноси Скупштина општине на чијем подручју се налази бања, за очување, коришћење и унапређивање бање, на који сагласност даје Влада (чл 13)

Поред тога што је Законом прописан прилично неспроводив поступак утврђивања висине накнаде, за шта је доказ и да од доношења Закона висина накнаде није ни утврђена, овај Закон има и друге мањкавости.

Прво, иако Закон у начелу утемељује принцип стицања права коришћења (за страна лица и експлицитно упућује на систем концесија), не говори ништа о поступку стицања ових права кад је реч о домаћим лицима, осим да право коришћења даје општина уз сагласност Владе Србије.

Друго, није јасно шта би били критеријуми за утврђивање висине накнаде на начин који предвиђа постојећи Закон. И да ли је замишљено да се за сваку врсту лековитог фактора како их дефинише закон прописује једна накнада, што се не чини логичним, или би висина зависила од „лековитог квалитета” фактора или од локације или неког комбинованог критеријума? Ово друго би био веома сложен подухват, с малим изгледима на успех.

Треће, на који би се начин мерила количина природног лековитог фактора која се користи, као и шта је то количина која се користи у случају сваког појединачног лековитог фактора?

Четврто, није јасно због чега би овако остварен приход био коришћен искључиво за очување и унапређивање бање, а још мање за њено коришћење.

Будући да Народна скупштина од доношења овог закона 1992. године није утврдила висину ове накнаде, поред осталог, вероватно и због тога што се нису могли наћи одговори на нека од претходних питања, у пракси висину ове накнаде утврђују саме општине на основу различитих критеријума.

Резултат овако недоречене регулације коришћења природног лековитог фактора су и скромни приходи од ове накнаде. У 2002. години, општине су по овом основу оствариле 17,3 милиона динара, а у 2003. години приход је износио 18,2 милиона динара.

Из изложеног следи да су неопходне значајне промене постојеће регулације. Начелно посматрано, коришћење природног лековитог фактора, као и других природних добара, било би потребно регулисати кроз систем концесија. Уколико је неопходно издвојити природне лековите факторе од осталих природних добара, могуће због тесне повезаности с здравственом делатношћу, закон који би регулисао њихово коришћење морао би у себи садржавати одредбе које прописују поступак стицања права коришћења. То би свакако морала бити нека врста јавног надметања. Садашње решење, према којем је за давање права надлежна општина, би требало задржати,



али би претходно поменути поступак садржавао и критеријуме на основу којих општина даје ово право. Лице које би у законом прописаном поступку стекло право коришћења природног лековитог фактора у бањи би са општином склапало уговор. Законом је потребно прописати и елементе које, као права и обавезе уговорних страна, мора садржавати сам уговор. Наравно, један од основних елемената овог уговора је накнада коју ово лице плаћа за коришћење природног лековитог фактора.

На овај начин би се омогућило да се у сваком конкретном случају утврди накнада која ће на најбољи могући начин изражавати цену природног лековитог фактора који је у питању. Потенцијални заинтересовани стицаоци права коришћења тог фактора би својом понудом у одређеном тренутку створили симулацију тржишта, а цена коју би понудили или на коју би пристали одсликавала би њихову оцену економске вредности овог специфичног инпута. Самим тим би постало непотребно административно утврђивати висину ове накнаде.

То, међутим, не значи да би се држава морала одрећи права да обезбеди и оне јавне интересе који нису везани за максимизацију јавних прихода. Ови јавни интереси могу бити очувани одговарајућом регулацијом – или цена услуга које пружа ималац права коришћења природног лековитог фактора, или структуре услуга које нуди, или на неки други начин. Наравно да би се сви ови елементи морали регулисати самим уговором и да би они свакако утицали на висину накнаде коју би потенцијални имаоци права коришћења природног лековитог фактора били спремни да понуде или прихвате.

У сваком случају предложени поступак би при експлицитно задатом скупу јавних циљева свакако обезбедио знатно бољу употребу природног лековитог фактора у односу на садашњу ситуацију.

### **Накнада за коришћење минералних сировина**

Законом о рударству (чл. 2) прописано је да се за коришћење рудног блага плаћа накнада. У истом члану дефинисано је да се под рудним благом подразумевају све органске и неорганске минералне сировине у чврстом, растреситом, пластичном, течном и гасовитом стању или у природним растопинама које се налазе у примарном лежишту, у наносима, рударским ископинама и одлагачицима и техногене сировине, под заједничким називом: минералне сировине. Чланом 3. истог закона прописано је да се под минералним сировинама подразумевају:

- све врсте угља и уљаних шкриљаца,
- угљоводоници у течном и гасовитом стању (нафта и гас) и остали природни гасови,
- радиоактивне минералне сировине,



- металичне минералне сировине и њихова употребљива једињења,
- техногене минералне сировине,
- неметаличне минералне сировине и сировине за добијање грађевинског материјала,
- све врсте соли и соних вода,
- подземне воде из којих се добијају корисне минералне сировине и геотермална енергија, као и подземне воде везане за рударску технологију и гасови који се са њима јављају, које се даље заједнички називају: подземне воде.

Чланом 13. Закона утврђено је да експлоатацију минералних сировина може обављати предузеће, односно друго правно лице уписано у судски регистар за обављање те делатности, а које за обављање послова техничког руковођења, надзора и других стручних послова утврђеним Законом има запослене који испуњавају прописане услове у погледу врсте и степена школске спреме, радног искуства и овлашћења за обављање тих послова. Такође, Закон утврђује да се експлоатацијом минералних сировина могу бавити и страна правна лица под условом из тог Закона, као и закона којим се уређују права страних правних лица у погледу коришћења добара од општег интереса. Истим чланом утврђено је да се испирање племенитих метала и других минерала из речних наноса може одобрити и физичком лицу под условом да све испране количине метала месечно понуди НБЈ по тржишним ценама. Овим чланом дато је и право власницима, односно корисницима земљишта, као и предузећима којима су пренета на управљање добра од општег интереса, да могу, без одобрења ресорног министарства и плаћања накнаде, да експлоатишу сировине за добијање грађевинског материјала за сопствене потребе уз следеће количинско ограничење у току једне године:

- правно лице – до 1000 m<sup>3</sup> ломљеног камена, до 200 m<sup>3</sup> песка и шљунка и до 80 m<sup>3</sup> опекарске глине;
- физичко лице – до 250 m<sup>3</sup> ломљеног камена, до 10 m<sup>3</sup> украсног камена, до 40 m<sup>3</sup> песка и шљунка и до 25 m<sup>3</sup> опекарске глине.

Ова лица су Законом обавезана да по завршетку радова, а наксније у року од три месеца од дана престанка експлоатације приведу земљиште првобитној намени, односно предузму мере заштите земљишта на коме су изводили радове.

Минералне сировине дају се на коришћење (чл. 14) актом Владе РС којим се одређује врста минералне сировине, простор на којем се експлоатише, услови коришћења минералне сировине и време на које се она даје на коришћење. На основу овог акта предузећа која су стекла право експлоатације минералне сировине закључују уговор са ресорним министарством којем се ближе одређују услови коришћења минералних сировина, рокови, начин и услови плаћања накнаде за коришћење минералних сировина, као и

права и обавезе у погледу предузимања мера на обезбеђењу опште сигурности, заштите околине и других мера при коришћењу одређене врсте минералне сировине.

Законом је прописано и да се минералне сировине на коришћење дају јавним надметањем или прикупљањем понуда (чл. 15). Исти члан утврђује и обавезни садржај огласа о јавном надметању који чине уобичајени елементи, као и случај у којем се врши прикупљање понуда. Прикупљање понуда обавља се у случају у којем се дају на коришћење минералне сировине од стратешког значаја за Републику за чију експлоатацију је подобан мали број предузећа. Понуде прикупља ресорно министарство. У даљем тексту Закона, међутим, није прецизирано које минералне сировине се сматрају стратешким за Републику, нити шта опредељује подобност предузећа, што би свакако требало да буде прецизирано законом.

Чланом 16. Закона прописано је следеће:

- Висину **накнаде за коришћење минералних сировина** утврђује Влада РС, на основу законом задатих критеријума (врста, квалитет, количина експлоатационих резерви, тржишна цена, очекивани профит, као и намена коришћења минералне сировине – за сопствене потребе или за потребе тржишта).
- Средства остварена од накнаде су 80% приход Републике, а 20% приход општине на чијој територији се врши експлоатација минералних сировина и општине која је претрпела штетне последице експлоатације минералних сировина, а користе се према програму, који доноси скупштине општина, за спречавање и отклањање штетних последица експлоатације минералних сировина.
- У погледу наплате, застарелости, камата и контроле плаћања накнаде за коришћење минералних сировина, примењују се прописи о порезу на добит корпорација.

У табели 14 дата је висина накнада за коришћење минералних сировина прописана **Уредбом о висини накнаде за коришћење минералних сировина** („Сл. гланик РС”, 28/2002).

Уредбом је прописано да се под тржишном ценом минералне сировине подразумева разлику између продајне цене минералне сировине и следећих трошкова: оплемењивања, рафинације, ванрудничког транспорта минералне сировине, шпедиције, провере квалитета, осигурања, рада трговачких и брокерских комисија.

Накнаде за коришћење минералних сировина у основи представљају посебне порезе са унапред утврђеном наменом.

У случајевима у којим је накнада дефинисана као проценат, основица је непрецизна и суштински тешко мерљива. Прво, није јасно из којих разлога је основица за накнаду дефинисана као разлика између продајне цене и одређених трошкова. Чини се да је намера била да се из цене искључе трошкови који нису непосредно везани за експлоатацију сировине. Уколико је то и била намера

**Табела 14. Накнаде за коришћење минералних сировина**  
% тржишне цене или дин/јединици мере

Врста минералне сировине	Износ
јувелирске и радиоактивне минералне сировине	8%
борни минерали, талк, злато, сребро, платина и платиноиди, молибденит и титан ијумови минерали	5%
флуорит, фосфат, халит и мешовити флотацијски концентрати са економским садржајем племенитих и ретких метала	4%
антимон, азбест, бакар, жива, калај, магнезит, нафта и природни гас, никл, олово, цинк, сумпор, угаљ за широку потрошњу, архитектонско-грађевински камен и хромит	3%
боксит, гвожђевита руда и угаљ за термоелектране	2%
подземне и геотермалне воде	1,5%
бентонит, каолин и цементни лапорац	20 дин/т
ватростална и керамичка глина, дијатомејска земља, доломит, кварцит, кварцни песак и туф	15 дин/т
опекарска глина, гипс и кречњак	12 дин/т
технички камен	12 дин/м <sup>3</sup>
песак и шљунак као грађевински материјали	6 дин/ м <sup>3</sup>

није јасно због чега су само ти трошкови искључени, а не и сви остали – односно због чега основица за плаћање накнаде не би била добит. Друго, и сама накнада на начин на који је дефинисана представља трошак који се преваљује на купца, односно чини саставни део продајне цене. Треће, није јасно да ли се под продајном ценом подразумева малопродајна цена, дакле да ли се укључује порез на промет.

У случајевима у којима је као основица дефинисана количина сировине ове накнаде имају исту природу као и акцизе, чији је приход, такође усмерен у унапред познату намену.

Даље, није јасно због чега се разликују накнаде за угаљ за широку потрошњу и угаљ за термоелектране. Из чињенице што је накнада за угаљ за термоелектране нижа, може се извести закључак да је намера законодавца да мање оптерети производни инпут од производа намењеног потрошњи. То, поред тога што изискује додатне административне трошкове због очигледног подстицаја да се што већи део производње представи као угаљ за термоелектране, независно од његовог стварног пласмана, нема никакво оправдање са становишта разлога из којих постоји накнада. А то је цена за коришћење одређених природних добара.

Поред тога, накнаде за подземне и геотермалне воде, као и накнада за шљунак и песак очигледно се преклапају са накнадама за воде из Закона о водама и накнадом за коришћење природног лековитог фактора из Закона о бањама, а накнада за песак и шљунак са сличном накнадом из Закона о водама. То упућује на закључак

да би регулацију коришћења природних добара и са њима повезаних јавних услуга, било неопходно сагледати целовито, прецизно дефинисати надлежности појединих институција и служби и на тај начин успоставити јасан систем права и обавеза свих учесника.

Посебно питање представља и сама примена постојећег закона. Имајући у виду веома скромне приходе од ових накнада врло је вероватно да се постојећи закон слабо или никако примењује. У 2002. години укупно је наплаћено 4,5 милиона динара, од чега је 3,6 милиона припало Републици, а 0,9 милиона општинама. У 2003. години приходи од ове накнаде износили су 5,5 милиона динара и то 4,7 милиона динара за буџет Републике, а 0,8 милиона динара за буџете ЈЛС.

Имајући све у виду, садашњи систем плаћања за употребу минералних сировина требало би заменити системом концесионих права. У уговору о концесији, чије би трајање било прилагођено захтевима процеса експлоатације сваке минералне сировине, би, поред висине накнаде за стицање и коришћење права на експлоатацију, могли бити предвиђене друге обавезе као што је нпр. заштита животне средине. Приход од концесије могао би бити дељен између Републике и ЈЛС на чијој територији је налазиште минералне сировине, али ни у ком случају не би морао нити требао бити са унапред задатом наменом. Алтернативно, на нивоу Републике би се могла дефинисати налазишта од националног и локалног значаја. Приход од првих могао би у целини или већим делом да припада искључиво Републици, док би приход од других у целини могао да припадне ЈЛС.

### **Накнаде за путеве**

**Законом о путевима** утврђује се да су путеви добра од општег интереса у државној својини над којима се могу стицати права коришћења и права службености (чл. 1). Овај Закон путеве по значају класификује на јавне и некатегорисане (чл. 2). Магистрални, регионални и локални, као и улице у насељеним местима утврђени су као јавни путеви. У некатегорисане путеве спадају сеоски, пољски и шумски путеви, као и путеви на насипима за одбрану од пополава. Надлежност за одржавање, заштиту, коришћење, развој и управљање магистралним и регионалним путевима има посебна републичка организација – Републичка дирекција за путеве (РДП), док је за локалне и некатегорисане путеве, као и у лице у насељеним местима надлежна општина, односно град (чл. 4). Закон, између осталог, регулише и изградњу и реконструкцију јавних путева, одржавање и заштиту путева и начин финансирања. Овим Законом основана је и РДП која је задужена за управљање регионалним и магистралним путевима, дефинисано је њено унутрашње устројство и надлежности.

Ради финансирања путева Закон о путевима уводи слећих тринаест накнада за употребу и коришћење путева (чл. 52):

- накнада за путеве која се обрачунава и наплаћује уз цену деривата нафте (у даљем тексту: накнада за путеве);
- накнада за путеве која се плаћа за возила на моторни погон која користе гас или другу енергију;
- годишња накнада за друмска моторна возила, тракторе и прикључна возила;
- годишња накнада за возила на моторни погон која нису обухваћена тачком 3) овог члана;
- накнада за ванредни превоз;
- накнада за постављање натписа у земљишном појасу;
- посебна накнада за употребу пута, његовог дела и путног објекта;
- накнада за закуп одређених делова земљишног појаса и другог земљишта које припада јавном путу;
- накнада за коришћење пољопривредног земљишта или другог земљишта које припада јавном путу;
- накнада за прикључење прилазног пута на јавни пут;
- накнада за постављање инсталација на путу;
- накнада за изградњу и накнада за коришћење комерцијалних објеката на које је омогућен приступ са пута;
- збирна накнада за инострана возила.

Обвезници плаћања ових накнада, као и надлежност за утврђивање њихове висине и припадност прихода дати су у наредној табели.

Табела 15. Накнаде за путеве

Накнада за	Обвезник	Основица	Висину утврђује	Припадност прихода
путеве	правно и физичко лице које се бави прометом бензина и дизел горива	малопродајна цена бензина и дизел горива	Влада	100% наплаћене на ауто путу и 95% остале РДП, 5% наплаћене ван ауто пута општина
путеве која се плаћа за возила на моторни погон која користе гас или другу енергију	власник возила	паушал	Влада	РДП
друмска моторна возила, тракторе и прикључна возила, годишња	власник возила	тонажа возила	Влада	општина
возила на моторни погон која нису обухваћена претходном накнадом, годишња	власник возила	тонажа возила	општина	општина

Накнада за	Обвезник	Основица	Висину утврђује	Припадност прихода
употребу пута, његовог дела и путног објекта, посебна	корисник пута	техничке карактеристике возила, дужина пређеног пута и тежина возила	РДП	исто као претходно
ванредни превоз	подносилац захтева за ванредни превоз	размере прекорачења дозвољене носивости пута	РДП	наплаћена на магистралним и регионалним – РДП, а на локалним и некатегорисаним – општина
изградњу и коришћење комерцијалних објеката на које је омогућен приступ са пута	корисник	апсолутни износ утврђен према више критеријума	РДП	исто као претходно
постављање натписа у земљишном појасу	корисник права	апсолутни износ утврђен према више критеријума	РДП	исто као претходно
закуп одређених делова земљишног појаса и другог земљишта које припада јавном путу	закупац	апсолутни износ утврђен према више критеријума	РДП	исто као претходно
коришћење пољопривредног земљишта или другог земљишта које припада јавном путу	корисник	апсолутни износ утврђен према више критеријума	РДП	исто као претходно
прикључење прилазног пута на јавни пут	инвеститор	апсолутни износ утврђен према више критеријума	РДП	исто као претходно
збирна накнада за инострана возила	возач у возилу	апсолутни износ утврђен према више критеријума	Одлука органа СРЈ	РДП

Законом о путевима прописано је и следеће:

- Средства од наплаћене накнаде за путеве обвезници уплаћују на посебан рачун Републичке дирекције за путеве, у року од осам дана од дана наплате накнаде за путеве, те да су обавезни да воде евиденцију о количинама продатих деривата нафте на које се обрачунава и наплаћује накнада за путеве и да месечни извештај о количинама продатих деривата нафте достављају Републичкој дирекцији за путеве најкасније до 20-тог у месецу за претходни месец. (Чл. 54).

- Средства остварена од накнаде за путеве користе се за отплату и повлачење иностраних кредита за изградњу и реконструкцију путева и за одржавање и изградњу и реконструкцију магистралних и регионалних путева, а изузетно, Влада може део ових средстава, а највише 10%, одредити за изградњу и реконструкцију локалних и некатегорисаних путева, при чему о коришћењу средстава за ове намене одлучује Републичка дирекција за путеве (чл. 56.).
- Плаћања накнаде за путеве ослобођена су (чл. 57.) предузећа и друга правна и физичка лица која обављају делатност железничког, речног и језерског саобраћаја за количине дизел-горива које користе за погон моторних шинских возила и пловних објеката, и возила која не учествују у јавном саобраћају.
- Плаћања годишње накнаде за друмска моторна возила, тракторе и прикључна возила ослобођени су (чл. 58) Војска Југославије, инострана дипломатска и конзуларна представништва ако је ослобођење од ове накнаде предвиђено међународним споразумом или ако постоји реципроцитет; Хитна помоћ, Црвени крст, ватрогасна возила и возила органа унутрашњих послова.
- У погледу наплате, контроле, камате, повраћаја, застарелости, казне и осталог што није уређено овим законом, примењиваће се одредбе закона којма се уређује порез на промет производа (чл. 58а)

**Уредбом о престанку важења Уредбе о посебној накнади за коришћење путева** („Сл. Гласник РС”, 22/01), међутим, на индиректан начин престала је да постоји накнада за путеве. Наиме, после ове Уредбе која је ступила на снагу 31. марта 2001. године, висина **накнаде за коришћење њушева** која се обрачунава и наплаћује уз цену деривата нафте више није утврђена, те се ни не наплаћује. Будући да је ова накнада представљала посебан наменски порез, њу је и требало укинути. Укидање би, међутим, требало бити и формално-правно спроведено, што значи да би ову накнаду требало брисати и из Закона о путевима.

Висина **годишње накнаде за друмска моторна возила, тракторе и прикључна возила** прописана је истоименом Уредбом („Сл. гласник РС”, 40/93, 56/93, 84/93, 112/93, 8/94, 21/94, 7/96, 9/96, 8/2000, 9/2002, 91/2002). Ова накнада плаћа се за употребу локалних, некатегорисаних, магистралних и регионалних путева. Њено плаћање представља услов за регистрацију, односно продужење регистрације возила и плаћа се у месецу у којем се возило региструје. Имаоци трактора који се користе искључиво у пољопривредне сврхе ову накнаду плаћају најкасније до 31. марта текуће године за ту годину. Висина накнаде износи 5% утврђеног износа за инвалиде са 80% и више процената телесног оштећења уколико возило служи за њихов лични превоз.



Уредбом су сва возила разврстана у 11 категорија, а у оквиру сваке категорије, висина накнаде је по правилу утврђена у зависности од тонаже, односно кубикаже возила. Од овог правила одступа се у три случаја. Први се односи на радна возила, специјална, адаптирана за превоз радњи и реквизита за путујуће забавне радње и адаптирана атестирана специјализована возила за превоз пчела без обзира на носивост и тежину. Други се односи на специјална возила за превоз одређених лица. У трећем случају реч је о путничким аутомобилима и комбинованим возилима којима се обавља јавни превоз путника (такси), а преуређена су за погон на гас, што што у ствари представља **накнаду за пушеве која се плаћа за возила на моторни погон која користе гас или другу енергију**. У сва три случаја накнада се плаћа за по возилу.

Имајући у виду да је у осталим случајевима висина накнаде доследно утврђена у зависности од техничких карактеристика возила (тонажа, кубикажа) које се могу повезати са дејством који та возила имају на пут и, самим тим, на потребу његовог одржавања, потребно је преиспитати потребу постојања ова три изузетка од основног правила. Додатно, будући да власници возила која су преуређена за погон на гас, а нису такси превозници, не плаћају никаву додатну накнаду, чини се да додатна накнада за такси возила преуређена за погон на гас представља покушај да се кроз накнаду за путеве захвати део повећане добити од такси делатности који потиче од нижих трошкова погонског горива (гаса у односу на бензин или нафту). С обзиром да се не може тврдити да ова лица истовремено и више користе путеве, а накнада се плаћа за коришћење путева, ову додатну накнаду би требало укинути.

Висина **посебне накнаде за употребу пута, његовој дела и путној објекта** прописана је Правилником о плаћању посебне накнаде (путарине) за употребу магистралних путева (аутопутева и полуаутопутева) у Републици Србији („Сл. гласник РС”, 50/99) који је по прибављеном мишљењу ресорног министарства донео Савет РДП. Овим Правилником прописан је поступак наплате, а РДП је овлашћена да доноси ценовник за коришћење аутопутева Е70 и Е75 и полуаутопута Е75 (у даљем тексту: аутопут) у складу са Правилником утврђеним начелима.

Правилником су према техничким карактеристикама и регистрацији сва возила која користе аутопут разврстана у девет категорија. Возила регистрована у СРЈ разврстана су у категорије 1. до 4., возила регистрована у иностранству су разврстана у категорије 6. до 9, а сва возила без обзира на категорију која су по било ком основу ослобођена плаћања посебне накнаде за коришћење аутопута сврстана у у 5. категорију.

Ценовник који доноси директор РДП се формира према три параметра: цена по килограму, дужина пређене релације и категорија возила. Дужина пређене релације плаћа се 7 центи УСД по километру, што представља цену за пређени километар пута за

путничко возило са две осовине и висином једнаком или мањом од 1,3 метра мерено на првој осовини, што представља основну категорију. Ово је просечна цена, при чему најнижа цена без обзира на пређену релацију за возила са иностраном регистрацијом не може бити мања од 5 ДЕМ, а са домаћом регистрацијом од 1 дин. Такође, возила са домаћом регистрацијом имају попуст у износу од 80% у односу на претходно наведену просечну цену. Чињеница да је путарина пет пута већа за возила са иностраном регистрацијом се не може сматрати оправданом са становишта употребе пута. Разлоге, пак, није тешко наслутити – они се налазе на приходној страни. Поставља се, међутим, питање дугорочне одрживости оваквог решења.

Плаћања посебне накнаде за коришћење аутопута ослобођена су возила са плавом М регистарском таблицом, возила војске Југославије са регистарском таблицом ВЈ, возила хитне помоћи, возила под пратњом (подразумевају се возила којима је додељена пратња припадника милиције или војних лица, на посебним моторним возилима, возилима снабденим уређајима за давање посебних и звучних знакова), као и ватрогасна моторна возила професионалних ватрогасних јединица, добровољних ватрогасних друштава и ватрогасних јединица предузећа која имају ватрогасну службу организовану по прописима о заштити од пожара.

Поред тога, право на бесплатан пролаз аутопутевима РС могу остварити и возила службе помоћи и информација Ауто-мото савеза Србије, организације која одржава аутопут када су у тој функцији на ауто путу, као и РДП за возила која су у функцији наплате путарине. Такође, постоји могућност ослобађања од плаћања путарине и за возила ангажована за превоз лица или материјалних добара ангажованих у оквиру домаћих или међународних хуманитарних акција. Остваривање права на ослобађање од плаћања путарине за сва возила која нису видно обележена подразумева поседовање дозволе и одговарајуће ознаке које издаје РДП.

Имајући у виду да је путарина плаћање за непосредно коришћење аутопута, односно цена за коришћење јавног добра, ова накнада има своје пуно утемељење. Било би добро, међутим, да се сам текст правилника који је донесен још 1999. године, без обзира што је у свом техничком делу и даље ваљан, усагласи са променама које су се у међувремену догодиле (назив државе, валута, појединих институција).

Висина **накнаде за ванредни превоз** утврђена је Одлуком о висини накнаде за ванредни превоз на магистралним и регионалним путевима у Републици Србији за возила регистрована на територији Државне заједнице Србије и Црне Горе, коју је 20. марта 2003. године донео Савет РДП, а Влада РС дала сагласност Одлуком објављеном у „Сл. гласнику РС”, 56/2003.

Овом Одлуком утврђена је висина накнаде за ванредни превоз на магистралним и регионалним путевима у РС за возила регистрована у СЦГ и то:

- накнада за прекорачење дозвољене димензије,
- накнада за прекорачење дозвољене укупне масе,
- накнада за прекорачење дозвољеног осовинског оптерећења.

Накнаду плаћа подносилац захтева за одобрење ванредног превоза у року од осам дана од дана када РДП утврди висину накнаде на основу њених података или на основу одобрене карте путева.

Будући да возила која по било ком од претходно наведених основа прекорачују дозвољене величине које одговарају нормалној носивости пута и да га при коришћењу више и хабају, постојање ове накнаде има своје пуно оправдање.

Висина накнада за изградњу и коришћење комерцијалних објеката на које је омогућен приступ са пута, за постављање натписа у земљишном појасу, за закуп одређених делова земљишног појаса и другог земљишта које припада путу, за коришћење пољопривредног земљишта или другог земљишта које припада путу, за прикључење прилазног пута на пут и за постављање инсталација на путу прописана је **Правилником о висини накнаде за приступ и прикључење на магистрални и регионални пут и за изградњу и коришћење објеката и земљишта које припада том путу** („Сл. гласник РС”, 50/99) који је донео Савет РДП по прибављеном мишљењу ресорног министарства.

Висина **накнаде за изградњу комерцијалних објеката** утврђена је у зависности од пута са којег је омогућен приступ и врсте комерцијалног објекта – бензинска станица и остали. Путеви су сврстани у три групе, у прве две су набројани конкретни путни правци, а у трећу групу су сврстани остали путеви необухваћени у прве две групе. Ова накнада се плаћа једнократно приликом издавања дозволе за изградњу објекта. Висина **накнаде за коришћење комерцијалних објеката** зависи од истих параметара, а плаћа се годишње. Накнада за новоизграђене објекте почиње да се плаћа по истеку дванаест месеци од дана почетка коришћења објекта или добијања употребне дозволе.

За прву групу путних праваца накнада за изградњу бензинске станице износи 100.000 динара уколико је објекат бруто површине до 500 m<sup>2</sup>, а уколико је већи још по 2.000 дин по m<sup>2</sup>, док за остале комерцијалне објекте износи 2.000 динара. За коришћење бензинске станице уз путеве из ове групе накнада износи 100.000 динара годишње, а за коришћење осталих објеката 200 динара годишње.

За другу групу путних праваца накнада за изградњу бензинске станице износи 80.000 динара уколико је објекат бруто површине до 300 m<sup>2</sup>, а уколико је већи још по 1.000 дин по m<sup>2</sup>, а за остале комерцијалне објекте 1.000 дин. За коришћење бензинске станице уз путеве из ове групе плаћа се накнада у износу од 80.000 динара годишње, а за коришћење осталих објеката 100 динара годишње.

За трећу групу путних праваца накнада за изградњу бензинске станице износи 60.000 динара уколико је објекат бруто површине до 150 m<sup>2</sup>, а уколико је већи још по 500 дин по m<sup>2</sup>, а за остале комерцијалне објекте 500 дин. За коришћење бензинске станице уз путеве из ове групе плаћа се накнада у износу од 60.000 динара годишње, а за коришћење осталих објеката 50 динара годишње.

Висина *накнаде за њосћављање и коришћење комерцијалних објеката њривременој (сезонској) каракћера* (киосци, караван возила, покретне продавнице и слично) износи 3.000 динара месечно уколико је објекат постављен поред аутопута или полуаутопута, односно 1.200 дин уколико је објекат постављен поред осталих магистралних и регионланих путева. Накнада се плаћа приликом издавања сагласности за први месец, а за наредне месеце до 5. у месецу за претходни месец.

За *њосћављање најћиса у земљишном њојасу, за закућ одређених делова земљишној њојаса и другој земљишћа које њријада њућу, за коришћење њољоћривредној земљишћа или другој земљишћа које њријада њућу*, плаћају се годишње накнаде у износива датим у наредној табели. Накнада за коришћење пољоћривредног земљишћа плаћа се приликом закључења уговора за прву годину коришћења, а за наредне године до 15. јануара текуће године за ту годину. Остале накнаде из ове групе плаћају се у дванаест једнаких рата до 5. у месецу за претходни месец и утврђују се решењем РДП.

**Табела 16. Накнаде за постављање натписа, за закуп одређених делова земљишћа и за коришћење земљишћа**

Накнада	Износ	Основица	Напомена
за постављање натписа	400 дин/m <sup>2</sup>	површина паноа са натписом	Попуст: 50% за сваки пано преко 10, а 75% за сваки пано преко 30.
за закуп земљишћа за приступ и изградњу објеката	400 дин/m <sup>2</sup>	површина закупљеног земљишћа	Максимална висина: износ накнаде за изградњу датог објекта поред одређеног пута
за закуп земљишћа	20 дин/m <sup>2</sup>	површина закупљеног земљишћа	–
за коришћење ораница	1.400 дин/ha	површина закупљеног земљишћа	–
за коришћење ливада	280 дин/ha	површина закупљеног земљишћа	–

Висина *накнаде за њрикључење њрилазној њућа* износи 4.000 динара, а *за њосћављање инстћалација на њућу* 2 динара по дужном метру постављених инасталација пречника или ширине до

0,01 метара, а за инсталације већег пречника или ширине ова накнада се сразмерно увећава. Обе ове накнаде плаћају се једнократно и пре издавања прописаног одобрења од стране ресорног министарства, односно сагласности РДП.

Све накнаде чија је висина прописана **Правилником о висини накнаде за приступ и прикључење на магистрални и регионални пут и за изградњу и коришћење објеката и земљишта које припада том путу**, изузев накнада за коришћење комерцијалних објеката, у основи представљају закупнину за коришћење јавних површина уз путеве и као такве имају своје пуно оправдање. Оно што би, међутим, свакако требало учинити јесте преспитивање конкретних износа имајући у виду да је правилник донет 1999. године, па су апсолутни износи накнада данас неупоредиво реално нижи него 1999. године

Накнаде за коришћење комерцијалних објеката којима је омогућен приступ са пута, у основи представљају специфичну врсту пореза на имовину чија је основица само поседовање комерцијалног објекта који се налази поред пута. Постојање ових накнада је дискутабилно, поготово када се има у виду да власници/корисници ових објеката, поред једнократне накнаде за изградњу, плаћају, оправдано, за закуп земљишта за приступ објекту. Стога би ову врсту накнада требало укинути, а евентуалне повећане приходе корисника ових објеката који, поред осталог, могу бити резултат самог положаја поред пута би требало захватити кроз редован систем опорезивања добити или дохотка.

**Збирна накнада за инострану возила** је посебно интересантан случај који представља илустративан пример неусклађености прописа који регулишу наплату накнада у целини.

У самом Закону о путевима, који је иначе донет 1991. године, а последња измена је извршена 1998. године, чланом 52. утврђено је постојање ове накнаде. Члан 53. Закона који прописује орган надлежан за утврђивање висине накнада, међутим, ништа не говори о томе ко је надлежан да утврди висину ове накнаде. Чланом 55. Закона, који утврђује припадност прихода од накнада за путеве, прописано је да је збирна накнада за инострана возила приход РДП. Дакле, из Закона о путевима јасно следи да ова накнада постоји и да одговарајући приход припада РДП. Из Закона се, међутим, не може сазнати ко утврђује висину накнаде и каква је процедура плаћања.

После у буквалном смислу истраживачког подухвата, постало је јасно да је висина ове накнаде утврђена **Одлуком о накнади за путеве за страна возила која користе путеве у Социјалистичкој Федеративној Републици Југославији** („Сл. лист СФРЈ”, 25/81, 27/81, 21/ 83; 75/91 „Сл. лист СРЈ”, 36/92, 4/98, 7/98) коју је на основу **Закона о превозу у међународном друмском саобраћају** и на основу сагласности надлежних републичких и покрајинских органа донело Савезно извршно веће (!).

Овом Одлуком је прописано плаћање накнаде за:

- теретна моторна возила, теретне приколице и полуприколице по сваком брутотонском километру,
- аутобусе и аутобуске приколице, по сваком возило-километру,
- остала возила (радна возила, тракторе, радне машине, самоходне или на сопственим точковима и слично).

Ову накнаду обрачунава и наплаћује у готовом царински орган на граничном прелазу. У Одлуци је прописан и образац који попуњава царински радник и који садржи елементе за обрачун висине накнаде. Такође, дефинисан је брутотонски километар, возило-километар и поступак обрачунавања даљине превоза. Интересантно је да се за обрачунавање даљине превоза користи даљинар којег „споразумно утврде организације удруженог рада за путеве, односно самоуправне интересне заједнице за путеве” (Тачка 13. Одлуке). Једину битну измену основни текст Одлуке претрпео је 1983. године („Сл. лист СФРЈ”, 21/83) када је висина накнаде уместо у динарима утврђена у доларима. Остале измене тичу се поступка обрачуна динарске противвредности девизног износа накнаде. Изузетак је измена из 1992. године у којој је, поред измене назива државе из СФРЈ у СРЈ, прописано и да се накнада наплаћује у ефективном страном новцу или чековима који гласе на страну валуту у име и за рачун НБЈ.

Из свега наведеног произлази да је ова накнаде утврђена у висини приказаној у наредној табели.

**Табела 17. Накнада за путеве за страна возила**

Накнада за	Износ у УСД
теретно моторно возило, теретну приколицу и полуприколицу, по сваком бруто-тонском километру	0,0030
аутобус и аутобуску приколицу, не рачунајући приколицу за превоз пртљага, по сваком возило-километру, и то	
– за возило до 30 седишта	0,0320
– за возило преко 30 седишта	0,0410
остала возила (радна возила, тракторе, радне машине, самоходне или на сопственим точковима и др) по сваком брутотонском километру	0,0041

Мора се констатовати и да додатну нетранспарентност ове накнаде ствара и чињеница да је међу уплатне рачуне јавних прихода, који су почели да се примењују 2002. године после преласка платног промета са ЗОП-а на банке, сврстан и посебан број рачуна за ову накнаду, али под називом „накнада за инострана друмска моторна возила”.



У наредној табели дати су подаци о приходима наплаћеним по основу накнада за путеве у 2003. години.

**Табела 18. Приходи од накнада за путеве у 2003. години**  
у милионима динара

Накнада	Приход
Годишња накнада за друмска моторна возила, тракторе и прикључна возила	863,8
Годишња накнада за остала друмска моторна возила	0,003
Накнада за ванредни превоз	8,9
Посебна накнада за употребу пута, његовог дела и путног објекта	4920,4
Накнада за прикључење прилазног пута на јавни пут	0,1
Накнада за постављање инсталација на путу	1,8
Накнада за изградњу и коришћење комерцијалних објеката којима је омогућен приступ са пута	23,5
Збирна накнада за инострана теретна возила	60,4
Накнада за коришћење земљишта које припада јавном путу	1,3
Накнада за постављање натписа	0,6
Накнада за закуп земљишта које припада јавном путу	0,5
Накнада за коришћење пољопривредног земљишта које припада јавном путу	0,09

*Извор:* Трезор Министарства финансија

Далеко приходно најзначајнија накнада је путарина, односно накнада која се плаћа за употребу пута, његовог дела и путног објекта. Следећа по значају је годишња накнада за друмска моторна возила, тракторе и прикључна возила. Приходни значај ове накнаде могао би се увећати уколико би се укинуло садашње посебно опорезивање аутомобила у оквиру Закона о порезу на употребу, држање и ношење одређених добара, а износ ове годишње накнаде сразмерно увећао. Укупно оптерећење власника аутомобила се не би повећало, а карактер дажбине би имао јасану и утемељену природу. Приходи од осталих накнада би могли бити значајнији после преиспитивања износа утврђених 1999. године.

У целини узев, може се рећи да су у домену накнада за путеве, без обзира на раније наведене изузетке и нетранспарентност целог система, у поређењу са осталим областима у којима су накнаде уведене, генерално поштована основна начела за увођење и наплату накнада као цене за употребу јавног добра.



## Еколошке накнаде

### Увод

Упоредна анализа показује да је политика заштите животне средине у великом броју земаља које су постале чланице Европске уније (пре свега, у Чешкој Републици, Мађарској, Словачкој, Словенији и др.) добила значајну улогу у процесу економске транзиције. Земље централне и источне Европе се суочавају са значајним еколошким проблемима, као што су: висок ниво загађивања ваздуха и воде, као и огромне количине отпада, што је последица рада великих индустријских центара; еколошки неефикасни системи загревања, који се значајним делом још увек базирају на коришћењу угља, који садржи висок проценат сумпора, и на нафти; загађивање ваздуха од штетних емисија издувних гасова, због претежног учешћа старих аутомобила у саобраћају; лош квалитет (површинских и подземних) вода; загађење земљишта, због лоше политике управљања отпадом и прекомерне употребе хемијских супстанци (нпр. пестициди, вештачка ђубрива и др.); неразвијена еколошка инфраструктура, поготово на нивоима локалних заједница (нпр. испорука воде, сакупљање отпадних вода, непрописно одлагање опасног отпада и др.); итд.

За разлику од осталих земаља централне и источне Европе, ситуација у Државној заједници Србија и Црна Гора, са посебним нагласком на Републику Србију, је посебно специфична. Дугогодишња изолација земље од светских кретања значајно је отежала праћење еколошких достигнућа и учинила скоро немогућим имплементацију савремених – ефикасних и економичних – решења у области заштите животне средине. НАТО бомбардовања у првој половини 1999. године битно су угрозила квалитет и стање животне средине на просторима наше земље, нарочито на територији Републике Србије. Због тога, брига за њену заштиту постаје још израженија. С друге стране, ниво реалног друштвеног производа и зарада је на врло ниском нивоу, те је у таквим околностима и отежаним условима живота врло тешко развијати еколошку свест. Грађани проблеме загађивања, у условима ниског животног стандарда, схватају као превасходни проблем државе и очекују да држава, у оквирима своје надлежности, реагује на њих и покуша на најефикаснији начин да их отклони. Спремност да они сами плате одређену цену за побољшање услова средине у којој живе (кроз „еколошки порез или накнаду”), практично не постоји. Међутим, упркос привредној неразвијености земље, еколошка заштита ће, у контексту захтева за прилагођавањем европским и светским стандардима у овој области, морати у годинама које долазе да постане саставни део националне макроекономске политике. Укључивање у Европску унију намеће оквире за радикално другачији приступ решавању питања заштите и унапређења

животне средине. У том смислу, потребно је развијати не само еколошки оријентисан приступ приликом изградње нових индустријских постројења и производних капацитета, већ и применом адекватних економских (фискалних) инструмената треба настојати да се обезбеди виши квалитет појединих делова животне средине. Недостатак средстава за инвестиције носи собом ризик да се, кроз уштеде на еколошким трошковима, не изазову поремећаји у стању животне средине још већих размера. Да би се превладала недовољна употреба економских (фискалних) инструмената у вођењу активне политике заштите животне средине потребно је да национална политика убудуће буде усмерена на развијање климе иновација и отворености, како би се обезбедиле могућности за ефикаснију имплементацију ових инструмената, као и да се подстакну трансфери финансијске и техничке помоћи на националном и међународном плану.

Економско, и посебно индустријско реструктурирање, и пратећа рецесија у привредним кретањима утичу на квалитет животне средине и повећање штетних емисија. Отуда, тржишно оријентисани инструменти могу да обезбеде да се еколошки проблеми брже, ефикасније и на економичнији начин реше. Ефикасност таквих инструмената произлази, пре свега, из флексибилности која се пружа загађивачима у избору најјекономичније стратегије вођења политике заштите животне средине. Сем тога, економско окружење је то које у значајној мери одређује стваран утицај економских инструмената на ову политику. Неопходне промене у моделима потрошње и избору технологије много лакше се постижу у динамичкој привреди. Функционисање тржишног (ценовог) механизма је, исто тако, неопходно да би економски инструменти ефикасно функционисали.

Употреба накнада на штетне емисије у земљама централне и источне Европе датира још од раних 80-тих година 20. века. У почетку, њихова функција је била искључиво фискална, тј. обезбеђивање средстава за дестиниране еколошке фондове. Тек са отпочињањем процеса политичке и економске трансформације у овим земљама, највећи број економских инструмената све више поприма подстицајни карактер. Примера ради, накнаде на загађивање ваздуха (које су међу највишим у свету) створиле су у Пољској снажан подстицај за увођење мера за смањивање загађивања; у Мађарској је увођење накнаде на амбалажу утицало да све већи број компанија почне да рециклира отпад; акциза на алуминијумске конзерве довела је пораста рециклаже такве амбалаже у Естонији, итд.<sup>43</sup> Ефекти еколошких накнади тако постају стварни,

---

43 Вид.: J. Klarer, P. Francis and J. McNicholas – *Improving Environment and Economy*, The Regional Environmental Center for Central and Eastern Europe, Szentendre, July 1999, str. 37; Vid. o tome takođe: N. Jackson – *Economic Instruments in CEE: Recent Assessment of Experience*, Newsletter on Green Budget Reform, Issue No. 7, May 2000.

па отуда настаје потреба за адекватнијим одређивањем стопа ових фискалних дажбина. Тек ако стопе буду постављене на довољно висок ниво (уз вођење рачуна да оптерећење, ипак, не буде прекомерно), могу постојати реални изгледи да се загађивање животне средине спречи или, макар, ублажи, односно да се ограничи прекомерна употреба, често иначе оскудних, природних ресурса.

Поред могућности да се уведу одређени еколошки порези (нпр. порези на производе, као, на пример, на моторна горива, амбалажу, мазива, аутомобилске гуме, супстанце које оштећују озонски омотач, батерије и др.),<sup>44</sup> за реализацију циљева заштите животне средине користе се и неки други инструменти фискалног система, односно еколошке накнаде. Компаративно гледано, у еколошким политикама не само земаља централне и источне Европе, већ и, шире посматрано, земаља-чланица ОЕЦД, такве накнаде су до сада биле присутније него порези. Врло је, међутим, тешко повући строгу линију разграничења између еколошких пореза и еколошких накнада. И порез, и накнада, у овој области, представљају „цену” која се плаћа за испуштање загађујућих материја у поједине делове животне средине (ваздух, воду, земљиште и др.). Уз то, оба фискална инструмента обележава елеменат принудности, као и одсуство непосредне противуслуге од стране државе. Порез је, дакле, принудно, законом уведено и без иницијативе обвезника засновано, плаћање у корист фискаса, за које не постоји противуслуга. Накнада је принудно, законом уведено, али иницијативом обвезника засновано, плаћање у корист фискаса или јавног предузећа, ради омогућавања коришћења добара у општој употреби, природног богатства или неке услуге јавног предузећа, где наплаћени износ донекле одговара вредности пружене услуге. Овде се нећемо бавити накнадама за коришћење добара од општег интереса, већ само оним накнадама које имају непосредне еколошке импликације, и које бисмо зато означили термином „еколошке накнаде”.

### *Постојеће стање*

У области заштите вода, Закон о водама<sup>45</sup> је, између осталих, предвидео и обавезу плаћања **накнаде за заштиту вода**. Накнаду за заштиту вода<sup>46</sup> плаћају предузећа и друга правна лица и грађани, сразмерно количини, степену загађености и врсти отпадних вода или других материја којима се погоршава квалитет вода,

44 Вид.: *Sofia Initiative on Economic Instruments: Sourcebook on Economic Instruments for Environmental Policy: Central and Eastern Europe*, ed. by J. Klarer, J. McNicholas, E. M. Knaus, The Regional Environmental Center for Central and Eastern Europe, Szentendre 1999, стр. 32.

45 Закон о водама, *Службени гласник РС*, бр. 46/91, 53/93, 67/93, 48/94, 54/96, 8/98 и 9/99.

46 Вид.: чл. 99, 104. и 107. Закона о водама.

односно услови њеног коришћења, а које они, директно или индиректно, испуштају у површинске или подземне воде. Накнада за заштиту вода утврђује се у висини, и то за:<sup>47</sup>

- 1) отпадне воде из процеса производње, прераде и промета нафте и нафтних деривата; црне металургије; обојене металургије; текстилне индустрије; хемијске индустрије; индустрије папира, целулозе, коже и текстила; свињогојских фарми; кланичне индустрије и сервисе возила и машина – 2.400 динара по  $1\text{m}^3$ ;
- 2) отпадне воде из области бродоградње, електроиндустрије, индустрије гуме, термоелектрана са рецикулацијом, прехранбене индустрије, металопрерађивачке индустрије и грађевинске индустрије – 1.400 динара по  $1\text{m}^3$
- 3) отпадне воде из области дрвне и дрвно-прерађивачке индустрије; производње и прераде неметала; производње и прераде грађевинских материјала; прераде дувана – 1.350 динара по  $1\text{m}^3$ ;
- 4) комуналне отпадне воде које се сакупљају у системима канализације – 0.100 динара по  $1\text{m}^3$ ;
- 5) остале врсте отпадних вода – 0.700 динара по  $1\text{m}^3$ ;
- 6) термоелектране са отвореним-проточним системом за хлађења за сваки киловат-час произведене електричне енергије – 1.25% на цену једног киловат-часа од 1,47 динара.

Висина накнаде за заштиту вода увећава се у зависности од степена загађености пријемника, и то за: 50% (за пријемнике I класе), односно 25% (за пријемнике II класе).

Ако обвезник накнаде за заштиту вода испушта отпадне воде, пречишћене само у уређају за примарно пречишћавање (под којим се подразумевају објекти и опрема у којима се из отпадних вода уклањају само неке од загађујућих материја /пливајуће и грубе материје, песак, масти и уље/), и уколико се пречишћавање отпадних вода обезбеђује током целе године, обвезник ће платити:<sup>48</sup>

- 1) 85% од висине накнаде за заштиту вода, ако се пречишћавањем отпадних вода смањују концентрације загађујућих материја за 50%, а које према пројекту за пречишћавање отпадних вода треба да се уклоне из воде;
- 2) 75% од висине накнаде за заштиту вода, ако се пречишћавањем отпадних вода смањује концентрација загађујућих материја за 70%, а које према пројекту за пречишћавање отпадних вода треба да се уклоне из воде;

47 Вид.: члан 3. Уредбе о висини накнаде за коришћење вода, накнаде за заштиту вода и накнаде за извађени материјал из водотока у 2003. години (у даљем тексту: Уредба о висини накнаде...), *Службени гласник РС*, бр. 2/2003. Пошто, дакле, висину ове накнаде утврђује Влада уредбом сваке године, треба напоменути да, због политичких догађаја у земљи, још увек није донета Уредба, која би прописала износе ових накнади (па и накнаде за заштиту вода) за 2004. годину.

48 Вид.: члан 4. Уредбе о висини накнаде...

- 3) 70% од висине накнаде за заштиту вода, ако се пречишћавањем отпадних вода смањује концентрација загађујућих материја за 90%, а које према пројекту за пречишћавање отпадних вода треба да се уклоне из воде.

У ситуацији, међутим, кад обвезник испушта отпадне воде пречишћене у уређајима за секундарно пречишћавање отпадних вода и ако се пречишћавање ових вода обезбеђује током целе године, он ће платити:<sup>49</sup>

- 1) 50% од висине накнаде за заштиту вода, ако се пречишћавањем отпадних вода смањује концентрација загађујућих материја за 50%, а које према пројекту за пречишћавање отпадних вода треба да се уклоне из воде;
- 2) 25% од висине накнаде за заштиту вода, ако се пречишћавањем отпадних вода смањује концентрација загађујућих материја за 70%, а које према пројекту за пречишћавање отпадних вода треба да се уклоне из воде;
- 3) 10% од висине накнаде за заштиту вода, ако се пречишћавањем отпадних вода смањује концентрација загађујућих материја за 85%, а које према пројекту за пречишћавање отпадних вода треба да се уклоне из воде.

Обвезници који су изградили уређаје за пречишћавање отпадних вода, под условом да квалитет пречишћених вода одговара прописаној класи воде у реципијенту при меродавном протицају, ослобођени су од обавезе плаћања накнаде за заштиту вода.

Обвезник плаћа накнаду за заштиту вода месечно, и то најкасније до 15. у текућем месецу за претходни месец, при чему је у обавези да квартално врши сравњивање својих обавеза по овом основу са надлежним Министарством пољопривреде.<sup>50</sup>

Желели бисмо да укажемо на прилично парадоксалну ситуацију, која се јавља у вези са прописивањем накнаде за заштиту вода. Наиме, на тај начин се, практично, имплицитно допушта загађивање вода свим оним правним и физичким лицима која су спремна да плате накнаду, јер висина накнаде није довољна да би одвратила загађиваче од даље контаминације вода, нити, пак, довољно стимулативна за емитенте да би уградили уређаје за пречишћавање. Пошто емисиона активност, сама по себи, представља повећану опасност за природну околину, њени вршиоци би требало да одговарају на основу повећаног ризика од угрожавања животне средине. Али, проблем настаје у ситуацијама када не може да се утврди ко је стварни учинилац штете, па се настала штета солидарно дели између већег броја појединачних загађивача. Због тога би препорука била да основу за наплату ове фискалне дажбине убудуће чини коришћење водних реципијената за одлагање отпадних вода у

49 Вид.: члан 5. Уредбе о висини накнаде...

50 Вид.: члан 8. став 1. и 2. Уредбе о висини накнаде...

оквиру одређених граница.<sup>51</sup> Уз то, могло би се расправљати и о карактеру оваквог фискалног инструмента. Према неким својим битним елементима (нпр. субјекат, начин прописивања наплате, намена средстава и др.), пре би се могло рећи да је у питању да-жбина парафискалне природе, која је, дакле, у великој мери слич-на доприносу (а не накнади).

У области заштите шума, Закон о шумама<sup>52</sup> је из еколошких разлога, тј. ради унапређивања шумских еко-система, као и по-бољшавања структуре и остваривања приоритетних функција шума предвидео, између осталих, **накнаду за искрчену шуму**, као и **накнаду за посечено дрво**. Крчење шума, изузетно, може да се врши ради промене врсте дрвећа, подизања шумских плантажа и расадника, отварања шумских просека, изградње шумских са-браћајница и других објеката који служе газдовању шумама и ко-јима се обезбеђују унапређивање и коришћење свих функција шу-ма, као и код спровођења комасације и арондације пољопривред-ног земљишта и шума, односно у неким другим случајевима, ако то захтева општи интерес. У тим другим случајевима, прописано је плаћање **једнократне накнаде за искрчену шуму**, у висини пе-тоструке вредности шуме, утврђене у складу са прописима о екс-пропријацији.<sup>53</sup> Приходи од ове накнаде се евидентирају на по-себном рачуну надлежног министарства.

Корисници шума, као и сопственици шума имају обавезу да плате и **накнаду за посечено дрво**.<sup>54</sup> Основицу за обрачун ове на-кнаде чини тржишна вредност посеченог дрвета, утврђена на ме-сту утовара. Тржишном вредношћу посеченог дрвета сматра се цена по јединици мере, по којој Јавно предузеће „Србијашуме” продаје дрво из шуме којом газдује на месту утовара. Стопа на-кнаде за посечено дрво износи 3%. Приходи од ове накнаде се евидентирају на посебном рачуну надлежног министарства.

У области заштите ваздуха, не постоје накнаде за загађивање, односно на штетне емисије у Србији, иако *de facto* постоје извори загађивања ваздуха (нпр. термоелектране, погони за централно грејање, моторна возила, индустријски процеси и др.).

У области отпада у Србији такође не постоји накнада за инду-стријски и опасан отпад, иако овај проблем постаје све изражени-ји. У овој области преовлађују казне за правна и физичка лица ко-ја противно прописима одлажу отпад, као и накнаде за услуге прикупљања и одлагања отпада (које би се пре могле означити

51 Упоред., нпр.: Д. Попов – *Заштити вода као дела животној средине*, Правни живот, бр. 9/1997, стр. 389.

52 Закон о шумама, *Службени гласник РС*, бр. 46/91, 83/92, 53/93, 54/93, 60/93, 67/93, 48/94, 54/96.

53 Вид.: члан 41. ст. 2-3. Закона о шумама.

54 Вид.: члан 54а-54ђ Закона о шумама; Одлука о висини накнаде за посечено дрво и накнаде за коришћење осталих шумских производа, *Службени гласник РС*, бр. 70/91.



као накнаде за комуналне услуге). У Србији, такође, не постоје ни посебне еколошке накнаде (или порези) за производе који стварају опасан отпад, на чему се последњих година посебно инсистира у земљама региона.

У области заштите биљног и животињског света предвиђена је **накнада за сакупљање, коришћење и промет заштићених дивљих биљних и животињских врста**.<sup>55</sup> Обвезник ове накнаде је организација која управља заштићеним природним добром, односно власник заштићеног природног добра, који сакупљају заштићене биљне и животињске врсте, ради коришћења или стављања у промет. Увоз, извоз или транзит угрожених и заштићених врста дивље флоре и фауне, као и њихових развојних облика може да се врши само под условом да такав увоз, транзит или извоз нису забрањени, односно да извезена количина или број примерака угрожених и заштићених врста дивље флоре и фауне неће да угрози опстанак те врсте у земљи. Основицу за обрачун ове накнаде чини тржишна цена по килограму тежине заштићене врсте у претходној години, увећана за објављени индекс раста цена на мало у текућој години. Накнада за сакупљање, коришћење и стављање у промет заштићених дивљих биљних и животињских врста плаћа се по стопи од 5%, с тим што је од плаћања накнаде изузето коришћење и промет заштићених врста које се гаје на плантажама и другим посебним одгајалиштима, као и сакупљање и коришћење заштићених врста у научноистраживачке и образовне сврхе. Накнада се утврђује у сразмери са сакупљеном количином заштићених биљних и животињских врста и плаћа се приликом подношења захтева за издавање дозволе за сакупљање, коришћење и промет заштићених врста.

Закон о заштити животне средине прописује два типа накнада. Први тип представља извор средстава за заштиту и развој заштићених природних добара (чл. 54). То је **накнада за коришћење заштићеног природног добра**; коју плаћају предузећа, друга правна лица и грађани (корисници) предузећу, односно организацији која управља заштићеним природним добром (чл. 55). Она се плаћа за различите употребе заштићеног природног добра (искоришћавање природних богатстава, коришћење за делатност туризма, угоститељства, трговине, снимања филмова и сл, коришћење посебно уређених или погодних терена за поједине намене коришћења – за паркирање, рекреацију, спорт, ложишта, постављање реклама и сл, коришћење имена и знака заштићеног природног добра, коришћење услуга предузећа, односно организације која управља заштићеним природним добром. Висину и начин обрачуна ове накнаде одређује предузеће, односно организација која управља заштићеним природним добром, а на акт којим се утврђује висина и

55 Вид.: члан 14. Наредбе о стављању под контролу коришћења и промета дивљих биљних и животињских врста, Службени гласник РС, бр. 17/99.



начин обрачуна накнада сагласност даје ресорно министарство. Други тип представља извор средстава за подстицање мера превенције и санације у заштити животне средине у Републици (чл. 88). У зависности од надлежности за утврђивање висине постоје две врсте ових накнада. То су **накнада за заштити и унапређење животне средине** коју утврђују град и општина којима припада и приход од ове накнаде и **накнада за заштити и унапређење природних богатстава** коју утврђује Влада, а приход припада Републици. Поред ових накнада, Закон прописује (чл. 88) и да се следећа средства усмеравају за намене заштите животне средине:

- а. средства буџета Републике прикупљених из пореза на промет пестицида, детерџената, пластичне амбалаже и цигарета у висини од 5% и из пореза на промет угља, нафте и нафтних деривата, и моторних возила, у висини од 1%, као и
- б. део средстава предрачунске вредности објеката и радова за које је прописана обавеза израде анализе утицаја објеката и радова на животну средину, у висини од 1%,

Посебан фискални проблем представља накнада за заштиту и унапређење животне средине коју уводи општина или град и која у основи представља локални порез. Узевши заједно одредбе Закона о заштити животне средине, којим је дато право општини и граду да ову накнаду уводи, и Закона о локалној самоуправи, који је ову накнаду дефинисао као изворни приход ЈЛС, несумњив је чист порески карактер ове накнаде јер њено плаћање, ни у једном од ова два закона, није ни на који начин повезано са употребом неког природног добра или последицама које би нека делатност могла имати на природна добра. Проблем се јавља због тога што за сваки порез, па и за овај, морају законом бити дефинисани обвезник, основица и стопа. Последица постојећег решења јесте да општина, односно град могу произвољно утврђивати и појединачне обвезнике и висину пореског оптерећења без икаквих ограничења. Имајући у виду све чешће случајеве да општине у којима су страни инвеститори основали или преузели предузећа нагло и произвољно повећавају висину ове накнаде, оваква слобода пореских власти сасвим је сигурно супротна стабилним и фер условима привређивања и нити ће допринети привредном развоју нити заштити животне средине.

Посебну пажњу скрећемо на околност да је, међу средствима за финансирање заштите животне средине, предвиђена и **накнада за загађивање природних богатстава**, која би се, стриктно гледано, могла окарактерисати као „чиста” еколошка накнада.<sup>56</sup> Влада има обавезу да утврди елементе ове накнаде (њену висину, начин обрачунавања, плаћање и др.).<sup>57</sup> Међутим, не може се наћи ниједан

56 Вид.: члан 88. став 3. тачка 1) Закона о заштити животне средине, *Службени гласник РС*, бр. 66/91, 83/92, 53/93, 67/93, 48/94, 44/95 и 53/95.

57 Вид.: члан 88. став 4. Закона о заштити животне средине.

пропис у Србији, који ближе уређује ову накнаду. Уз то, скрећемо пажњу и на питање термилошке природе (које, међутим, може да има и своје садржинске импликације), тј. да ли је уопште адекватан термин „накнада за загађивање природних богатстава”. Наиме, циљ овакве фискалне дажбине је управо да стимулативно делује, у циљу спречавања радњи и поступака, који загађују природне ресурсе. Због тога се чини адекватнији термин „накнада на загађивање природних богатстава”.

У Закону о локалној самоуправи<sup>58</sup> је као изворни (сопствени) приход јединице локалне самоуправе наведена и **накнада за заштиту и унапређење животне средине**. С друге стране, међу уступљеним (заједничким) јавним приходима<sup>59</sup> се, између осталих, помињу и **накнаде за захвате у животној средини** (накнада за загађивање животне средине и накнада за инвестиције), које се делом уступају буџетима локалних власти.

У контексту изложеног под тач. 11. и 12., желели бисмо да укажемо на још једну недоследност, која ствара посебну „збрку” у постојећим прописима, како пореским, тако и онима који излазе из оквира пореских прописа, а тичу се еколошких накнада. Наиме, у члану 25. Закона о јавним приходима и јавним расходима, на листи јавних прихода јединица локалне самоуправе (општине, града, односно града Београда), од еколошких накнади помиње се само **накнада за заштиту и унапређење животне средине**,<sup>60</sup> а не и накнада за загађивање животне средине и накнада за инвестиције. Накнаду за заштиту и унапређење животне средине плаћају: (1) власници, односно закупци станова и других посебних делова зграде, у висини од 0,30 динара по m<sup>2</sup> стамбеног простора; (2) власници, односно закупци пословних просторија, у висини од 0,60 динара по m<sup>2</sup> пословног простора; и (3) инвеститори изградње објеката привреде, пољопривреде и индустрије, за које је законом прописана обавеза израде анализе утицаја објеката, односно радова на животну средину, а за које дозволу за изградњу даје надлежни орган градске управе, односно надлежни орган општинске управе, у висини од 0,5% од предрачунске вредности објекта.<sup>61</sup> Пошто су, између осталих, обвезници ове накнаде и инвеститори изградње објеката привреде

58 Вид.: члан 78. Закона о локалној самоуправи, *Службени гласник РС*, бр. 9/2002 и 33/2004.

59 Вид.: члан 98. Закона о локалној самоуправи.

60 Вид.: члан 16. став 1. тачка 6. Закона о јавним приходима и јавним расходима, *Службени гласник РС*, бр. 76/91, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001 и 33/2004.

61 Вид.: члан 3. став 1. тач. 1-3. Одлуке о посебној накнади за заштиту и унапређење животне средине, *Службени листи града Београда*, бр. 22/99, 6/2001. Ова Одлука је ступила на снагу 1. јануара 2000. године, чиме је престала да важи тачка 1. подтачка 1.6. Решења о највишем нивоу закупа станова и цена комуналних производа и услуга, *Службени листи града Београда*, бр. 74/95, 5/96, 9/96, 11/96, 7/97, 21/97, 1/98, 3/98, 12/98, 17/98, 18/98, 1/99, 4/99, 19/99, 18/2000, 21/2000, 22/2000, 1-2/2001.

и др., овде долази до извесног преклапања између накнаде за заштиту и унапређење животне средине и накнаде на инвестиције, те нема потребе да накнада за захвате у животној средине, у форми накнаде на инвестиције, буде издвојена као посебна еколошка накнада, како то чини Закон о локалној самоуправи.<sup>62</sup>

Средства од посебне накнаде за заштиту и унапређење животне средине се користе за: 1) финансирање програма контроле квалитета, анализа и праћења стања животне средине у граду; 2) финансирање програма заштите и развоја заштићених природних добара у граду; 3) финансирање превентивних и санационих мера; 4) суфинансирање програма и пројеката заштите животне средине или инвестиција које доприносе битном смањењу загађивања животне средине (у околини индустријских и других загађивача, на контаминираном подручју, у случају акцидентата и др.); 5) суфинансирање научноистраживачких и едукативних програма и пројеката и др., у циљу стицања знања и подизања свести о значају заштите и унапређења животне средине, и др.<sup>63</sup>

Расположиви подаци о приходима оствареним по основу различитих накнада ове врсте у 2003. години дати су наредној табели. Подаци за 2002. годину нису упоредиви због различите класификације уплатних рачуна.

**Табела 19. Еколошке накнаде**  
у мил. дин.

Накнада	2003.
Накнада за заштиту вода	468,4
Накнада за инвестиције у износу од 1% предрачунске вредности објекта или радова	46,3
Накнада за загађивање природних богатстава	1,0
Посебна накнада за заштиту и унапређење животне средине	394,5
Накнада за искрчену шуму	9,1
Накнада за посечено дрво	64,4

Подаци из претходне табеле сведоче о несређености регулације у области заштите животне средине. Једина „чиста” еколошка накнада једва доноси приход од милион динара годишње. Накнаде са суштински пореском природом – накнада за заштиту вода и посебна накнада за заштиту и унапређење животне средине – доносе, у односу на претходну, знатно веће приходе. С једне стране, они су, уколико их посматрамо као пореске приходе, ипак, скромних апсолутних размера. С друге стране, из претходне анализе јасно је да не играју ни важну улогу у заштите животне средине.

62 Упоред. о накнади за инвестиције и њеним елементима: чл. 36-38. црногорског Закона о животној средини, *Службени лист РЦГ*, бр. 12/96, 55/2000.

63 Вид.: члан 5. ст. 1-2. Одлуке о посебној накнади за заштиту и унапређивање животне средине.

Имајући све напред изложено у виду, сумираћемо следеће препоруке:

- Еколошке накнаде се тренутно помињу (али не и уређују њихови елементи) у разним законима у Србији (чак уколико изузмемо накнаду за заштиту вода, накнаду за искрчену шуму и накнаду за посечено дрво, које би, по нашем мишљењу, пре могле да се третирају као еколошке накнаде, а не као накнаде за коришћење јавних добара). То су три закона из три различите области: Закон о заштити животне средине, Закон о локалној самоуправи и Закон о јавним приходима и јавним расходима. Ваља поново указати на недоследност у коришћењу термина којима се ове накнаде обележавају, што ствара забуну да ли је реч о истим накнадама или не. Тако, на пример, Закон о заштити животне средине користи појам „накнада за загађивање природних богатстава”; Закон о локалној самоуправи користи следеће термине: „накнада за заштиту и унапређење животне средине”, као и „накнаде за захвате у животној средини, под којима подразумева накнаду за загађивање животне средине и накнаду за инвестиције”, док Закон о јавним приходима и јавним расходима помиње само „накнаду за заштиту и унапређење животне средине”.
- Треба ревидирати текстове постојећих посебних закона (о водама, о путевима, о отпаду и др.) и одговарајућих, пратећих подзаконских аката, који су крајње застарели. У том контексту, треба нарочито преиспитати и кориговати стопе постојећих накнади (које имају непосредне еколошке импликације), јер је то једини начин да се оправда њихово постојање у систему, у смислу остваривања намераваног циља заштите животне средине у појединим њеним сегментима (нпр. вода, земљиште и др.). У противном, оне немају ни фискални, ни подстицајни карактер.
- Загађивање ваздуха је остало „непокривено” фискалним инструментима. Упркос релативно ниском степену развоја привреде, емисија загађивача у атмосферу је значајна, што се објашњава неефикасним коришћењем енергије, ниском техничком ефикасношћу опреме, неадекватним системом управљања и др.<sup>64</sup> Главни извори загађивања ваздуха на подручју Србије су термоелектране, погони за централно грејање, моторна возила и индустријски процеси. Међутим, није предвиђена ниједна накнада за загађивање ваздуха на нивоу Србије, што не одговара преовлађујућој пракси у већини земаља централне и источне Европе, и шире.

64 Вид., у том смислу: Sofia Initiative on Economic Instruments: Sourcebook on Economic Instruments for Environmental Policy: Central and Eastern Europe, стр. 309-310.

- Слична ситуација је и са отпадом, где место није нашла ниједна дажбина која би била еколошки оријентисана.
- Иако је, тренутно важећим, српским Законом о заштити животне средине предвиђено да један од главних извора средстава за финансирање заштите животне средине чини накнада за загађивање природних богатстава, ниједан пропис (а то би, према тексту Закона, требало детаљније, у погледу висине, начина обрачунавања и плаћања и др. да утврђује Влада) не регулише ову значајну накнаду. Другим речима, законодавац јесте уочио потребу да се образују извори средстава из којих ће да се финансирају мере које могу да утичу на спречавање или смањивање штетних утицаја на животну средину (тј. промене квалитета ваздуха, воде и земљишта, нивоа буке, јонизујућих зрачења; промене у здрављу становништва; промене климатских услова; промене еко-система и др.), али из неких разлога од тога није даље одмакао.
- Имајући све то у виду, а непосредно се ослањајући на претходни предлог, чини нам се рационалним решење да се читава област заштите животне средине посредством фискалних инструмената сведе само на две еколошке накнаде: *накнаду на загађивање природних богатстава и накнаду на заштити и унапређење животне средине*. То би, са своје стране, захтевало да и сада предвиђена, али не и уређена (и у пракси неспроводива) накнада н(з)а загађивање природних богатстава (уз уважавање напред наведене термилошке сугестије) у себе инкорпорише различите облике угрожавања животне средине у појединим њеним сегментима (ваздух, вода, земљиште, отпад и др.). Такву накнаду требало би да плаћају сви загађивачи – правна и физичка лица, која испуштају загађујуће материје у ваздух (нпр. бензо(а)пирен; угљен моноксид; сумпорни оксиди; азотни оксиди; гасовита неорганска једињења флуора; гасовита неорганска једињења хлора; олово, никл, хром, кадмијум и жива; манган и бакар; пирен, фенантрен и антрацен и др.); која користе фосилна горива (тешка уља; лака уља; угаљ; течни нафтни гас и др.); која користе супстанце које уништавају озонски омотач (хлорфлуорокарбон); која користе уља за подмазивање (машинска уља, моторна уља и др.); која стварају или на непрописан начин депонују опасан отпад. На тај начин би у одговарајућем подзаконском пропису (који би свој основ изводио, пре свега, из Закона о заштити животне средине), или, евентуално, у посебном пореском законском пропису могле да сублимирају различите накнаде, које су, према постојећим решењима, „раштркане” по текстовима различитих посебних (непореских) Закона (о водама, о шумама, о путевима и др.) и подзаконских аката (пре свега, уредби Владе, али и одлука локалних органа), и које се *de facto* подводе под накнаде за коришћење добара од општег

интереса, а заправо прелазе те оквире и попримају еколошке импликације, или, пак, уопште нису ни уређене (а постоји реална потреба за тим). Уверења смо да би се таквим јединственим уређивањем обезбедила већа транспарентност у домену тзв. еколошких накнади, поједноставио њихов систем (који би се, дакле, свео највише на две такве накнаде), олакшало њихово администрирање и смањили административни (режијски) трошкови и, у крајњем исходу, такво уређивање би требало да има стварни подстицајни (али и казнени) карактер за потенцијалне загађиваче.

- Мишљења смо и да треба преиспитати целисходност постојања накнаде за сакупљање, коришћење и промет заштитених дивљих биљних и животињских врста. Штавише, оваква дажбина је уведена Наредбом (из 1999. године), те није јасно који је законски основ за њено увођење.
- Најзад, целисходно би било да се једним законом обједини регулација заштите ваздуха, воде и тла. Кад је реч о заштити животне средине у делу који се односи на конкретне загађиваче, њено целовито уређивање подразумева следеће. Прво, утврђивање еколошки прихватљивих стандарда квалитета свих елемената животне средине – воде, ваздуха и тла. Друго, утврђивање критеријума за идентификацију загађивача. Треће, утврђивање критеријума за разврставање загађивача на националне и локалне, у зависности од тога да ли је у територијалном смислу могуће лоцирати последице загађења или не. Четврто, утврђивање институција или служби надлежних за спровођење прописа у оперативном смислу – кад је реч о надлежности за идентификацију загађивача, отклањању последица загађења, као и надлежности за наплату накнаде. Пето, утврђивање критеријума за одређивање висине накнаде коју плаћа загађивач и процедуре њеног одређивања. Шесто, утврђивање намене наплаћених средстава за непосредно санирање штете изазване загађењем у подручју које се загађује. Седмо, прописивање процедура плаћања, контроле плаћања, као и принудне наплате накнада, при чему се треба придржавати принципа једноставности и минимизације трошкова, како за обвезника тако и за надлежну службу, без непотребног администрирања и евидентирања. У начелу, приход од накнаде би требало да припадне буџету Републике или буџету ЈЛС у чијој надлежности је служба која отклања последице загађења. Кад је у питању генерална превенција, односно опште мере заштите животне средине, реч је о производњи чистог јавног добра која би требало да се финансира из општих пореза.



## Сажет преглед предложених решења

Основни закључак који проистиче из анализе постојећих решења несумњиво је да систем накнада у целини захтева корените промене. Оне су неопходне у свим елементима:

- прво, избор јавних добара и услуга за које се плаћа накнада,
- друго, идентификација обвезника накнаде или уговорне стране,
- треће, поступак идентификације обвезника или избора уговорне стране,
- четврто, утврђивање висине накнаде,
- пето, поступак наплате накнаде,
- шесто, припадност прихода од накнада,
- седмо, начин коришћења средстава,
- осмо, надлежност за утврђивање претходно наведених елемената.

Јасно је да, поред у уводу изнесених основних начела који се одnose пре свега на потенцијално фискални садржај накнада, уређивање овог система подразумева целовит и доследан приступ регулацији употребе природних добара и са њима повезаних јавних услуга, који мора бити примењен у свим законима који уређују поједине области. Јасно је и да ове промене захтевају доношење потпуно нових закона у свим овим областима. Иако није реалистично очекивати да би се овако значајне промене могле извести у кратком року, веома је важно да се овако целовито преуређење предузме у што је могуће краћем року, јер је тренутна ситуација знатно удаљена од задовољавајуће.

У техничком смислу, као елементарни предуслов спроводљивости закона и, пре свега са становишта јавних финансија, неопходно је:

- усаглашавање Закона о локалној самоуправи и Закона о јавним приходима и расходима;
- усаглашавање свих разматраних закона са Законом о буџетском систему (због застарелости закона у њима се користи израз – евидентирају се на посебном рачуну министарства надлежног за одређену област – док министарства по доношењу Закона о буџетском систему уопште немају рачуне);
- усаглашавање свих разматраних закона са Законом о пореском поступку;
- усаглашавање разматраних закона и Закона о локалној самоуправи,
- међусобно усаглашавање Закона о водама, Закона о бањама и Закона о рударству;
- укидање Закона о плаћању и усмеравању средстава накнаде о за коришћење добара од општег интереса у производњи електричне енергије и производње нафте и гаса, којим су уведене накнаде за коришћење угља, воде, нафте и гаса

У наредној табели дати су предлози правца у којем би промене требале да се одвијају, када је реч о појединим накнадама.



**Табела 20. Сумаран приказ предложених промена**

<b>Накнада</b>	<b>Предложено решење</b>
за коришћење градског земљишта	редефинисање – закупнина
посебан порез на необрађено пољопривредно земљиште	укидање
за коришћење пољопривредног земљишта у државној својини	редефинисање: цена права, уговорни однос
за промену намене пољопривредног земљишта	сужење обухвата
за сечу дрвета	укидање
за коришћење шума и шумског земљишта кад се даје за испашу	укидање
за коришћење шумског земљишта када се даје у закуп	укидање
за искрчену шуму	смањење
за коришћење вода	редефинисање обвезника и тарифе
за заштиту вода	укидање, целовита регулација еколошких накнада
за извађени материјал из водотока	редефинисање: цена права, уговорни однос
за одводњавање	редефинисање – цена услуге, уговорни однос
за наводњавање, одвођење пречишћених вода и снабдевање водом индустрије	редефинисање – цена услуге, уговорни однос
за коришћење капацитета водопривредних објеката	редефинисање – закупнина
за коришћење водног земљишта за боравак и привез пловила	укидање
за коришћење водног земљишта за депоновање песка, шљунка, нафте и нафтних деривата, опасних материја и осталог материјала	укидање
за коришћење водног земљишта за друге намене	укидање
за коришћење водног земљишта за рекреационе сврхе и вршење других услуга	укидање
за коришћење природног лековитог фактора	редефинисање – цена права, уговорни однос
за коришћење минералних сировина	редефинисање – цена стицања права, уговорни однос
за заштиту и унапређење животне средине	укидање, целовита регулација еколошких накнада
за коришћење угља, воде, нафте и гаса	укидање
за путеве која се плаћа за возила на моторни погон која користе гас или другу енергију	брисање из закона (усклађивање Закона са фактичким стањем)
за путеве која се плаћа за возила на моторни погон која користе гас или другу енергију	укидање

Накнада	Предложено решење
за путеве на друмска моторна возила, тракторе и прикључна возила, годишња	повећање у износу пореза на употребу, ношење и држање добара који треба укинути
за употребу пута, његовог дела и путног објекта, посебна	терминолошко усаглашавање Правилника са институционалним променама од 1999. године
за ванредни превоз	без измена
за изградњу комерцијалних објеката поред пута	преиспитивање (повећање) постојећег износа
за постављање натписа у земљишном појасу	преиспитивање (повећање) постојећег износа
за закуп одређених делова земљишног појаса и другог земљишта које припада путу	преиспитивање (повећање) постојећег износа
за коришћење пољопривредног земљишта или другог земљишта које припада путу	преиспитивање (повећање) постојећег износа
за прикључење прилазног пута	преиспитивање (повећање) постојећег износа
за постављање инсталација на путу	преиспитивање (повећање) постојећег износа
за коришћење комерцијалних објеката којима је обезбеђен приступ са пута	укидање
збирна накнада за инострана возила	укидање садашњег решења и интеграција у систем накнада за путеве који регулише домаће обвезнике

Регулацију коришћења природних добара и са њима повезаних јавних услуга би било неопходно сагледати целовито, прецизно дефинисти надлежности појединих институција и служби и на тај начин успоставити јасан систем права и обавеза свих учесника.

## СКРАЋЕНИЦЕ

АПВ – Аутономна Покрајина Војводина  
ЕПС – Електропривреда Србије  
ЗЛС – Закон о локалној самоуправи  
ЈВП – Јавно водопривредно предузеће  
ЈЛС – јединица локалне самоуправе  
ЛКТ – локална комунална такса  
НБЈ – Народна банка Југославије  
РДП – Републичка дирекција за путеве  
РС – Република Србија  
СЦГ – Државна Заједница Србија и Црна Гора  
Хс ДТД – Хидросистем Дунав-Тиса-Дунав

## V Локалне комуналне таксе

### ИЗВОРИ ФИНАНСИРАЊА ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ

Извори финансирања послова ЈЛС уређени су Законом о локалној самоуправи, усвојеним почетком 2002. године. Према овом Закону, ЈЛС се финансирају из уступљених и изворних прихода.

Уступљени јавни приходи ЈЛС представљају део прихода од пореза и накнада за које су пореска стопа или износ обавезе уређени законом, актом Владе РС или ресорног министарства. У изворне јавне приходе ЈЛС су сврстани приходи од такси и накнада за које висину обавезе (стопу или апсолутни износ) утврђују органи ЈЛС.

У просеку три четвртине текућих прихода ЈЛС чине уступљени приходи. Половину изворних прихода у 2002. и готово две трећине изворних прихода у 2003. дају накнада за коришћење и накнада за уређивање грађевинског земљишта. Чак четири петине укупних изворних прихода ЈЛС формира се из ове две накнаде, две комуналне таксе – за истицање фирме и за држање моторних возила и из закупнине коју ЈЛС добијају по основу издвања некретнина. У табели 1 дати су подаци о уступљеним и изворним приходима ЈЛС у 2002. и 2003. години и релативно најзначајнијим појединачним инструментима наплате изворних прихода.

У тумачењу представљених података треба водити рачуна да је реч о просеку на нивоу Србије, те да је ситуација у појединачним ЈЛС различита. Имајући у виду релативно најзначајније појединачне изворне приходе јасно је да је у релативно сиромашнијим ЈЛС учешће изворних у укупним текућим приходима још мање. То је још један аргумент у прилог неопходности редефинисања укупног концепта на којем почива систем локалних јавних финансија у Србији.

У разматрању овог питања прво се мора успоставити веза између реалне економске снаге, односно резултујућег фискалног капацитета и обима надлежности ЈЛС. Тек по решавању овог питања могло би се озбиљније приступити разматрању питања мере фискалне децентрализације и њених облика, као и релација ЈЛС са централном влашћу у чијој надлежности по природи ствари морају остати полуге фискалне политике. Разрешење овог питања, међутим, знатно премашује оквире ове студије, поред осталог и због тога што се пре фискалних морају разрешити одговарајућа уставно-правна и политичка питања. Стога ће се у наставку локалне комуналне таксе првенствено разматрати у оквиру постојећег

Табела 1. Уступљени и изворни приходи ЈЛС у 2002. и 2003. години

	У мил. дин		Структура у %			
	2002.	2003.	2002.	2003.	2002.	2003.
Текући приходи	56.300	70.509	100,00	100,00	–	–
Уступљени приходи	44.895	52.475	79,74	74,42	–	–
Изворни приходи	11.405	18.034	20,26	25,58	100,00	100,00
Накнада за уређивање грађевинског земљишта	1.861	7.276	3,31	10,32	16,32	40,35
Накнада за коришћење грађевинског земљишта	3.675	3.802	6,53	5,39	32,22	21,08
Закупнина	1.464	2.148	2,60	3,05	12,84	11,91
Комунална такса на истицање фирме	1.328	1.224	2,36	1,74	11,65	6,79
Комунална такса за држање моторних друмских и прикључних возила	1.005	1.053	1,78	1,49	8,81	5,84
Самодоприноси	576	665	1,02	0,94	5,05	3,69
Посебна накнада за заштиту и унапређење животне средине	307	395	0,55	0,56	2,69	2,19
Комунална такса за коришћење јавних површина у пословне сврхе	213	231	0,38	0,33	1,87	1,28
Остали изворни приходи	975	1.241	1,73	1,76	8,55	6,88

система локалних јавних финансија и са становишта њихове оправданости, како за приходну страну буџета ЈЛС, тако и као трошкова економских учесника који их плаћају.

### АНАЛИЗА ПОСТОЈЕЋИХ РЕШЕЊА И ПРЕДЛОЗИ ИЗМЕНА

Законом о локалној самоуправи (чл. 79-86) прописана су најопштија обележја локалне комуналне таксе (ЛКТ): за шта се може уводити, ко је обвезник и надлежност ЈЛС да их у оквиру ових обележја својим актом уводи. У основи овај део ЗЛС само је незнатно измењени одговарајући део текста Закона о комуналним таксама и накнадама („Сл. гласник РС”, 11/92, 75/92, 52/93, 67/93, 28/94, 75/94, 53/95, 42/98, 49/99, 25/00) који је доношењем ЗЛС престао да важи.

ЗЛС прописује да скупштина ЈЛС може уводити локалне комуналне таксе за коришћење права, предмета и услуга. У начелу, као обвезник ЛКТ утврђен је корисник права, предмета и услуга за чије је коришћење прописано њено плаћање. Као моменат настанка таксене обавезе дефинисан је дан почетка коришћења права, предмета или услуге за чије је коришћење прописано плаћање

ЛКТ, а ова обавеза траје док траје коришћење права, предмета или услуге. Државни органи и организације, органи и организације територијалне аутономије и ЈЛС изузети су из обавезе плаћања ЛКТ. Закон даје право ЈЛС да за исту ЛКТ утврди различите висине у зависности од врсте делатности, површине и техничко употребних карактеристика објеката и од делова територије, односно зона у којима се налазе објекти, предмети или пружају услуге за које се плаћају таксе. Такође, Закон наводи које се ЛКТ утврђују у дневном, а које у годишњем износу.

Кад је реч о поступку доношења и наплате, ЗЛС прописује само да се актом скупштине општине, којим се уводи локална комунална такса, утврђују се висина, олакшице, рокови и начин плаћања локалне комуналне таксе. Ни на који начин није регулисано питање рокова и учесталости измена висине ЛКТ, те тако ЈЛС, у начелу могу стално мењати висину ових оптерећења. Имајући у виду да је ипак реч о фискалним обавезама оваква ситуација економским учесницима ствара неизвесност у погледу висине укупних трошкова по основу јавних дажбина. Такође, то ствара и велике проблеме Пореској управи (ПУ) у администрирању ове врсте јавних прохода, при чему је додатна отежавајућа околност и то што су ЈЛС разнолико прописале надлежности ПУ у поступку наплате ових јавних дажбина.

Закон (чл. 83) набраја 16 случајева у којима се могу уводити ЛКТ. Оне су наведене у наредној табели у којој су дати и резултати анализе одговора на упитник које су доставиле општине. Упитник је у делу који се односи на ЛКТ, садржавао следећа питања:

- Које ЛКТ су уведене и наплаћују се у ЈЛС?
- Ко су таксени обвезници?
- Шта је основица за наплату ЛКТ?
- Колика је стопа/износ ЛКТ?
- Колико је планирано прихода у 2004. години од наплате сваке појединачне ЛКТ уведене у општини?

Упитник је прослеђен свим ЈЛС на територији Србије изузев ЈЛС са подручја Косова и Метохије, којих има 170. Од ових 170 ЈЛС 166 су општине, а 4 су градови: Београд, Ниш, Нови Сад и Крагујевац. Територије ова четири града обухватају 19 општина. Како је на градове пренета надлежност за увођење ЛКТ, максималан број ЈЛС релевантан за анализу ЛКТ је 151. На упитник је одговорило 75 ЈЛС, а у делу који се односи на ЛКТ одговоре је дало 69 ЈЛС. То значи да су налази анализе одговора, кад је реч о ЛКТ, засновани на узорку који чини 46% ЈЛС надлежних за увођење ЛКТ. Имајући у виду да узорак садржи све градове и веће општине, њиме је обухваћено преко 75% територије Србије. То значи да се налази анализе заснивају на репрезентативном узорку и може се закључити да пружају поуздану слику стања.

Налази анализе представљени у табели указују на три важне карактеристике ЛКТ.

Табела 2. Минимални и максимални износи ЛКТ

ЛОКАЛНА КОМУНАЛНА ТАКСА	Стопа		Број општина 69		Број општина %		Износ макс /мин
	мин	макс	увело	планира приход	увело	планира /увело	
Коришћење простора на јавним површинама или испред пословних просторија у пословне сврхе (дин/м <sup>2</sup> дневно)	0,5	400	67	54	97,1	80,6	800
Држање средстава за игру „забавне игре“ (дин/ средство/дневно)	2,0	50.000	58	34	84,1	58,6	25.000
Приређивање музичког програма у угоститељским објектима (дин. дневно)	29,0	7.800	53	24	76,8	45,3	269
Коришћење рекламних паноа (дин. дневно)	0,4	550	61	44	88,4	72,1	1.375
Коришћење простора за паркирање друмских моторних и прикључних возила (дин/м <sup>2</sup> /дневно)	2,0	300	37	15	53,6	40,5	150
Коришћење слободних површина за кампове, постављање шатора или друге објекте (дин/м <sup>2</sup> /дневно)	0,4	480	37	11	53,6	29,7	1.200
Коришћење обале у пословне и било које друге сврхе (дин/м <sup>2</sup> /дневно)	0,7	210	24	6	34,8	25,0	309
Истицање фирме на пословном простору (дин/годишње)	300,0	450.000	69	60	100,0	87,0	1.500
Истицање и исписивање фирме ван пословног простора (дин/годишње)	300,0	400.000	28	12	40,6	42,9	1.333
Коришћење витрина ради излагања робе ван пословних просторија (дин/м <sup>2</sup> /годишње)	65,0	8.400	52	23	75,4	44,2	129
Држање и коришћење пловних постројења и пловних направа и других објеката на води (дин/пловило/годишње)	400,0	31.080	13	4	18,8	30,8	78
Држање и коришћење чамаца и сплавова на води (дин/чамац/годишње)	80,0	2.750	21	6	30,4	28,6	34
Држање ресторана и других угоститељских и забавних објеката на води (дин/м <sup>2</sup> /годишње)	15,0	13.200	22	53	1,9	22,7	880
Држање моторних друмских и прикључних возила (дин/годишње)	30,0	15.000	66	54	95,7	81,8	500
Држање кућних и егзотичних животиња (дин по животињи)	100,0	575	15	6	21,7	40,0	6
Заузеће јавне површине грађевинским материјалом (дин/м <sup>2</sup> /дневно)	0,3	540	45	36	65,2	80,0	1.800

- **Огромне разлике у висини таксене обавезе за истиу ЛКТ у различитим ЈЛС.** Она је највећа у случају ЛКТ за држање средстава за игру („забавне игре“): максимални износ је чак 25 хиљада пута већи од минималног. По овој карактеристици следећа је ЛКТ за заузеће јавне површине грађевинским материјалом (максимални износ је 1800 пута већи од минималног). ЛКТ која је по овој особини трећа је ЛКТ за истицање фирме на пословном простору чији је максимални износ 1500 пута већи од минималног. Имајући у виду да ова ЛКТ у основи представља опорезивање пословне активности, оваква разлика у оптерећењу појединих обвезника је посебно лоша, јер уводи регионалне разлике у висини пореског оптерећења у обављању делатности које је потпуно ван контроле централних фискалних власти.
- **Значајне разлике у заступљености ЛКТ по ЈЛС.** Једино је ЛКТ за истицање фирме на пословном простору уведана у свим ЈЛС. По заступљености следе је ЛКТ за коришћење простора на јавним површинама (увело ју је 97% ЈЛС које су одговориле не упитник) и ЛКТ за држање моторних друмских и прикључних возила (96%). Најмање ЈЛС је увело ЛКТ за држање и коришћење пловних постројења и пловних направа и других објеката на води – тек 19%. Имајући у виду да нису све ЈЛС у прилици да имају таксене обвезнике за ову ЛКТ, најмање заступљена је ипак ЛКТ за држање кућних и егзотичних животиња. Њу је увело 22% ЈЛС које су одговориле на упитник. Не може се рећи да је овај налаз зачуђујући, имајући у виду административне захтеве у наплати ове ЛКТ.
- **Неизвесност прихода од највеће броја појединачних ЛКТ.** Од укупно 16 законом утврђених ЛКТ, за 10 ЛКТ више од половине ЈЛС које су их увеле не планира појединачне приходе од ових такси или не планира да их уопште наплаћује. У ових 10 ЛКТ налазе се све четири ЛКТ које су повезане са коришћењем обале, водотока или стајаће воде. Од 13 ЈЛС које су увеле ЛКТ за држање и коришћење пловних постојења свега 4 планира величину прихода од ове таксе, од 24 ЈЛС које су увеле ЛКТ за коришћење обале у пословне или било које друге сврхе свега 6 планира величину прихода од ове таксе, од 21 ЈЛС које су увеле ЛКТ за држање и коришћење чамаца њих 6 планира величину прихода и од 22 које су увеле ЛКТ за држање ресторана и других угоститељских и забавних објеката тек 5 планира величину прихода од ове таксе. Међу ЛКТ за које више од половине ЈЛС које су их увеле не планира величину прихода су и ЛКТ за: приређивање музичког програма у угоститељским објектима, коришћење слободних површина за кампове, постављање шатора или друге објекте коришћење простора за паркирање друмских моторних и прикључних возила, истицање и исписивање фирме ван пословног простора,



коришћење витрина ради излагања робе ван пословних просторија и држање кућних и егзотичних животиња. Начелно, за све ове ЛКТ, имајући у виду административне захтеве који би били повезани са тачним мерењем основице, а тиме и наплате прихода, величину прихода је заиста и тешко планирати. Поред тога, и ЈЛС које планирају приходе од ових ЛКТ, планирани износи су симболични и крећу се од 2.000 до 7.000 динара годишње.

Анализа одговора из упитника показује и следеће.

- **ЈЛС различито утврђују обвезнике за исту ЛКТ.** Тако, на пример, за ЛКТ за коришћење простора на јавним површинама у зависности од ЈЛС обвезници могу бити: предузећа и предузетници, само предузећа, само приватна предузећа и предузетници, само самосталне угоститељске и трговинске радње (СУР и СТР). Кад је реч о ЛКТ за истицање фирме на пословном простору у зависности од ЈЛС обвезници могу бити правна и физичка лица или само правна лица.
- **Поједине ЈЛС уводе и ЛКТ које не постоје у Закону о локалној самоуправи.** Готово трећина ЈЛС које су одговориле на упитник увела је ЛКТ за изградњу грађевинског објекта (износ таксе креће се у распону од 3,6 до 13 дин/м<sup>2</sup> објекта) која се наплаћује приликом издавања решења о грађевинској дозволи. Једна ЈЛС је увела и ЛКТ за коришћење уличног светла коју плаћају домаћинства у селима у којима постоји улична расвета у износу од 40 динара месечно.

Законска дефиниција основа за увођење ЛКТ, а то је коришћење права, предмета и услуга, је потпуно неодређена, и тешко се може употребити у анализи ЛКТ. Тако, на пример, није јасно на коришћење којег права, предмета или услуге се плаћа ЛКТ за истицање фирме на пословном простору. Да ли је то право истицања фирме? Поставља се и питање: како се стиче то право? Да ли се оно стиче оснивањем предузећа, односно регистрацијом предузетничке делатности? Иста или слична питања могу се поставити за било коју ЛКТ утврђену у ЗЛС. Да би се избегле овакве непрецизности чија је логична последица шареноликост која сада постоји међу ЈЛС у погледу избора основице, обвезника и висине таксене обавезе прво је неопходно разврстати постојеће ЛКТ у следеће три основне групе.

**Прву групу чине оне ЛКТ које у основи представљају локални порез.** Њихова карактеристика је обавеза плаћања која није повезана са коришћењем неког јавног добра или услуге, већ је основица за плаћање ЛКТ пословна активност или имовина обвезника. У случају ових ЛКТ неопходно је законом утврдити основицу, обвезника и распон у којем би ЈЛС могле самостално утврђивати стопу, односно висину обавезе. Поред тога, за ову групу ЛКТ неопходно је да законом буде прописана и процедура утврђивања и наплате обавезе. Законом прописана процедура утврђивања би у

овом случају требало да садржи рокове за утврђивање висине обавезе јер би ЈЛС имале право да у законом дефинисаном интервалу утврђују висину обавезе. Стога би ради успостављања извесности у погледу величине дажбине, која истовремено представља трошкове обвезника, законом требало утврдити да се и увођење и утврђивање висине обавезе може вршити само једном годишње и то у поступку припреме и усвајања буџета ЈЛС за наредну годину. У поступку припреме буџета ЈЛС сагледава и планира све своје приходе и расходе и то је најбоље време у којем ће моћи да висину обавезе прилагоди својој буџетској политици. Уколико се ЈЛС у том поступку не измени висину обавезе, аутоматски би се подразумевало да висина обавезе из текуће важи и у следећој години.

**Другу групу чине ЛКТ код којих се обавеза плаћања јавља само у случају да обвезник користи неко јавно добро или услугу.** ЛКТ из ове групе би требало укинути као локалне комуналне таксе, а основ за наплату прихода редефинисати у одговарајући облик. Одговарајући облик, у зависности од основа плаћања, може бити **закупнина, плаћање услуге** која се може наплаћивати само уколико је јасно идентификована или плаћање **дозволе** за отпочињање и одвијање одређене економске активности.

**Трећу групу чине ЛКТ које нису одрживе, односно које би требало једноставно укинути.** У ЛКТ које би требало укинути спадају све оне таксе за које се нити пружа нити се може пружати нека услуга, или за које могућност идентификације основице или обвезника захтева непримерено скупо администрирање или оне којим се уводи вишеструко опорезивање одређене економске делатности.

Да би се могле разврстати у претходно дефинисане три основне групе, све постојеће ЛКТ су по врсти основице на коју се плаћају разврстане у следеће четири категорије:

- ЛКТ за коришћење јавних површина,
- ЛКТ којом се опорезује сама пословна активност,
- ЛКТ које представљају опорезивање појединих изабраних делатности и
- ЛКТ које представљају опорезивање самог поседовања одређених добара.

ЛКТ које се плаћају за **коришћење јавних површина** су најбројније. ЛКТ из ове категорије представљају потенцијалне кандидате за другу групу, односно за редефинисање основа плаћања и укидање као ЛКТ. Анализа и предлог решења за ову категорију следи.

- **ЛКТ за 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.** Сада се ова ЛКТ утврђује у дневном износу и најчешће у динарима по  $m^2$  заузетог простора, мада постоје и другачија решења. У неким ЈЛС висина таксене обавезе је утврђена је у зависности

од површине (висина обавезе се разликује по величини заузете површине, а у неким је утврђен месечни паушални износ. У свим ЈЛС висина таксене обавезе зависи од делатности и зоне у којој је заузета јавна површина. Посматрано упоредно по ЈЛС постоји тенденција, мада не систематска, да се за одређене делатности утврђује виши износ таксене обавезе (угостиољски објекти, трговине). Кад је реч о висини таксене обавезе по зонама, све ЈЛС систематски утврђују растућу таксену обавезу од периферијских ка централним зонама ЈЛС. Већ је речено да постоји велика разноликост у дефинисању обвезника, те се јављају случајеви у којима неки економски учесници плаћају заузете јавне површине а неки уопште не плаћају.

Принципијелно посматрано сви економски учесници који користе јасно обележену јавну површину (тротоар, трг, улицу) за обављање своје делатности, у основи употребљавају јавну имовину за стицање свог прихода. Будући да се употреба сваког ресурса мора платити, тако се и употреба јавне површине за обављање сопствене делатности мора платити. Како, међутим, не би непрецизности око дефинисања права и величине јавне површине на коју се односи ово право, ову ЛКТ је потребно заменити системом дозвола и закупа. То значи да би ЈЛС била надлежна да издаје дозволе за употребу одређених јавних површина и наплаћује закупнину од корисника који је стекао дозволу. Да би се унели елементи тржишности у поступак добијања дозволе и утврђивања висине закупнине, ЈЛС би могле бити обавезане законом да у одређеном периоду расписују јавни конкурс у којем би одређене јавне површине биле понуђене за специфичне употребе. У јавном конкурсима би био дефинисан и минимални износ закупнине, док би дозвола добио потенцијални корисник који понуди највећи износ закупнине. Овакав приступ могао би бити примењен и у случајевима осталих сада постојећих ЛКТ које по својој суштини представљају цену коришћења неке јавне површине. Ради једноставнијег праћења, а у циљу избегавања непотребног понављања, у наставку текста ситуације у којима ЛКТ представљају цену коришћења јавне површине у којој се може применити предложено решење биће означене са ЦЈП.

За случајеве привременог коришћења јавне површине у одређеним приликама (концерти, изложбе, вашари и слично) ЈЛС би издавала дозволу, а сам основ наплате у овом случају има карактер накнаде за коришћење јавног добра, а не таксе. Висину ове накнаде чија би основица могла бити  $m^2$  површине и број дана коришћења одређивале би саме ЈЛС.

- **ЛКТ за коришћење рекламних паноа.** Ова ЛКТ се сада по правилу утврђује у дневном износу по  $m^2$  површине паноа, али и у овом случају има различитих решења по ЈЛС, на пример паушални износ по паном годишње. Ову ЛКТ би требало

заменити системом уговора уз плаћање закупнине. ЈЛС би требале прво да пропишу места и начин на који се могу постављати ови панои. Поступак избора уговорне стране и износ закупнине могао би се установљавати као у случају претходне ЛКТ (ЦЈП).

- **ЛКТ за коришћење простора за паркирање друмских моторних и прикључних возила на уређеним и обележеним местима.** Ова се ЛКТ по правилу наплаћује у дневном износу по  $m^2$  заузетог простора, мада има и различитих решења, на пример у зависности од врсте возила или делатности корисника возила и слично. У овом случају јављају се два различита случаја кад је реч о основу наплате. У случају у којем се возило паркира на посебно изграђеним и ограђеним паркинг просторима реч је о наплати и простора и услуге. Наиме корисник паркинга у том случају плаћа не само коришћење паркинг места, већ и безбедност свог возила. У случају у којем је на јавној површини само обележно место за пракирање корисник паркинг места плаћа само коришћење јавне површине. Без обзира на случај о којем је реч, ову дажбину би требало искључити из система ЛКТ и у потпуности заменити системом наплате паркирања који би самостално организовале и уређивале ЈЛС. У систему јавних прихода, приход по овом основу има карактер накнаде, а не таксе.
- **ЛКТ за коришћење слободних површина за кампове, постављање шатора или друге објекте привременог коришћења.** Сада се ова ЛКТ по правилу наплаћује у дневном износу по  $m^2$  заузете површине, мада као и у случају осталих ЛКТ има различитих решења по ЈЛС. Ову ЛКТ би требало заменити накнадом за коришћење услуге у случају у којем постоји посебно изграђен наменски простор за камповање, а у свим осталим случајевима укинути будући да се и у овим наменама коришћење јавне површине може плаћати као и за све остале како је претходно предложено (ЦЈП).
- **ЛКТ за коришћење обале у пословне и било које друге сврхе.** И ова ЛКТ се сада по правилу наплаћује дневно по  $m^2$  уз постојање различитих решења у зависности од ЈЛС. Ову би ЛКТ требало укинути као посебан основ наплате, а евентуалну употребу ових јавних површина интегрисати у претходно описан систем наплате за коришћење јавних површина (ЦЈП).
- **ЛКТ за коришћење витрина ради излагања робе ван пословних просторија.** Сада се ова ЛКТ по правилу утврђује у годишњем износу по  $m^2$  површине витрине, иако и овде постоје различита решења у зависности од ЈЛС (на пример паушални износ по витрини годишње). И ову би ЛКТ требало укинути као посебан основ за плаћање и интегрисати у систем наплате коришћења јавних површина (ЦЈП).

- **ЛКТ за држање ресторана и других угоститељских и забавних објеката на води.** Сада се ова такса по правилу утврђује у годишњем износу по  $m^2$  ових објеката, при чему су неке ЈЛС дефинисале једнаке паушалне годишње износе по групама ових објеката, где су у једну групу сврстани сви објекти чија је површина у одређеном интервалу. И ову би ЛКТ требало укинути као посебан основ за наплату и интегрисати је у систем наплате коришћења јавних површина (ЦЈП).
- **ЛКТ за држање и коришћење пловних постројења и пловних направа и других објеката на води, осим пристана који се користе у пограничном речном саобраћају.** Сада се ова такса по правилу утврђује у годишњем износу по пловилу уз постојање и различитих решења по ЈЛС. Ову би ЛКТ требало укинути као посебан основ за наплату и интегрисати је у систем наплате коришћења јавних површина (ЦЈП). У случајевима у којима је обезбеђен привез и прилаз пловним постројењима и направама примени решење аналогно наплати коришћења паркинг места.
- **ЛКТ за држање и коришћење чамаца и сплавова на води, осим чамаца које користе организације које одржавају и обележавају пловне путеве.** Ова такса се сада утврђује у годишњем паушалном износу по чамцу, односно сплаву. У неким ЈЛС висина ове таксе зависи и од дужине чамца, односно површине сплава. У случају у којем постоји посебно наменски изграђен и ограђен простор за смештај чамаца и/или сплавова уместо ЛКТ требало би наплаћивати накнаду за услугу смештаја. У свим осталим случајевима ову ЛКТ би требало укинути као посебан основ наплате и интегрисати или у систем наплате коришћења јавних површина (ЦЈП) или применити аналогно решење за наплату коришћења паркинг простора у случајевима у којима то има смисла што значи да је обезбеђен привез и прилаз чамцима, односно сплавовима.
- **ЛКТ за истицање и исписивање фирме ван пословног простора на објектима и просторима који припадају општини (коловози, тротоари, зелене површине, бандере и сл.).** Сада се ова ЛКТ утврђује у годишњем паушалном износу чија величина зависи од делатности таксеног обвезника, а у неким ЈЛС и од зоне у којој се фирма истиче. Обвезници су исти као и у случају ЛКТ за истицање фирме на пословном простору, што значи да су различито дефинисани у различитим ЈЛС, а по правилу је висина ове ЛКТ једнака је висини ЛКТ за истицање фирме на пословном простору. Ову ЛКТ би требало у потпуности укинути, будући да се само истицање фирме већ наплаћује.
- **ЛКТ за заузеће јавне површине грађевинским материјалом.** Ова ЛКТ се сада утврђује у дневном износу по  $m^2$  заузетог простора. Сви инвеститори при изградњи објеката плаћају

накнаду за уређење грађевинског земљишта чији се износ утврђује уговором између ЈЛС и инвеститора што подразумева његову припрему и опремање комуналном инфраструктуром. Није логично да у овим случајевима инвеститори плаћају и посебну таксу за заузеће јавне површине грађевинским материјалом. Као остали потенцијални обвезници ове ЛКТ јављају се лица која грађевински материјал користе за текуће одржавање објеката. Утврђивање таксених обвезника и основице (односно површине заузете грађевинским материјалом) у овим приликама могуће је пре пуким случајем него систематском применом прописа. Стога би ову ЛКТ требало укинути у потпуности.

ЛКТ која представља *ојорезивање саме пословне активности* је ЛКТ која се плаћа **за истицање фирме на пословном простору**. Ова ЛКТ се утврђује у годишњем износу, а закон фирму дефинише као сваки истакнути назив или име које упућује на то да правно или физичко лице обавља одређену делатност. Такође, Законом се прописује да када се на једном пословном објекту налази више истакнутих фирми истог обвезника такса плаћа само за једну фирму. Висину годишњег износа ове таксе, ЈЛС, како је већ речено, утврђују у зависности од врсте делатности, а у неким случајевима и у зависности од зоне у којој се налази пословни простор, а у једном случају, ова такса је утврђена као проценат укупног годишњег промета. Из закона проистиче да један обвезник плаћа таксу за фирму истакнуту на сваком свом пословном објекту, али ово начело није доследно спроведено у пракси, јер се у једном броју ЈЛС као обвезник ове таксе јавља економски субјект, а не пословни објекат.

Ова ЛКТ суштински има садржај локалног пореза: обавеза плаћања није ни на који начин непосредно повезана са било којом јавном услугом нити са коришћењем неког јавног добра, већ је основ за наплату само заснивање и бављење одређеном пословном делатношћу. Постојећи систем, међутим, вишеструко одступа од стандардних начела ваљаног установљавања пореза. Има изразито дискриминаторски карактер – у зависности од облика својине или делатности и у зависности од локације пословног објекта неки економски субјект јесте или није обвезник плаћања овог пореза. Висина обавезе је арбитрарно и различито утврђена у различитим ЈЛС. Без обзира на покушај да се утврђивањем различитих износа у зависности од врсте делатности апроксимира замишљена економска снага обвезника, мало је вероватно да се може успоставити систематска сразмера између висине обавезе и резултата економске активности, односно економске снаге обвезника.

Да би се утврдиле релативне размере пореског оптерећења по овом основу, израчуната је стопа опорезивања добити и прихода од самосталне делатности која би, примењена на ове пореске основице, дала једнаке приходе као и такса за истицање фирме.



Ова стопа је израчуната на следећи начин. Прво се из података о приходима од пореза на добит и пореза на приход од самосталне делатности и одговарајућих стопа дошло до основица на које су ова два пореза наплаћена у 2002. и 2003. години. Затим су приходи наплаћени у 2002. и 2003. години од ЛКТ за истицање фирме стављени у однос са збиром ове две основице. Ова рачуница показује да би се у 2002. години у Србији у просеку остварио исти приход од ЛКТ за истицање фирме уколико би се на основицу пореза на добит и пореза на приходе од самосталних делатности плаћао додатни порез по стопи од 4,1%. Ова стопа за 2003. годину износи 2,4%. Јасно је да се основица пореза на добит израчуната на описани начин не поклапа са стварном пореском основицом у фискалној години јер, с једне стране, не узима у обзир приходе који нису наплаћени због коришћења различитих пореских олакшица на које по закону имају право порески обвезници, а, с друге стране, укључује приходе од принудне наплате и/или камате због неблаговременог плаћања овог пореза. Исто и из сличних разлога важи и за обрачун основице пореза на приходе од самосталних делатности. Ипак се може рећи да израчунате стопе указују на ред величине овог квази пореског оптерећења.

Имајући у виду приходни значај ЛКТ за истицање фирме, њен порески карактер, као и значајне мањкавости постојећег начина утврђивања, ову ЛКТ би требало редефинисати у локални порез. Основица овог пореза би за правна лица била једнака основици пореза на добит, а за физичка лица основици пореза на приход од самосталне делатности. Начин утврђивања основице, редовне и принудне наплате већ је утврђен овим законима и Законом о пореском поступку и пореској администрацији. ЈЛС би самостално утврђивале висину стопе овог локалног пореза унутар законом прописаног интервала у роковима и на начин раније описан. Овај интервал би се могао кретати од 0%, у ком случају се ЈЛС одлучила да уопште не уведе ову обавезу, до 3%. Овај износ максималне дозвољене стопе не би представљао повећање пореског оптерећења имајући у виду да су и стопа пореза на добит (за коју је најновијим предлогом измена и допуна Закона предложено смањивање на свега 10%) и стопа пореза на приходе од самосталне делатности (за коју претпостављамо да ће такође бити предложено смањење на 10%, будући да нема разлога за дискриминацију предузетника у односу на предузећа) већ сада релативно ниске.

Најједноставнији начин, који би доследно омогућио једнообразност овог локалног пореза на целој територији Србије, јесу одговарајуће допуне Закона о порезу на добит предузећа и Закона о порезу на доходак грађана. Овим допунама би се у одговарајућим члановима ових закона којим се утврђују висине пореских стопа прописао распон додатних пореских стопа чију конкретну висину својом одлуком доноси ЈЛС. У делу закона који уређују пореске



олакшице би се могло прописати да се умањење пореске обавезе не односи на обавезу по основу локалног пореза. У делу закона који се односи на поступак утврђивања обавезе би се прописали рокови у којима би ЈЛС морале да донесу одлуку о измени висине пореских стопа и аутоматизам који би осигуравао да се у случају не доношења одлуке о измени у наредној фискалној години задржава иста стопа као и у текућој.

Две ЛКТ представљају **опорезивање појединих изабраних делатности**. То су ЛКТ за држање средстава за игру („забавне игре“) и ЛКТ за приређивање музичког програма у угоститељским објектима. Обе се сада утврђују у дневном износу по средству за игру, односно за дане извођења музичког програма. И у овде има различитих решења по ЈЛС, у неким је, на пример, обавеза утврђена на месечном нивоу. У свим ЈЛС висина ЛКТ за држање средстава за игру зависи од врсте средства, а висина ЛКТ за приређивање музичког програма у угоститељским објектима од зоне у којој се налази угоститељски објекат. Значајан број ЈЛС које си уведеле ове ЛКТ их уопште не наплаћује. Уколико би се ЛКТ за истицање фирме замени локалним порезом на добит, односно на приходе од самосталне делатности, део прихода обвезника који је резултат организовања различитих забавних игара или приређивања музичког програма био би обухваћен кроз плаћање ових локалних пореза, те нема разлога за посебно додатно опорезивање.

Имајући у виду специфичан карактер обе активности, могло би се размотрити увођење система дозвола које би потенцијални обвезник по испуњавању услова за добијање био обавезан да плати. Ово решење, међутим, подразумева претходну регулацију услова који би обвезник морао да испуни. И ова регулација, као и утврђивање висине коју би обвезник морао да плати за дозволу могла би бити у искључивој надлежности ЈЛС. Изузетак би морала представљати средства за игре на срећу, будући да су игре на срећу регулисане законом (а у скупштинској процедури је и предлог новог закона о играма на срећу). У случају игара на срећу, услови обављања делатности (односно постављање апарата) и јавне дажбине прописане су законом. У свим осталим случајевима издавање и наплаћивање дозвола би било специфичан локални порез. Опорезивање ових активности, међутим, нема макроекономски значај и стога у целини може бити препуштено ЈЛС, уз претпоставку да су начин регулисања услова за добијање дозволе и поступка њиховог добијања усклађени са законом. Истовремено, Пореска управа не би требала да буде надлежна за контролу и наплату ових локалних пореза, будући да је у систему дозвола контрола једноставна. Уколико неко нема или није платио дозволу не може ни организовати овакве активности, а уколико их организује санкција је затварање локала до испуњавања обавеза.

ЛКТ које представљају **ойорезивање имовине** су ЛКТ за држање **моторних друмских и прикључних возила, осим пољопривредних возила и машина и ЛКТ за држање кућних и егзотичних животиња**. Обе се сада утврђују на годишњем нивоу, прва у зависности од врсте и намене моторног возила, а друга по животињи.

ЛКТ за држање моторних друмских и прикључних возила би требало интегрисати са годишњом накнадом за друмска моторна возила уведена Законом о путевима, чију висину утврђује Влада, а приход и по сада важећим прописима припада ЈЛС. Имајући у виду висину прихода који се на територији Србије прикупи од ове годишње накнаде и ове ЛКТ, удвостручавање износа годишње накнаде уз укидање ЛКТ би имало у просеку приходно неутрални ефекат. Уз корекције годишње накнаде за друмска моторна возила предложене у одељку ове студије који се односи на накнаде, њено повећање уз укидање ЛКТ би имало два основна позитивна ефекта без угрожавања прихода ЈЛС. Први је да би власници моторних возила имали једнак износ дажбина због поседовања возила на целој територији Србије. Други је да би био поједностављен начин обрачуна и плаћања дажбина које се плаћају при регистрацији возила, што би свакако смањило трошкове администрирања.

Може се рећи да ЛКТ за држање кућних и егзотичних животиња личи на веома маштовит начин за индиректно процењивање и опорезивање индивидуалног богатства по претпоставци да појединац који може да гаји кућне љубимце има и већи доходак. Имајући у виду мали број ЈЛС које су уопште увеле ову ЛКТ и још мањи број оних који по овом основу уопште планирају било какав приход, очигледно је да овај маштовити покушај није успео. Стога би ову ЛКТ требало једноставно укинути.

Величине прихода од појединих ЛКТ дате у наредној табели за 2002. и 2003. годину је у основи логичан исход претходно анализираних мањкавости, односно смислености и административних захтева које је за утврђивање прописних основица тешко или немогуће испунити и то не само у постојећим условима у Србији, већ и у земљама са развијеном пореском културом и администрацијом.

Табела 3. Приходи од локалних комуналних такси

	У мил. дин		Структура у %			
	2002.	2003.	2002.	2003.	2002.	2003.
<b>ТЕКУЋИ ПРИХОДИ</b>	<b>56.299,6</b>	<b>70.508,8</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>		
<b>УКУПНО ЛОКАЛНЕ КОМУНАЛНЕ ТАКСЕ</b>	<b>2.665,6</b>	<b>2.659,2</b>	<b>4,73</b>	<b>3,77</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>
<b>Коришћење јавних површина</b>	<b>314,6</b>	<b>370,7</b>	<b>0,56</b>	<b>0,53</b>	<b>11,80</b>	<b>13,94</b>
Коришћење јавних површина у пословне сврхе	212,9	231,0	0,38	0,33	7,99	8,69
Коришћење рекламних паноа	28,9	21,0	0,05	0,03	1,09	0,79

	У мил. дин		Структура у %			
	2002.	2003.	2002.	2003.	2002.	2003.
Коришћење простора за паркирање друмских моторних и прикључних возила на уређеним и обележеним местима	44,5	69,3	0,08	0,10	1,67	2,61
Коришћење слободних површина за кампове, постављање шатора или друге облике привременог коришћења	0,1	0,7	0,00	0,00	0,01	0,03
Коришћење обале у пословне или било које друге сврхе	25,2	15,5	0,04	0,02	0,94	0,58
Коришћење витрина ради излагања робе ван пословне просторије	1,4	3,0	0,00	0,00	0,05	0,11
Држање ресторана и других угоститељских објеката на води	0,8	1,1	0,00	0,00	0,03	0,04
Држање и коришћење пловних постојења и других објеката на води, осим пристана који се користе у пограничном речном саобраћају	0,6	4,3	0,00	0,01	0,02	0,16
Држање и коришћење чамаца и сплавова на води, осим чамаца које користе организације које одржавају и облежавају пловне путеве	0,1	0,1	0,00	0,00	0,00	0,00
Истицање и исписивање фирме ван пословног простора на објектима и просторима који припадају општини (колокви, тротоари, зелене површине, бандере и сл.)	0,0	1,7	0,00	0,00	0,00	0,06
Заузеће јавне површине грађевинским материјалом	0,0	23,2	0,00	0,03	0,00	0,87
<b>Опорезивање пословне активности</b>	<b>1.328,5</b>	<b>1.224,3</b>	<b>2,36</b>	<b>1,74</b>	<b>49,84</b>	<b>46,04</b>
Истицање фирме на пословном простору	1.328,5	1.224,3	2,36	1,74	49,84	46,04
<b>Опорезивање изабраних делатности</b>	<b>17,5</b>	<b>10,5</b>	<b>0,03</b>	<b>0,01</b>	<b>0,66</b>	<b>0,40</b>
Држање средстава за игру („забавне игре“)	16,3	1,9	0,03	0,00	0,61	0,07
Приређивање музичког програма у угоститељским објектима	1,2	8,6	0,00	0,01	0,04	0,33
<b>Опорезивање имовине</b>	<b>1.005,1</b>	<b>1.053,6</b>	<b>1,79</b>	<b>1,49</b>	<b>37,70</b>	<b>39,62</b>
Држање моторних друмских и прикључних возила, осим пољопривредних возила и машина	1.004,6	1.052,7	1,78	1,49	37,69	39,59
Држање кућних и егзотичних животиња	0,4	0,8	0,00	0,00	0,02	0,03

Укупан приход од ЛКТ представља 4,73% укупних текућих прихода ЈЛС у 2002. години, а 3,77% у 2003. години. У обе године приходи од две ЛКТ за истицање фирме на пословном простору и за држање моторних друмских возила чине преко четири пентине укупних прихода од ЛКТ. Једино значајно учешће у структури прихода од ЛКТ, има још ЛКТ за коришћење простора на јавним површинама или испред пословних просторија у пословне сврхе. У 2002. године њено учешће у укупним приходима наплаћеним по основу ЛКТ је 7,99%, а у 2003. години 8,69%. Приход од ове ЛКТ је у поређењу са укупним текућим приходима ЈЛС, међутим, безначајан: у 2002. години износи 0,38%, а у 2003. години 0,33%. Приходи од свих ЛКТ које су сврстане у ЛКТ за коришћење јавних површина представљају свега 0,56% укупних текућих прихода ЈЛС у 2002. години, односно 0,53% у 2003. години. Приходи од ЛКТ које представљају опорезивање изабраних делатности безначајне су и у структури прихода од ЛКТ. У 2002. години они износе 0,66%, а у 2003. години 0,40% укупних прихода од ЛКТ. Једино је још учешће прихода од ЛКТ за коришћење простора за паркирање у укупним приходима од ЛКТ у 2003. години релативно значајније и износи 2,67%. То значи да од 16 прописаних ЛКТ у 2003. години учешће појединачног прихода прихода од 12 ЛКТ учествује са мање од 1% у укупним приходима од ЛКТ. Последице сви су потпуно безначајни у односу на укупне текуће приходе ЈЛС.

Имајући у виду, прво, анализу карактера основице и начина утврђивања ЛКТ и, друго, приходе који ЈЛС остварују од ЛКТ, јасно је да овај систем захтева корениту промену чак и без промене постојећих решења у области фискалне децентрализације и односа између централних фискалних власти и ЈЛС. Чини се да је постојећи систем у основи само још једано наслеђе претходне социјалистичке државе, без посебне анализе и преиспитивања само преузето новим Законом о локалној самоуправи.

## САЖЕТ ПРЕГЛЕД ПРЕДЛОЖЕНИХ РЕШЕЊА

У целини узев реализацијом предложених решења локалне комуналне таксе би нестале из система јавних прихода у Србији. Постојећи основи за наплату би се или рedefинисали у локални порез или у накнаду за коришћење неког јавног добра или услуге у свим случајевима у којима се може идентификовати непосредни корисник, а у осталим случајевима би се једноставно укинули.

На овај начин би се без угрожавања обима прихода ЈЛС постигло више пожељних циљева.

Прво, смањио би се број фискалних инструмената што би смањило сложеност и нетранспарентност укупног пореског система Србије и аутоматски повећало његову ефикасност и ефективност.

Друго, успоставила би се јасна веза између јавног добра или услуге коју економски субјекти плаћају, као и непосредна веза између висине пореског оптерећења и економске снаге обвезника. То би повећало разумљивост а тиме и прихваћеност пореског система од стране пореских обвезника, што је један од елементарних предуслова за добровољно редовно плаћање пореских обавеза које је кључ успешне пореске политике.

Треће, и последње, али не и најмање важно, то би омогућило Пореској управи да унапред зна све своје обавезе кад је реч о наплати свих јавних прихода, што је елементарни предуслов за ваљану организују рада и за значајно унапређење ефикасности администрирања, а тиме и наплате свих јавних прихода у односу на постојеће стање.

У наредној табели дати су предлози правца у којем би промене требале да се одвијају када је реч о појединим локалним комуналним таксама.

Табела 4.

ЛОКАЛНА КОМУНАЛНА ТАКСА	ПРЕДЛОЖЕНО РЕШЕЊЕ
<b>Коришћење јавних површина</b>	
Коришћење јавних површина у пословне сврхе	Укидање. У случају вишегодишњег коришћења – замена системом дозвола уз плаћање закупнине, а у случају коришћења у појединим приликама замена накнадом за коришћење јавне површине.
Коришћење рекламних паноа	Укидање и замена системом дозвола уз плаћање закупнине.
Коришћење простора за паркирање друмских моторних и прикључних возила на уређеним и обележеним местима	Укидање и замена системом наплате коришћења паркинг простора који самостално уређују ЈЛС, сврставање у накнаде.
Коришћење слободних површина за кампове, постављање шатора или друге облике привременог коришћења	Укидање и замена накнадом за услугу у случају постојања посебно изграђеног наменског простора за камповање, у осталим случајевима укидање посебног наплаћивања и укључивање у систем наплате коришћења јавних површина.
Коришћење обале у пословне или било које друге сврхе	Укидање као посебног основа за наплату, интегрисање у систем наплате за коришћење јавних површина.
Коришћење витрина ради излагања робе ван пословне просторије	Укидање као посебног основа за наплату, интегрисање у систем наплате за коришћење јавних површина.
Држање ресторана и других угоститељских објеката на води	Укидање као посебног основа за наплату, интегрисање у систем наплате за коришћење јавних површина.
Држање и коришћење пловних постојења и других објеката на води, осим пристана који се користе у пограничном речном саобраћају	Укидање као посебног основа за наплату, интегрисање у систем наплате за коришћење јавних површина. У случајевима у којима је обезбеђен привез и прилаз пловним постројењима и направама примени решење аналогно наплати коришћења паркинг места

ЛОКАЛНА КОМУНАЛНА ТАКСА	ПРЕДЛОЖЕНО РЕШЕЊЕ
Држање и коришћење чамаца и сплавова на води, осим чамаца које користе организације које одржавају и облежавају пловне путеве	Укидање. У случајевима у којима постоје посебно изграђен и ограђен наменски простор би се плаћала накнада за услугу смештаја, а уколико је обезбеђен привез и приступ чамцима и сплавовима применити решење аналогно наплати коришћења паркинг места.
Истицање и исписивање фирме ван пословног простора на објектима и просторима који припадају општини (коловози, тротоари, зелене површине, бандере и сл.)	Укидање.
Заузеће јавне површине грађевинским материјалом	Укидање.
<b>Опорезивање пословне активности</b>	
Истицање фирме на пословном простору	Укидање као ЛКТ и замена локалним порезом чија би основица за правна лица била једнака основици пореза на добит, а за физичка лица основици пореза на приход од самосталне делатности. Начин утврђивања основице, редовне и принудне наплате једнак већ утврђеним овим законима.
<b>Опорезивање изабраних делатности</b>	
Држање средстава за игру („забавне игре”)	Укидање и замена системом дозвола.
Приређивање музичког програма у угоститељским објектима	Укидање
<b>Опорезивање имовине</b>	
Држање моторних друмских и прикључних возила, осим пољопривредних возила и машина	Укидање, приход надокнадити удвостручавањем годишње накнаде за друмска моторна возила чију висину утврђује Влада, а приход и по сада важећим прописима припада ЈЛС
Држање кућних и егзотичних животиња	Укидање