

РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА



Центар за либерално-демократске студије

Борис Беговић, Гордана Илић-Попов, Бошко Мијатовић и Дејан Поповић
РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА

Издавачи

Центар за либерално-демократске студије

За издавача

Зоран Ваџић

Ликовни уредник

Зоран М. Благојевић

Штампа

Гораграф, Београд

Тираж

500 примерака

ISBN 86-83557-20-0

2003.

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

336.2 (497.11)

РЕФОРМА пореског система / Борис Беговић ... [и др.]. – Београд :
Центар за либерално-демократске студије, 2003 (Београд : Гораграф). – 149
стр. : граф. прикази, табеле ; 25 см.

Тираж 500. – Напомене уз текст.

ISBN 86-83557-20-0

1. Беговић Борис

а) Порески систем – Србија

б) Порези

COBISS.SR-ID 109844748

РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА

Борис Беговић
Гордана Илић-Попов
Бошко Мијатовић
Дејан Поповић

Београд, 2003

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

Садржај

- Предговор 7
- I Фискални инструменти 9
- II Финансирање локалних заједница 47
- III Акцизе 73
- IV Порез на доходак грађана 79
- V Доприноси за обавезно социјално осигурање 95
- VI Порез на добит предузећа 105
- VII Порези на имовину 125
- VIII Порески дугови 145

Предговор

Порески систем Србије доживео је велики број промена у последњој деценији. Релативно модерно конципиран 1991. године, временом је мењан нагоре и дочекао је 2001. годину у врло лошем стању: неправичан, неконзистентан и без основне филозофије, дестимулативан за економску активност, са превеликим бројем често лоших фискалних инструмената, нетранспарентан, претерано централизован, слабо администриран и слично.

У пролеће 2001. године започиње талас нових реформи, чији је циљ стварање модернијег, правичнијег и подстицајнијег пореског система. Учињено је пуно, промењена су бројна решења, порески систем је битно унапређен, уводи се порез на додату вредност, али је остало још доста посла. Поједини фискални инструменти су битно унапређени, посебно они најважнији, док су многи други остали нетакнути. Пореска реформа је на половини пута.

Ова студија представља покушај да се преиспита колико се у реформи одмакло, да се анализира постојеће стање и уоче слабости и да се сугеришу решења која би битно унапредила приходну страну фискалног система. Нагласак је на предлозима даљих реформи, што је и природно с обзиром да је студија написана за потребе Министарства финансија и економије.

Посвећена је дужна пажња и администрирању фискалних инструмената, тј. процесу утврђивања и наплате дажбина, што је до сада углавном било занемарено подручје анализе.

Аутори су захвални Милици Бисић, заменику Министра финансија и економије, на одличној сарадњи током рада на овој студији и знатном доприносу предложеним решењима.

Захваљујемо се и учесницима конференције о пореској реформи, одржаној 18. септембра 2003. у организацији ЦЛДС-а, на корисним сугестијама које су унапредиле ову студију.

27. септембар 2003.

Бошко Мијатовић

I Фискални инструменти

УВОД

Први корак у анализи фискалних инструмената јесте дефини-сање критеријума који неку јавну дажбину у пореском систему Србије одређују као фискални инструмент. Из Закона о пореском поступку и пореској администрацији произлазе два критеријума: 1) приход представља јавни приход, 2) јавни приход наплаћује Пореска управа. Имајући у виду економски и правни смисао фискалности, да би се неки јавни приход могао означити као фискални инструмент, први, материјални, и, други, процесни критеријум морају бити допуњени и трећим критеријумом: 3) обавеза плаћања јавне дажбине унапред је позната и не представља казну у било ком виду, иако Пореска управа може бити надлежна и за сам поступак кажњавања и наплате казне.

Јавни приходи су утврђени **Законом о јавним приходима и јавним расходима** („Сл. гласник РС”, бр. 76/91, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99 и 22/2001) и разврстани у следеће четири основне категорије:

1. порези, таксе, накнаде и јавни зајмови;
2. доприноси,
3. локални јавни приходи и
4. остали јавни приходи.

Када се претходни критеријуми примене на категорије јавних прихода утврђене Законом о јавним приходима и расходима, може се констатовати следеће.

Прво, да се у оквиру категорије локални јавни приходи подразумевају приходи већ сврстани у тачку 1. (таксе и накнаде) и тачку 4. Једини локални јавни приход који се не јавља као неки од фискалних инструмената у оквиру тачака 1. и 2. је самодопринос уведен за територију општине.

Друго, под осталим јавним приходима подразумевају се приходи који се не могу сматрати фискалним инструментима (приходи од казни, од продаје одузетих ствари у поступцима пред државним органима, закупнине, приватизације, из делатности државних органа, донација и слично), који могу испуњавати прва три критеријума

Анализа ће стога бити усмерена на следеће категорије јавних прихода из Закона о јавним приходима: 1) порезе, 2) таксе, и 3)

накнаде и организована на следећи начин. У првом делу даје се листа фискалних инструмената са надлежностима за њихово увођење, начином прикупљања и припадношћу прихода. У другом делу анализира се ефикасност и ефективност постојећег система опорезивања, а у трећем се дају препоруке за његове промене. Четврти део садржи листу закона или других прописа које би требало мењати или укинути.

Доприноси за обавезно социјално такође испуњавају сва четири критеријума и представљају фискалне инструменте. Због њихове специфичности, међутим, биће разматрани у посебном делу.

ЛИСТА ФИСКАЛНИХ ИНСТРУМЕНАТА И ПРИПАДНОСТ ПРИХОДА

За идентификацију конкретних фискалних инструмената које администрира Пореска управа, поред Закона о јавним приходима и расходима, неопходно је узети у обзир и одредбе Правилника о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем („Сл. гласник РС”, бр. 92/2002), као и Правилник о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна („Сл. гласник РС”, бр. 64/2003).

Основна листа фискалних инструмената у складу са дефинисаним критеријумима дата је у наредној табели.

Табела 1.
Листа фискалних инструмената
разврстана према уплатним рачунима

Рачун	Назив јавног прихода
711000	ПОРЕЗ НА ДОХОДАК, ДОБИТ И КАПИТАЛНЕ ДОБИТКЕ
711110	Порез на зараде
711120	Порез на приходе од самосталних делатности
711130	Порез на приходе од ауторских права
711140	Порез на приходе од имовине
711150	Порез на добитке од игара на срећу
711160	Порез на приходе од осигурања лица
711170	Годишњи порез на доходак грађана
711180	Самодоприноси
711190	Порез на друге приходе
711210	Порез на добит предузећа
712000	ПОРЕЗ НА ФОНД ЗАРАДА
712110	Порез на фонд зарада
713000	ПОРЕЗИ НА ИМОВИНУ
713110	Посебан порез на необрађено обрадиво пољопривредно земљиште
713120	Порез на имовину
713310	Порез на наслеђе и поклон

Рачун	Назив јавног прихода
713410	Порез на финансијске трансакције
713420	Порез на капиталне трансакције
713610	Порез на акције на име и уделе
714000	ПОРЕЗ НА ДОБРА И УСЛУГЕ
714110	Порези на додату вредност
714120	Једнофазни порези на промет
714130	Кумулативни вишефазни порези на промет
714210	Акциза на деривате нафте
714220	Акциза на дуванске прерађевине
714230	Акциза на алкохолна пића
714240	Акциза на егил-алкохол (етанол)
714270	Акциза на освежавајућа безалкохолна пића
714410	Порези на организовање игара на срећу
714420	Комунална такса за приређивање музичког програма у угоститељским објектима
714430	Комунална такса за коришћење рекламних панова
714440	Средства за противпожарну заштиту
714510	Порези на моторна возила
714520	Порези на употребу, држање и ношење добара
714530	Републичка такса за посебне производе и посебне активности
714540	Накнаде за коришћење добара од општег интереса
714550	Концесионе накнаде и боравишне таксе
714560	Општинске и градске накнаде
714570	Општинске и градске комуналне таксе
714580	Накнаде за коришћење путева
716000	ДРУГИ ПОРЕЗИ
716110	Комунална такса на фирму
716210	Средства прикупљена за време „Дечије недеље”
716220	Средства остварена продајом доплатне поштанске марке
719000	ЈЕДНОКРАТНИ ПОРЕЗ НА ЕКСТРА ПРОФИТ И ЕКСТРА ИМОВИНУ
719110	Привилегована исплата замрзнуте старе девизне штедње и штедње у пирамидалним банкама у износу већем од 10.000 ДЕМ по штедном улогу
719210	Коришћење примарне и сиве емисије новца у финансијским трансакцијама
719220	Куповина девиза по званичном курсу НБЈ када је тржишни курс био виши
719230	Изношење девиза од авансног плаћања увоза који касније није реализован, односно по основу фактурисаних, а неизвршених услуга
719240	Увоз и извоз производа на режиму контингента или квоте
719250	Коришћење средстава правних лица без плаћања пореза
719260	Стечену употребом јавних ресурса под привилегованим условима
719310	Коришћење кредита за стицање пословног простора или других непокретности, односно опреме, под условима повољнијим од тржишних

Рачун	Назив јавног прихода
719320	Пословање јавним средствима или средствима предузећа или њихово коришћење по основу трансферисања тих средстава у иностранство на рачун тог лица или др.
719330	Коришћење средстава депонованих од стране грађана у пирамидалним банкама
719410	Злоупотребе у приватизацији предузећа
719510	Увоз и дистрибуција акцизних производа без плаћања увозних дажбина и пореза
719610	Једнократни порез по различитим основама
741000	ПРИХОДИ ОД ИМОВИНЕ
741510	Накнада за коришћење природних добара
741520	Накнада за коришћење шумског и пољопривредног земљишта
741530	Накнада за коришћење простора и грађевинског земљишта
741540	Накнада за коришћење речних обала и бања
741550	Накнада за коришћење добара од општег интереса у производњи електричне енергије и производње нафте и гаса
741560	Коришћење ваздухопловног простора
741570	Накнада за коришћење радио фреквенција и ТВ канала
741580	Накнада за коришћење земљишта које припада јавном путу
742000	ПРИХОДИ ОД ПРОДАЈЕ ДОБАРА И УСЛУГА
742210	Таксе у корист савезног нивоа
742220	Таксе у корист нивоа Републике
742230	Таксе у корист нивоа територијалних аутономија
742240	Таксе у корист нивоа градова
742250	Таксе у корист нивоа општина
742270	Таксе у корист републичких судова

Претходном листом, међутим, није исцрпљен списак конкретних фискалних форми, јер се у оквиру такси и накнада јављају појединачне врсте које се по општинама разликују по износу и врсти јавне услуге за коју се наплаћују.

У оквиру сваке пореске форме постоји више фискалних инструмената који се међусобно разликују по дефиницији пореског обвезника и пореске основе, као и висини пореске стопе/оптерећења. У наставку је дат њихов преглед по Законима који их регулишу, као и начину утврђивања висине обавезе. Ради прегледности броја фискалних инструмената дефинисаних појединим законом у поднаслову је дат одговарајући нумерички интервал.

1 – 3) Закон о порезу на добит предузећа

1) Порез на добит предузећа: утврђује се решењем;

Табела 2.
Порези

ПОРЕЗ	Припадност	Закон
– на добит предузећа	Република/покрајина	Закон о порезу на добит предузећа („Сл. гласник РС”, бр. 25/01, 80/02 и 43/03)
– на доходак грађана	Република/покрајина /општина	Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС”, бр. 24/01 и 80/02)
– на имовину	општина	Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, 26/01 и 80/02)
– на наслеђе и поклон	општина	Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, 26/01 и 80/02)
– на пренос апсолутних права	општина	Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, 26/01 и 80/02)
– на промет	Република/општина	Закон о порезу на промет („Сл. гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/02)
– акциза	Република	Закон о акцизама („Сл. гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/20, 43/03, 72/03)
– на употребу, држање и ношење добара	Република	Закон о порезу на употребу, држање и ношење одређених добара
– на финансијске трансакције	Република	Закон о порезу на финансијске трансакције («Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 35/02 и 43/03)
– на фонд зарада	општина	Закон о порезу на фонд зарада („Сл. гласник РС”, бр. 27/01)

- 2) Порез на дивиденде и уделе у добити у правном лицу: плаћа се по одбитку;
- 3) Порез на ауторске накнаде и камате које оствари нерезидентни обвезник: плаћа се по одбитку.

4 – 20) Закон о порезу на доходак грађана

- 4) Порез на зараде: плаћа се по одбитку;
- 5) Порез на приходе од пољопривреде и шумарства: утврђује се решењем;
- 6) Порез на приходе од самосталне делатности: утврђује се решењем;
- 7) Порез на приход од ауторских права и права индустријске својине (кад исплатилац води пословне књиге): плаћа се по одбитку;
- 8) Порез на приход од ауторских права и права индустријске својине (кад исплатилац не води пословне књиге): утврђује се решењем;

- 9) Паушални порез на приход од ауторских права за извођење програма забавне и народне музике: утврђује се решењем Пореске управе;
- 10) Порез на приход од капитала: плаћа се по одбитку;
- 11) Порез на приход од непокретности (кад је закупац лице које води пословне књиге): плаћа се по одбитку;
- 12) Порез на приход од непокретности (кад је закупац лице које не води пословне књиге): утврђује се решењем;
- 13) Порез на капиталне добитке: утврђује се решењем;
- 14) Порез на приход од давања у закуп покретних ствари (кад је закупац лице које води пословне књиге): плаћа се по одбитку;
- 15) Порез на приход од давања у закуп покретних ствари (кад је закупац лице које не води пословне књиге): утврђује се решењем;
- 16) Порез на приходе спортиста и спортских стручњака: плаћа се по одбитку;
- 17) Порез на приходе од игара на срећу: плаћа се по одбитку;
- 18) Порез на приходе од осигурања лица: плаћа се по одбитку;
- 19) Порез на друге приходе који чине доходак физичког лица: плаћа се по одбитку;
- 20) Годишњи порез на доходак грађана: утврђује се решењем Пореске управе.

21 – 26) Закон о порезима на имовину

- 21) Порез на имовину на права на непокретностима – за правна и физичка лица: утврђује се решењем;
- 22) Порез на акције издате на име за правна и физичка лица: утврђује се решењем;
- 23) Порез на уделе правног и физичког лица у друштвима са ограниченом одговорношћу: утврђује се решењем;
- 24) Порез на наслеђе: утврђује се решењем;
- 25) Порез на поклон: утврђује се решењем;
- 26) Порез на пренос апсолутних права: утврђује се решењем.

27 – 29) Закон о порезу на промет

- 27) Порез на промет производа: прописано је самоопорезивање;
- 28) Порез на промет услуга (када обвезник води пословне књиге): прописано је самоопорезивање;
- 29) Порез на промет услуга (када обвезник не води пословне књиге – паушално опорезован): утврђује се решењем.

30 – 47) Закон о акцизама

- 30 – 37) Акцизе на деривате нафте;

- 38 – 40) Акцизе на дуванске прерађевине;
- 41 – 45) Акцизе на алкохолна пића;
- 46) Акциза на етил-алкохол (етанол);
- 47) Акциза на освежавајућа безалкохолна пића.

За акцизе у домаћем промету прописано је самоопорезивање, а акцизе при увозу утврђују се решењем царинског органа приликом царињења.

48 – 52) Закон о порезу на употребу, држање и ношење одређених добара

- 48) Порез на употребу моторних возила: плаћа се код регистрације;
- 49) Порез на употребу мобилног телефона: давалац услуга мобилне телефоније, односно продавац картице обрачунава, наплаћује и уплаћује на прописани рачун;
- 50) Порез на употребу чамаца, пловећих постројења и јахти: плаћа се код уписа пловећих објеката у одговарајући уписник, орган надлежан за регистрацију пловила утврђује, наплаћује и уплаћује на прописани рачун;
- 51) Порез на употребу ваздухоплова и летилица: плаћа се код уписа ваздухоплова и летилице, односно продужења рока важности уверења о пловидбености у регистар ваздухоплова или евиденцију летилица, орган надлежан за регистрацију утврђује, наплаћује и уплаћује на прописани рачун;
- 52) Порез на регистровано оружје: утврђује се решењем.

53) Закон о порезу на финансијске трансакције

- 53) Порез на финансијске трансакције: самоопорезивање.

54 – 58) Закон о порезу на фонд зарада

- 54) Порез на фонд зарада на приходе који чине зарату: плаћа се по одбитку;
- 55) Порез на фонд зарада на приходе од ауторских права и права индустријске својине, кад исплатилац прихода води пословне књиге: плаћа се по одбитку;
- 56) Порез на фонд зарада на приходе од ауторских права и права индустријске својине, кад исплатилац прихода не води пословне књиге: утврђује се решењем;
- 57) Порез на фонд зарада на приходе од самосталне делатности: утврђује се решењем;
- 58) Порез на фонд зарада на приходе од пољопривреде и шумарства: утврђује се решењем.

59 – 71) Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности

59 – 71) Једнократни порез на екстра доходак и екстра имовину, стечене искоришћавањем посебних погодности: утврђује се решењем и има укупно тринаест различитих основица.

Табела 3.
Таксе

Врста	Припадност	Пропис
административне:		
– републичке	Република	Закон о републичким административним таксама („Сл. гласник РС”, 43/03, 51/03)
– покрајинске	покрајина	одлука
– градске	град	одлука
– општинске	општина	одлука
судске	Република	Закон о судским таксама („Сл. гласник РС” бр. 28/94, 53/95, 16/97 и 9/02)
комуналне:	општина/град	одлука
регистрационе	–	–
боравишне	општина/град	одлука

72 – 76) Административне и судске таксе

Кад је реч о покрајинским и општинским административним таксама није донет закон, који би у складу са Законом о јавним приходима и јавним расходима, уредио све елементе битне за увођење таксе (обвезника, списи и радње за које се може прописати такса, висина тарифе и слично), тако да је Скупштина АП Војводине донела Одлуку о висини покрајинских такси, а свака општина доноси своју Одлуку о административним таксама, тако да се за исте послове прописују различите висине такса без видљивог економског оправдања (пример су београдске општине).

То значи да конкретан број фискалних инструмената које дефинишу административне таксе није могуће утврдити, јер не постоји евиденција о њиховим врстама, обвезницима и висини поједине таксе. Стога су административне и судске таксе нумерисане као фискални инструменти на следећи начин: 72) републичке административне таксе, 73) покрајинске административне таксе, 74) градске административне таксе, 75) општинске административне таксе и 76) судске таксе.

Висину таксе утврђује орган надлежан за решавање у управној ствари у складу са законом, односно одлуком којом је уведена предметна такса, а Пореска управа, на захтев тог органа, спроводи принудну наплату.

77 – 92) Комуналне таксе

Законом о локалној самоуправи утврђене су врсте локалних комуналних такси и прописано је да се актом скупштине општине, којим се уводи локална комунална такса, утврђује висина, олакшице, рокови и начин плаћања.

Локалне комуналне таксе које могу бити уведене су:

- 77) 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;
- 78) држање средстава за игру („забавне игре”);
- 79) приређивање музичког програма у угоститељским објектима;
- 80) коришћење рекламних паноа;
- 81) коришћење простора за паркирање друмских моторних и прикључних возила на уређеним и обележеним местима;
- 82) коришћење слободних површина за кампове, постављање шатора или друге објекте привременог коришћења;
- 83) коришћење обале у пословне и било које друге сврхе;
- 84) истицање фирме на пословном простору;
- 85) истицање и исписивање фирме ван пословног простора на објектима и просторима који припадају општини (коловози, тротоари, зелене површине, бандере и сл.);
- 86) коришћење витрина ради излагања робе ван пословних просторија;
- 87) држање и коришћење пловних постројења и пловних направа и других објеката на води, осим пристана који се користе у пограничном речном саобраћају;
- 88) држање и коришћење чамаца и сплавова на води, осим чамаца које користе организације које одржавају и обележавају пловне путеве;
- 89) држање ресторана и других угоститељских и забавних објеката на води;
- 90) држање моторних друмских и прикључних возила, осим пољопривредних возила и машина;
- 91) држање кућних и егзотичних животиња;
- 92) заузеће јавне површине грађевинским материјалом.

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

93) Регистрационе таксе

Прописивањем регистрационе таксе у систему јавних прихода, дата је могућност увођења посебне таксе за регистрацију за одређену намену. Прописи о регистрацијама (жигова, патената, модела, возила, расних животиња и други), међутим, различито дефинишу приход који се остварује приликом регистрације: такса за регистрацију, такса за пријаву, накнада. Поред тога, ови прописи најчешће не регулишу питања утврђивања, контроле и наплате ових прихода. Стога, је са становишта администрирања ове врсте јавног прихода, Пореска управа надлежна за принудну наплату, а по захтеву одговарајућег органа.

94) Боравишна такса

Законом о локалној самоуправи, боравишна такса је прописана као један од изворних локалних јавних прихода, при чему није прописано ко је уводи. У пракси ову врсту такси уводе органи локалне самоуправе (градске или општинске скупштине) одлуком, а Пореска управа спроводи принудну наплату по захтеву надлежног органа.

Табела 4.
Накнаде

Накнаде за	Припадност	Закон
коришћење вода	Република	Закон о водама („Сл. гласник РС”, 46/91, 53/93, 48/94 и 54/96)
коришћење шума	Република	Закон о шумама („Сл. гласник РС”, 46/91, 83/92, 53/93, 54/93, 60/93, 67/93, 48/94 и 54/96)
коришћење путева	Република/ општина	Закон о путевима („Сл. гласник РС”, 46/91, 52/91, 53/93, 67/93 и 42/98)
промену намене пољопривредног земљишта	Република	Закон о пољопривредном земљишту („Сл. гласник РС”, 49/92, 67/93, 48/94, 46/95 и 54/96)
коришћење и уређење грађевинског земљишта	општина/град	Закон о планирању и изградњи („Сл. гласник РС”, бр. 47/03)
коришћење природног лековитог фактора	општина/град	Закон о бањама („Сл. гласник РС”, бр. 80/92)
коришћење рудног блага	Република/ општина	Закон о рударству („Сл. гласник РС”, бр. 44/95)
коришћење заштићеног природног добра	град/општина	Закон о заштити животне средине („Сл. гласник РС” 66/91, 83/92 и 53/95)

Према Закону о локалној самоуправи, део накнада за коришћење вода и шума, као и накнаде за промену намене пољопривредног земљишта припада локалној самоуправи, али за сада се средства њима не усмеравају, јер је за то потребно изменити законе којим су ове накнаде уведене, а којима је утврђено да су приходи у целини републички.

95 –100) Накнаде за коришћење воде

Законом о водама су утврђене три врсте накнаде за коришћење вода које су јавни приход. То су:

- 95) накнада за коришћење вода,
- 96) накнада за заштиту вода,
- 97) накнада за извађени материјал из водотока.

Висину ових накнада утврђује Влада уредбом сваке године, јавно водопривредно предузеће које је по територијалном принципу организовано у центре надлежно је за обрачун и задужење обвезника, а Пореска управа, по захтеву, за принудну наплату.

Законом о водама прописане су и три накнаде које су приход јавног водопривредног предузећа и то:

- 98) накнада за одводњавање,
- 99) накнада за наводњавање,
- 100) накнада за коришћење водопривредних објеката.

Иако наплату ове три врсте накнаде Пореска управа нема основа да утврђује и наплаћује, јер нису дефинисане као јавни приход, због ниског степена наплате Министарство финансија је наложило Пореској управи да и у 2003. години да у оквиру решења о разрезу пореза на доходак од пољопривреде и шумарства утврђује и ове накнаде. И степен наплате ових накнада од правних лица, којима решење издаје јавно водопривредно предузеће је изузетно низак, те постоји велики притисак да Пореска управа добије надлежност за принудну наплату, за шта сада нема правног основа.

Висину ових накнаде утврђује јавно водопривредно предузеће својом одлуком, уз сагласност Владе Републике Србије.

Потребно је напоменути да се накнаде за коришћење вода, поред по Закону о водама, прописују и у другим законима и актима, те је неопходно преиспитати надлежности државних органа и организација, као и локалне самоуправе у овој области и проверити да ли има преклапања у надлежностима. У следећим прописима утврђено је плаћање неке накнаде за коришћење вода:

- Уредба о висини накнаде за коришћење вода, накнаде за заштиту вода и накнаде за извађени материјал из водотока у 2003. години („Службени гласник РС”, број 2/2003) – надлежно Министарство пољопривреде и водопривреде,
- Уредба о висини накнаде за коришћење минералних сировина („Службени гласник РС”, број 28/2002) – надлежно Министарство рударства и енергетике – накнада за подземне и геотермалне воде,

- Предлог закона о систему заштите животне средине у процедури је доношења у Народној скупштини Републике Србије од маја 2003. године – надлежно Министарство за заштиту природних богатстава и животне средине; у члану 103. Предлога закона, предложена је накнада за коришћење подземних вода (минералне и термалне), али није предвиђено стављање ван снаге одговарајућих одредби Закона о бањама.

101 – 104) Накнаде за коришћење шума

Законом о шумама утврђене су врсте, основица и стопа (3%) за плаћање следећих накнада за коришћење шума:

- 101) накнада за посечено дрво, основица је тржишна вредност посеченог дрвета,
 - 102) накнада за искрчену шуму, основица је тржишна вредност посеченог дрвећа,
 - 103) накнада за коришћење шума и шумског земљишта кад се даје за испашу, основица је износ наплаћене накнаде,
 - 104) накнада за коришћење шумског земљишта кад се даје у закуп, основица је износ наплаћене закупнине.
- Пореска управа је надлежна за принудну наплату.

105 – 116) Накнаде за коришћење путева

Законом о путевима прописано је укупно 14 врста накнада, од којих се накнада за путеве која се обрачунава и наплаћује уз цену деривата нафте више не наплаћује, због начина на који је уређено формирање цена нафтних деривата. Листа ових накнада, начин плаћања и припадност прихода дата је у наставку.

- 105) накнада за путеве која се плаћа за возила на моторни погон која користе гас или другу енергију; плаћа се приликом регистрације, припада буџету Републике, као наменски приход Дирекције за путеве;
- 106) годишња накнада за друмска моторна возила, тракторе и прикључна возила, плаћа се приликом регистрације, припада буџетима општина;

Висина ове две накнаде уређена је Уредбом о висини годишње накнаде за друмска моторна возила, тракторе и прикључна возила („Сл. гласник РС”, бр. 4/93, 56/93, 84/93, 94/93, 112/93, 8/94, 21/94, 7/96, 9/96, 8/00 и 9/02). Орган надлежан за регистрацију утврђује и наплаћује ове две накнаде за сва возила изузев за тракторе, а Пореска управа, на захтев, спроводи принудну наплату ове накнаде; Пореска управа решењем утврђује накнаду за путеве за имаоце трактора који се користе искључиво у пољопривредне сврхе.

- 107) годишња накнада за возила на моторни погон која нису обухваћена у оквиру тачке 106), висину накнаде утврђује

надлежни орган општине, односно града, припада буџетима општина, односно градова;

108) накнада за ванредни превоз;

109) накнада за постављање натписа у земљишном појасу;

110) посебна накнада за употребу пута, његовог дела и путног објекта;

111) накнада за закуп одређених делова земљишног појаса и другог земљишта које припада јавном путу;

112) накнада за коришћење пољопривредног земљишта или другог земљишта које припада јавном путу;

113) накнада за прикључење прилазног пута на јавни пут;

114) накнада за постављање инсталације на путу;

115) накнада за изградњу и накнада за коришћење комерцијалних објеката на које је омогућен приступ са пута.

Висину ових накнада утврђује Републичка дирекција за путеве.

116) збирна накнада за инострана возила.

Законом није прописано ко утврђује висину ове накнаде, већ само да представља приход Дирекције за путеве.

117 – 119) Накнаде за коришћење земљишта

Законом о пољопривредном земљишту као приход буџета Републике дефинисана је

117) накнада за промену намене пољопривредног земљишта.

Законом о планирању и изградњи регулисане су следеће накнаде које представљају приход буџета локалне самоуправе:

118) накнада за уређивање грађевинског земљишта; висина и динамика плаћања накнаде дефинише се уговором који закључују општина и инвеститор, а Пореска управа, на захтев надлежног органа, спроводи принудну наплату.

119) накнада за коришћење грађевинског земљишта; ближе критеријуме, мерила, висину, начин и рокове плаћања ове накнаде прописује општина, односно град, односно град Београд, а принудна наплата ове накнаде врши се по прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација. Органи локалне самоуправе у неким случајевима прописују да Пореска управа, поред принудне наплате, спроводи и целокупан порески поступак, што значи и утврђивање и контролу плаћања.

120) Накнаде за коришћење природног лековитог фактора

Законом о бањама прописано је да висину накнаде утврђује Народна скупштина Републике Србије, што је једина накнада коју утврђује Народна скупштина, али од 1992. године још није утврђена њена висина и практично нема основа за њено плаћање, мада су неке општине, које имају бању, донеле одлуке о висини накнаде и она се плаћа.

121) Накнада за коришћење рудног блага

Законом о рударству уведена је накнада за коришћење минералних сировина, 80% прихода од ове накнаде припада буџету Републике, а 20% буџету општине. Законом је прописано је да се минералне сировине дају на коришћење актом Владе Републике Србије. Предузеће коме су дате на коришћење минералне сировине и Министарство закључују уговор којим се ближе одређују услови коришћења минералних сировина, рокови, начин и услови плаћања накнаде за коришћење минералних сировина, а у погледу наплате, застарелости, камата и контроле плаћања накнаде за коришћење минералних сировина, примењују се прописи о порезу на добит корпорација, а Пореска управа, на захтев, спроводи прилику наплату.

Висину накнаде утврђује Влада Републике Србије. Влада је донела Уредбу о висини накнаде за коришћење минералних сировина („Сл. гласник РС”, број 28/2002). Коришћење средства је наменско – користе се према програму за спречавање и отклањање штетних последица експлоатације минералних сировина.

Међутим, с обзиром да Законом о рударству није стављен ван снаге Закон о плаћању и усмеравању средстава накнаде за коришћење добара од општег интереса у производњи електричне енергије и производње нафте и гаса („Службени гласник РС”, број 16/90), обвезници су плаћали, а вероватно и сада плаћају, накнаду по том закону, а који је у супротности са Законом о рударству и Законом о јавним приходима и јавним расходима, јер је по том закону накнада 100% приход буџета општине.

Такође, према Уредби о висини накнаде за коришћење вода, накнаде за заштиту вода и накнаде за извађени материјал из водотока у 2003. години плаћа се накнада за извађени песак и шљунак (члан 9), а према Уредби о висини накнаде за коришћење минералних сировина плаћа се накнада за песак и шљунак као грађевински материјал (члан 2), односно прописује се обавеза плаћања накнада по различитим основама.

122 – 126) Накнаде за коришћење заштићеног природног добра

Одредбама овог Закона о заштити животне средине прописано је да за коришћење заштићеног природног добра, предузећа, друга правна лица и грађани (корисници) плаћају накнаду предузећу односно организацији која управља заштићеним природним добром.

Накнада за коришћење заштићеног природног добра плаћа се за:

- 122) искоришћавање природних богатстава;

- 123) коришћење заштићеног природног добра за делатност туризма, угоститељства, трговине, снимања филмова и сл.;

- 124) коришћење посебно уређених или погодних терена за поједине намене коришћења (за паркирање, рекреацију, спорт, ложишта, постављање реклама и сл.);
- 125) коришћење имена и знака заштићеног природног добра;
- 126) коришћење услуга предузећа, односно организације које управља заштићеним природним добром.

Висину и начин обрачуна накнаде одређује предузеће, односно организација која управља заштићеним природним добром. Такође, градови и општине могу за заштиту и унапређивање животне средине, уводити накнаде које ће се користити за заштиту и унапређење животне средине.

У свим случајевима Пореска управа, на захтев, спроводи принудну наплату.

127) Самодопринос

Самодопринос се уводи одлуком скупштине општине, а на основу спроведеног референдума и за одређене конкретне намене (изградња пута, водовода, школе и сл). Одлуком скупштине општине дефинише се основица и стопа оптерећења. Основица може бити нека од постојећих пореских основица, али и пензија, или допринос у природи. Стопе су различите од случаја до случаја. Поступак наплате спроводи Пореска управа. Када је као основица за плаћање самодоприноса дефинисана нека од пореских основица из пореских закона према којима се висина обавезе за плаћање утврђује решењем Пореске управе (порез на катастарски приход, имовину, нето приход од самосталне делатности) и обавеза плаћања самодоприноса утврђује се решењем. Уколико је као пореска основица дефинисана плата или приход на који се порез плаћа по одбитку, у том случају Пореска управа само кроз теренску контролу може утврдити и задужење и наложити плаћање.

АНАЛИЗА ЕФЕКТА ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА

Основни закључак који произлази из претходног прегледа јесте да је, изузев у случају пореза, и делимично такси, код којих су основице, стопе и обвезници дефинисани пореским законима, начин регулације фискалних инструмената из осталих категорија јавних прихода прилично нетранспарентан. Обвезници, основица, стопа, односно висина фискалног оптерећења прописују се непореским законом, уредбама Владе, одлуком управног одбора јавног предузећа или одлуком скупштине општине.

Потребно је имати у виду и да се са идентификованих 127 фискалних инструмената не исцрпљује листа појединачних фискалних форми које администрира Пореска управа. Поред доприноса за обавезно социјално осигурање, са 35 различитих основа осигурања, у оквиру накнада, комуналних такси и самодоприноса јављају

се бројне форме опорезивања које се међусобно разликују по обвезнику, основици и стопи иако у начелу представљају један фискални инструмент. Јасно је да је њихово администрирање и наплата због тога изузетно отежано, а просечно или ефективно фискално оптерећење обвезника свим јавним дажбинама готово је немогуће израчунати.

Приходни ефекат примене постојећих фискалних инструмената, начин његовог администрирања и број пореских обвезника сумирани су у табели 5. Будући да се порез на промет замењује порезом на додату вредност, овај фискални инструмент неће бити предмет посебног разматрања.

Индириктни порези, укључујући и царине и друге царинске дажбине представљају најиздашнији приход јавних финансија учествујући са 44,6% у укупним приходима. Појединачно посматрано, међутим, приходи од доприноса за обавезно социјално осигурање, су релативно највећи: 28,3%. То значи и да су приходи од доприноса већи од збира прихода свих директних пореза који чине 27,1% укупних јавних прихода.

Истовремено, приходи чак 24 од укупно 41 врсте јавних прихода учествују са мање од 1% у укупним пореским приходима. Међу њима се налазе и два по броју обвезника најмасовнија пореза: порез на приходе од пољопривредне делатности (1.345.850 обвезника) и порез на имовину (2.467.591 обвезник). Порез на приходе из пољопривредне делатности чини свега 0,02% укупних прихода и даје 54 динара по обвезнику годишње. Нето приход од овог пореза је извесно негативан, будући да су директни и индириктни трошкови администрирања овог пореза по обвезнику сасвим сигурно већи од 54 динара. Приходи од пореза на имовину у укупним приходима учествују са 0,9% и дају годишњи приход по обвезнику од 1523 динара. Уз претпоставку да је у случају сваког обвезника примењен максималан порески кредит (70% умањења пореске обавезе) и најнижа пореска стопа (0,4%), укупна вредност имовине обвезника у Србији износила би 16 милијарди динара, или 6471 динар по обвезнику. Основица за опорезивање је очигледно вишеструко потцењена.

Приходи од акциза на лож уље, остале деривате нафте (млазно гориво и авионски бензин, моторна уља и мазива, течни нафтни гас и петролеј за осветљење), етанол, кафу и освежавајућа безалкохолна пића заједно учествују са 0,9% у укупним приходима. Трошкови прикупљања ових прихода већи су у царинској него у пореској администрацији, будући да се, изузев освежавајућих безалкохолних пића и деривата нафте, остали производи не производе у земљи. Поред тога, акцизни производи дефинисани су тако да не одговарају царинским тарифним бројевима, што додатно отежава и повећава трошкове администрирања. Поред очигледне неефикасности ових фискалних инструмената, разлог за њихово укидање је и потреба усклађивања укупне пореске, па тако и акцизне политике у Србији са стандардима Европске уније, у којој су

Табела 5.
Обим и структура јавних прихода у 2002. години и број пореских обвезника

млн. дин.	Приход			Структуре		Утврђивање обвезе ¹⁾	Број обвезника	Приход по обвезнику	Индекси нивоа
	Укупно	100,0							
Укупно	407.461.432	100,0							
Инди­ректни порези	181.881.184	44,6	100,0					22.249,4	100,0
Порез на промет	111.095.646	27,3	61,1	100,0				508,4	100,0
Порез на промет производа	75.588.057	18,6	41,6	68,0		C	117.080	645,6	127,0
Порез на промет услуга	35.507.589	8,7	19,5	32,0		C	95.650	371,2	73,0
Акцизе	46.073.546	11,3	25,3	100,0				43.990,3	10
Деривати нафте	32.748.459	8,0	18,0	71,1		C/P			
– моторни бензин	18.346.101	4,5	10,1	39,8		C/P	107	171.458,9	389,8
– дизел гориво	12.463.316	3,1	6,9	27,1		C/P	88	141.628,6	322,0
– лож уље	630.498	0,2	0,3	1,4		C/P	83	7.596,4	17,3
– остали деривати нафте	1.308.544	0,3	0,7	2,8		C/P	107	12.229,4	27,8
Дуванске прерађевине	7.639.754	1,9	4,2	16,6		C/P	86	88.834,3	201,9
Алкохолна пића	4.144.719	1,0	2,3	9,0		C/P	309	13.413,3	30,5
Етанол	207.081	0,1	0,1	0,4		C/P	86	2.407,9	5,5
Кафа	557.001	0,1	0,3	1,2		C/P	0,0		
Со	23.292	0,0	0,0	0,1		C/P	80	291,2	0,7
Лукузни производи	50.370	0,0	0,0	0,1		C/P	590	85,4	0,2
Освежавајућа безалкохолна пића	702.870	0,2	0,4	1,5		C/P	359	1.957,9	4,5
Царине и друге увозне дажбине	24.711.992	6,1	13,6			P			

млн. дин.	Приход	Структура			Утврђивање обавезе ¹⁾	Број обвезника	Приход по обвезнику	Индекси нивоа
		27,1	100,0					
ДИРЕКТНИ ПОРЕЗИ	110.400.659							
Порез на добит	4.447.110	1,1	4,0		P	95.659	46,5	24,4
Порез на доходак грађана	53.187.011	13,1	48,2	100,0			110,9	100,0
На зараде	46.637.429	11,4	42,2	87,7	O	113.409	411,2	370,9
Од пољопривредне делатности	72.560	0,0	0,1	0,1	P	1.345.850	0,1	0,0
Самосталне делатности	2.150.639	0,5	1,9	4,0	P	171.025	12,6	11,3
Ауторска права	622.081	0,2	0,6	1,2	P	4.811	129,3	116,6
Дивиденде и камате	525.656	0,1	0,5	1,0	P			0,0
Закуп непокретности	259.285	0,1	0,2	0,5	O/P	12.148	21,3	19,3
Капитална добит	33.119	0,0	0,0	0,1	P	2.158	15,3	13,8
Закуп покретних ствари	23.775	0,0	0,0	0,0	O/P	2.976	8,0	7,2
Добитак од игара на срећу	37.487	0,0	0,0	0,1	O	91	411,9	371,6
Годишњи порез на доходак грађана	91.451	0,0	0,1	0,2	P	8.266	11,1	10,0
На друга примања	2.733.529	0,7	2,5	5,1	O/P	31.140	87,8	79,2
Порези на имовину:	12.519.335	3,1	11,3	100,0			9,2	100,0
Порез на имовину	3.757.052	0,9	3,4	30,0	P	2.467.591	1,5	16,5
Порез на наслеђе и поклон	219.572	0,1	0,2	1,8	P	36.120	6,1	66,0
Порез на пренос апсолутних права	4.996.736	1,2	4,5	39,9	P	249.262	20,0	217,5
Порез на држање и употребу добара	3.545.975	0,9	3,2	28,3	P	574.257	6,2	67,0

мил. дин.	Приход	Структуре			Утврђивање обавезе ¹⁾	Број обвезника	Приход по обвезнику	Индекси нивоа	
		2,8	10,4						
Порез на фонд зарада	11.488.593				О	112.441	102,2		53,7
Порез на финансијске трансакције	10.126.758	2,5	9,2	80,9	С	193.700	52,3		27,5
Таксе	9.990.119	2,5	9,0	100,0					
Административне таксе	4.939.120	1,2	4,5	49,4					
Комуналне таксе	2.805.892	0,7	2,5	28,1	Р	152.344	18,4		9,7
Судске таксе	2.243.616	0,6	2,0	22,5					
Друге таксе	1.491	0,0	0,0	0,0					
Накнаде за коришћење добара	8.014.836	2,0	7,3		Р				
Самодопринос и сред. солидарности	626.897	0,2	0,6		Р/О				
Доприноси за социјално осигурање	115.179.589	28,3	100,0			116.091	992,1		521,6
за пензијско и инвалидско	69.809.481	17,1	60,6		О	117.198	595,7		313,1
за здравствено	41.535.205	10,2	36,1		О	116.520	356,5		187,4
за случај незапослености	3.834.903	0,9	3,3		О	114.555	33,5		17,6

Извор: Министарство финансија и економије и Пореска управа

1) Р – решење; О – по одбитку; С – самопријављивање

као акцизни производи означени само нафтни деривати, дуванске прерађевине и алкохол.

Порез на добити предузећа даје приходе који са 1,1% учествују у укупним јавним приходима. То, без обзира на релативно ниску пореску стопу и великодушна пореска ослобађања повезана са инвестицијама, пре свега говори о неефикасности привреде, али и начину састављања завршних рачуна. Начин утврђивања обавезе решењем, а на основу веома непоузданих података из пореског биланса које пореска администрација није готово никад систематски контролисала нити је имала одговарајуће стручне капацитете за њихову контролу, додатно је умањио фискални значај овог веома важног фискалног инструмента. Чињеница да је после смањења пореске стопе у 2002. години, у 2003. години приход од овог пореза порастао за 78%, те да се и број обвезника који су платили порез увећао за преко хиљаду, указује на значајну осетљивост пореске основице на висину пореске стопе. У домену овог фискалног инструмента требало би само прецизирати поједине пореске олакшице, и то ради избегавања дискреције пореске администрације при њиховом одобравању, и прећи на утврђивање обавезе самопријављивањем. У дужем року требало би преиспитати систем олакшица и ослобођења и тежити порезу на добит који би био претежно неутралан по свом карактеру. У сваком случају, посебну пажњу треба посветити стручном усавршавању пореске администрације у канцеларијској и теренској контроли овог пореза.

Кад је реч о **порезу на доходак грађана**, изузев пореза на зараде, сви остали фискални инструменти појединачно учествују са мање од 1% у укупним фискалним приходима.

Приходи од самосталних делатности и пољопривредне делатности суштински се налазе у систему опорезивања дохотка грађана искључиво због правног статуса обвезника који су физичка лица.

У случају **пореза од самосталне делатности**, основица за опорезивање има економску суштину добити из пословања, те и опорезивање овог прихода треба искључити из система опорезивања дохотка грађана. То што је реч о малим привредним субјектима не значи да их треба у пореском систему изједначити с појединцима. Овакав порески статус самосталне делатности у основи је наслеђе социјалистичке прошлости у којој је овај облик економске активности био занемарљив и друштвено „непожељан”. Напуштањем „социјалистичких” правила, уз задржавање истог пореског третмана ових активности, јавила се и додатна аномалија. По обиму активности и потенцијалном фискалном капацитету тзв. самосталних делатности, не ретко је реч и о, за наше прилике, великом „бизнису”. Стога, између осталог, другачијем пореском третману ових активности мора претходити и другачија регулација њеног статуса (начина и услова оснивања).

Код **пореза на приход од пољопривредне делатности** порески приход је занемарљив пре свега због деценијског потцењивања катастарског прихода као основице за опорезивање. И та пракса

је наслеђе из прошлости у којој је вођена демагошка фискална политика према овој, због броја, политички значајној групацији обвезника. На тај начин, пољопривредна газдинства плаћају изузетно мали порез, што је неправедно у односу на друге пореске обвезнике и што успорава структурне промене у пољопривреди. У кратком року потребно је вишеструко ревалоризовати вредност катастарског прихода, који је, услед неревалоризације током последњих година и деценија, далеко заостао за инфлацијом и постао изузетно низак. У дужем року потребно је 1) ажурирати базу података о катастарском приходу (власници, парцеле), пошто је садашња веома застарела, и 2) решити проблем опорезивања земљишта/домаћинстава која се баве интензивном пољопривредном производњом, а која доноси знатно веће приходе од уобичајених и обухваћених катастарским приходом. Радикална реформа подразумева стварање опција за опорезивања дохотка од пољопривреде кроз синтетички порез на доходак грађана и кроз порез на добит предузећа, евентуално уз респектовање одређених специфичности пољопривреде и зависно од величине промета и пољопривредног имања.

Уситњеност фискалних инструмената којим се опорезује доходак резултат је и настојања законодавца да диференцира пореско оптерећење на поједине изворе дохотка. Анализирајући висину ефективних пореских стопа, међутим, није сасвим јасан циљ овог диференцирања.

Изразити проблеми налазе се у области опорезивања прихода од капитала (дивиденди, камата, капиталних добитака), где се сусрећу концепцијска питања, слабости постојећих решења и питања економске политике (подстицања штедње, дестимулације задуживања итд).

Код *пореза на приход од дивиденди* основни проблем је двоструко опорезивање, први пут порезом на добит предузећа, а други овим порезом, а без икакве додатне економске активности. Двоструко опорезивање доводи до негативних економских последица, као што су дестимулација инвестиција, оријентација на задуживање фирми (камате на дуг се одбијају од основице код пореза на добит), преусмеравање дивиденди у нераспоређену добит и када не постоји потреба за тиме, додатно опорезивање корпоративног сектора и слично. Наш порески систем је ипак делимично узео у обзир проблем двоструког опорезивања, па је пореском основицом прогласио само 50% прихода од дивиденди. Али, уколико се пође од претпоставке да се нижом ефективном стопом на дивиденде (20% законска, 10% ефективна) хтело избећи повећано пореско оптерећење због двоструког опорезивања (једном као добити предузећа, а други пут као дохотка грађана), у томе се није успело. Прерачун укупног пореског оптерећења, 14% пореза на добит и 10% ефективног пореза на дивиденду као приход, даје пореску стопу од 22,6%. Ова стопа је већа од ефективне пореске стопе на приходе од камата на зајмове, депозите и обвезнице која

износи 20%. Када се има у виду да је и само поседовање акција и удела опорезовано порезом на имовину, јасно је да порески систем потпуно обесхрабрује овај облик инвестирања. Будући да се привреда Србије налази у транзицији, пореска политика према дивидендама би требало да буде управо супротна. Додатно, висина пореске обавезе за овај, и са становишта економске политике и са становишта прихода, неефикасни фискални инструмент утврђује се на административно најскупљи начин – решењем – и то у условима у којима не постоје релевантне информације за тачно утврђивање обавезе. Посебно опорезивање овог прихода би стога требало укинути, а приходе по принципу самопријављивања треба укључити у основицу за опорезивање годишњег дохотка грађана.

Сличан проблем постоји и код *опорезивања кайиџалних добитка*: прво, и овде се јавља двоструко опорезивање када су у питању акције и удели,¹ што значи додатно и непотребно опорезивање капитала, односно приноса од капитала, са негативним ефектима на инвестиције и економски раст; друго, проблем је и несиметричан третман капиталних добитака и губитака, а наиме капитални добитак се опорезује, док се капитални губитак може само у посебним ситуацијама пребити са капиталним добицима, што је не само неправедно, већ и дестимулише преузимање ризика; треће, порез на капиталне добитке дестимулише промет капитала/имовине, пошто се наплаћује само приликом продаје имовине, што резултира 1) подстицањем одржања нерационалне алокације ресурса и 2) смањењем прихода од овог пореза; четврто, евентуално укидање пореза на дивиденде нужно повлачи за собом и укидање пореза на капиталне добитке (макар за капиталне добитке од акција и удела), јер су дивиденде и капитални добитци два стандардна и равноправна облика реализације добити предузећа од стране власника, па њихово пореско разликовање не би требало да дође у обзир. Будући да ни већина земаља у свету (од Немачке, Белгије и Холандије до Сингапура и Хонг Конга) не опорезује капиталне добитке појединачно, то би и у Србији требало укинути порез на капиталне добитке, макар оне од капитала уложеног у привреду.

Имајући у виду: прво, одбојност становништва ка штедњи у банкама и посредством легалног финансијског тржишта уопште (зајмови, обвезнице) која је природна последица не тако давног краха монетарног и финансијског система, друго, оскудност расположивог капитала за инвестиције, треће, чињеницу да се стандардно опорезује негативна реална каматна стопа (разлика између више инфлације и ниже номиналне каматне стопе), тј. да се порез плаћа на губитак имовине, и, четврто, трошкове администрирања приходно занемарљивог фискалног инструмента (висина обавезе се утврђује решењем), није јасно ни због чега *приход од камаџа* има посебан порески третман, и то са истом пореском

1 Једном се опорезује добит предузећа, а други пут капитални добитак од рата цена акција (удела), а који директно рефлектује ту исту добит.

стопом као и приход од добитака на срећу (20%). Стога би и опорезивање овог прихода требало укинути, а приходе по принципу самопријављивања укључити у основицу за опорезивање годишњег дохотка грађана.

Индустрија *иџара на срећу* је пример економске активности која заслужује посебан порески третман и организатора и добитника, али у оквиру целовите регулације ове активност. Стога би опорезивање добитака од игара на срећу по одбитку требало издвојити из система опорезивања дохотка грађана и посебно га третирати у оквиру закона који би целовито регулисао ову индустрију.

Са економског становишта није јасно зашто ефективна пореска стопа на приходе од закупнине износи 16%, док се капитални добици опорезују по ефективној стопи која се креће од 0% и 20% у зависности од реинвестиције. Са административног становишта посебан поступак утврђивања обавезе у случају ова два фискална инструмента може имати своје разлоге. Због нормираних трошкова у случају закупнина, а у случају капиталних добитака због аутоматског утврђивања основице при утврђивању основице за порез на промет непокретности у којем се, код грађана, овај облик прихода готово искључиво и јавља.

Опорезивање прихода од ауторских права и права индустријске својине, које у укупним приходима учествује са 0,2%, разликује чак 18 различитих пореских основица таксативно наведених у закону који се са становишта ефективне пореске стопе могу сврстати у шест категорија са различитим пореским третманом. У овом домену посебно је интересантно решење о паушалном опорезивању прихода од извођења естрадних програма забавне и народне музике, при чему сам министар финансија прописује коефицијенте за утврђивање висине паушала. Када се овоме додају још две ефективне пореске стопе које се јављају у оквиру опорезивања других прихода, које у укупним фискалним приходима учествује са 0,7%, јасно је да је у целини узев систем опорезивања дохотка грађана и приходно и административно неефикасан.

Посебну пажњу као фискални инструмент, међутим, заслужује ***годишњи порез на доходак грађана***. Његово сада безначајно учешће у укупним пореским приходима у износу од 0,02% пре свега је резултат малих административних могућности пореске управе за идентификовање пореске основице. Скромне административне могућности објективна су последица непостојања законом прописаних процедура извештавања пореске управе о потенцијалној пореској основици. Доношењем Закона о пореском поступку и пореској администрацији, међутим, свим исплатиоцима прихода уведена је обавеза годишњег обавештавања Пореске управе о свим исплатама у претходној години по свим појединцима без обзира на основ исплате. Уз истовремено прописивање обавезног годишњег самопријављивања оствареног дохотка, без обзира на основ стицања и на то да ли прелази цензус за опорезивање, за сваког грађанина који остварује доходак, створила би се

релевантна информациона основа у Пореској управи. Њено стварање би створило значајан подстицај грађанима за самопријављивање и плаћање овог пореза. При томе не би требало повећавати садашњу пореску стопу да се не би изазвао супротан ефекат.

Истовремено, све предложене промене у систему опорезивања дохотка грађана представљале би кораке у успостављању и вежбању процедура пријављивања и плаћања глобалног пореза на доходак грађана, што је систем који сада примењују све развијене земље и који ће следећих година бити уведен и у Србији.

Из **опорезивања имовине** требало би искључити опорезивање права својине на акције и уделе. Поред претходно наведених разлога из којих треба укинути опорезивање ових видова својине, може се навести још један. Из административних разлога, пре свега због непостојања одговарајућих регистара хартија од вредности, опорезовано је само поседовање акција издатих на име. То у основи значи дискриминаторан пореских третман различитих форми акција искључиво због слабости администрације, за шта нема никаквог ни фискалног ни ширег економског разлога.

Порез на ујошребу, држање и ношење одређених добара може се посматрати као покушај законодавца да, у недостатку информационе основе и начина за ефикасно прогресивно опорезивање дохотка грађана, посредством изабраних индикатора (проксија) посебно и додатно опорезује богатије појединце. Први проблем са овим порезом је тешкоћа да се са начелног становишта прихвати овакав метод процењивања основице за опорезивање. Други проблем је сам избор добара чија се употреба или држање опорезује. Тачно је да возила, мобилне телефоне, чамце и јахте, као и, делимично, оружје у начелу поседују и користе релативно богатији грађани у Србији. Међутим, њихов број, када се изузму возила и мобилни телефони, је занемарљив, а укупни приходи по свим основама учествују са 0,9%. Стога би свакако требало, ако не у целини укинути овај порез, барем елиминисати неке потпуно неефикасне фискалне инструменте које креира.

Порез на фонд зарада у основи се не може сматрати посебним фискалним инструментом у односу на порез на зараде, јер је предмет опорезивања иста основица – бруто зарада запосленог. Издвајање овог пореза учињено је ради стварања посебног изворног прихода локалним заједницама са приходно значајном основицом. Начин на који је ово учињено, међутим, са становишта пореског система има два велика недостатка. Прво, и у случају зарада није испоштован принцип једнаке пореске стопе на доходак појединаца и на добит, јер је пореска стопа на зараде у ствари 17,5%, а не 14% колико износи стопа опорезивања добити. Друго, администрирање је додатно искомпликовано, јер се на исту основицу обрачунавају и посебно исказују и уплаћују две врсте пореза и три врсте доприноса. И треће, овим порезом се додатно оптерећује зарада, што поскупљује радну снагу и подстиче њен прелаз у сиву економију.

Овај порез додатно повећава ионако високе пореске трошкове рада као производног инпута. Укупна пореска стопа (са стопама доприноса) по бруто принципу износи 51,1%, што прерачунато по нето принципу даје 77,2%. То, другим речима, значи да послодавац за сваких десет динара исплаћених запосленом, плаћа још 7,72 динара везаних трошкова. У условима у којима је рад релативно обилан производни ресурс, односно постоји вишак понуде, тржиште рада у почетним фазама регулације, значајан вишак формално запослених у предузећима која су у некој од фаза производне, организационе и финансијске трансформације, постоји велика склоност и послодаваца и запослених да избегну формално запошљавање. Поред свих лоших последица нелегалног запошљавања, то директно утиче и на смањење основице за доприносе за обавезно социјално осигурање, чиме се ствара додатни притисак на буџетске расходе.

Наставак досадашње склоности доносиоца одлука да реагују повећањем стопе доприноса, само ће значити успостављање спирале – веће оптерећење – веће бекство у сиву зону – мања основица – веће стопе и поново у круг. Овај се проблем не може решити само повећавањем напора администрације да наплати или санкционише нелегално запошљавање, већ паралелним снижавањем укупног пореског оптерећења на радни инпут. То би истовремено смањило економске добитке од избегавања плаћања пореза и доприноса и повећало трошкове избегавања. Укидањем пореза на зараде поједноставио би се и систем плаћања, а тиме и његове контроле што би додатно смањило трошкове и обвезницима и пореској администрацији.

Паралелно са укидањем овог пореза, законом би се требао утврдити фиксни проценат у којем локална самоуправа учествује у већ постојећем порезу на зараде, чиме би се овај део пореза на зараде утврдио као њихов изворни приход. На тај начин би се, поред прилагођавања начина финансирања локалних самоуправа доношењу пореза на додату вредност, и формално обезбедило да један од значајнијих пореских прихода изворно припада локалним самоуправама. Ова промена важна је из политичких разлога, јер је претпоставка за обезбеђење политичке подршке променама које са становишта локалних финансија доноси увођење пореза на додату вредност.

Порез на финансијске трансакције представља потпуно неуобичајен фискални инструмент. Он је наслеђе из времена у којем је укупан платни промет ишао преко Завода за обрачун и плаћања, те је тако представљао приходно ефикасан фискални инструмент, јер је основица била лако мерљива, а наплата аутоматска. Његово економско дејство је, међутим, вишеструко лоше. Прво, повећава се цена употребе и онако оскудног и скупог инпута – капитала. Друго, дестимулише се обављање финансијских трансакција у легалним токовима у ситуацији у којој је пословање готовим новцем и изван легалног система плаћања већ велики проблем. Треће, успорава се обрт новца, а трошкови се великом брзином

преваљују на целу легалну економију. Од пореза на финансијске трансакције, чије су стопе променом закона крајем 2002. године значајно смањене и дефинисана бројна изузимања у 2003. години, може се очекивати мање од једне трећине прихода из 2002. године (око 3,1 милијарда динара). Тиме је овај инструмент постао и приходно фискално неефикасан и компликован за администрирање (због бројних изузетака) које банке, с правом, неће да преузму на себе. Стога га, без сумње, треба укинути.

Административне и судске таксе представљају цену коју обвезник плаћа за неку јавну услугу државе. Ову би област требало регулисати у домену локалних административних такси (покрајинске и општинске) тако што би се прописао обвезник, списи и радње за које се може прописати такса, висина и распон тарифе и слично. Сада у овој области влада прилично шаренило, а висина такси за исту услугу без видљивог економског разлога варира од општине до општине (добар пример су београдске општине).

Накнаде су, као скуп фискалних инструмена, најмање транспарентне и најтеже за администрирање. Основни разлог за то је што се кроз систем накнада, обично дефинисаних непореским законима, истовремено настоји наплатити употреба неког конкретног јавног добра и обезбедити наменски приход за одржавање или производњу тог или неког другог повезаног јавног добра. Цео систем у основи представља наслеђе из социјалистичког времена у којем су се о овим приходима старале тзв. самоуправне интересне заједнице. Промена овог система у основи подразумева целовиту реформу укупне регулације у овој области која је веома разноводна. Тако се, на пример, накнада за коришћење грађевинског земљишта у основи може директно интегрисати у опорезивање имовине, док се средства за финансирање насипа као општег јавног добра морају обезбедити из општих пореских прихода, а не из наменске накнаде за коришћење вода. То подразумева и регулацију начина коришћења природних ресурса (извори минералне воде, шуме, рудно благо или потенцијал водотока). Стога ово питање далеко превазилази чисту фискалну материју. Начин на који је сада регулисано, међутим, директно усложњава фискални систем и представља не мали трошак за обвезнике и за пореску администрацију, а истовремено не обезбеђује ни приближно довољна средства за финансирање предвиђених намена.

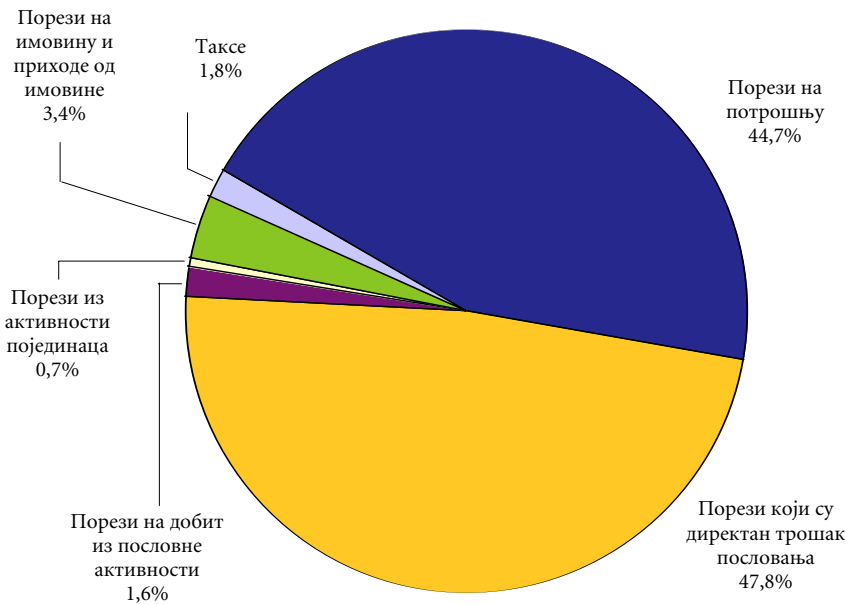
Када се порески приходи групишу у зависности од извора опорезивања, како је то учињено у табели 6, добија се јаснија слика његове непримерности циљевима развоја тржишне економије, с једне стране, и принципу сразмере између пореског оптерећења обвезника и његове економске снаге, с друге стране. У овако дефинисаној структури пореских прихода 49,5% за основицу има неки вид или резултат пословне активности привредних субјеката. У томе, свега 3,3% отпада на порез на нето резултат пословне активности (добит, нето приход од самосталне делатности), а 96,7% представља директан трошак пословања.

Табела 6.
Структура пореских прихода према изворима опорезивања

	Приход	Структуре	
Укупно	407.461.432	100,0	
Порези на потрошњу	181.881.184	44,6	100,0
Порез на промет	111.095.646	27,3	61,1
Акцизе	46.073.546	11,3	25,3
Царине	24.711.992	6,1	13,6
Порези из пословних активности	201.550.303	49,5	100,0
Порези на добит из пословне активности	6.670.309	1,6	3,3
Порез на добит	4.447.110	1,1	2,2
Самосталне делатности	2.150.639	0,5	1,1
Пољопривредна делатност	72.560	0,0	0,0
Порези који су директан трошак пословања	194.879.994	47,89	6,7
Порез на финансијске трансакције	10.126.758	2,5	5,0
Комуналне таксе и самодоприноси	3.432.789	0,8	1,7
Накнаде за коришћење добара	8.014.836	2,0	4,0
Трошкови рада	173.305.611	42,5	86,0
Порез на зараде	46.637.429	11,4	23,1
Порез на фонд зарада	11.488.593	2,8	5,7
Допринос за ПИО	69.809.481	17,1	34,6
Допринос за здравство	41.535.205	10,2	20,6
Допринос за случај незапослености	3.834.903	0,9	1,9
Порези из активности појединаца	2.862.467	0,7	100,0
Годишњи порез на доходак грађана	91.451	0,0	3,2
На друга примања	2.771.016	0,7	96,8
Порези на имовину и приходе од имовине	13.983.251	3,4	100,0
Порез на имовину	3.757.052	0,9	26,9
Порез на наслеђе и поклон	219.572	0,1	1,6
Порез на пренос апсолутних права	4.996.736	1,2	35,7
Порез на држање и употребу добара	3.545.975	0,9	25,4
Ауторска права	622.081	0,2	4,4
Дивиденде и камате	525.656	0,1	3,8
Закуп непокретности	259.285	0,1	1,9
Капитална добит	33.119	0,0	0,2
Закуп покретних ствари	23.775	0,0	0,2
Таксе	7.184.227	1,8	100,0
Административне таксе	4.940.611	1,2	68,8
Судске таксе	2.243.616	0,6	31,2

Релативне размере, представљене на графикону 1, саме за себе говоре и њихове економске импликације није потребно посебно образлагати. Јасно је да резултат примене постојећих фискалних инструмената значајно оптерећује производне инпуте и да укупно пореско оптерећење појединаца није сразмерно њиховој економској снази.

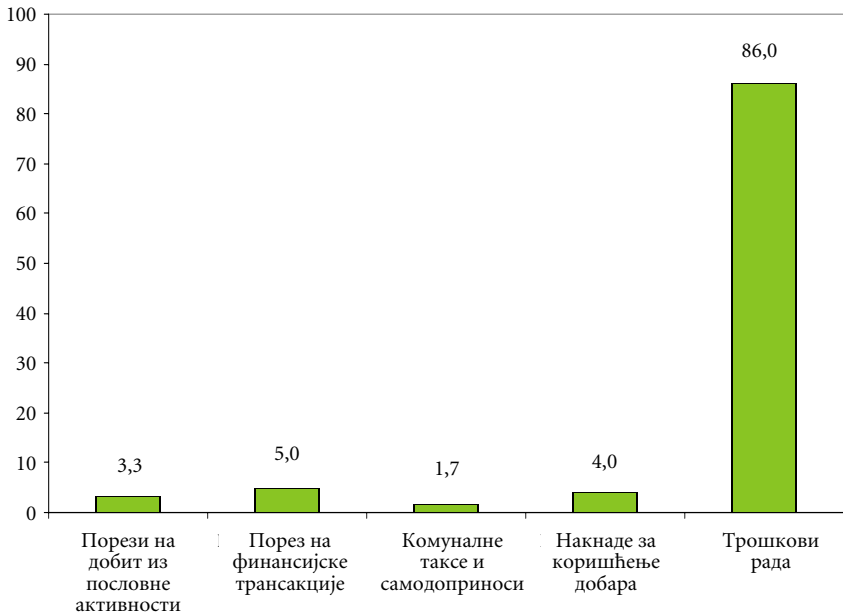
Графикон 1.
Структура пореских прихода по изворима



Као што је видљиво из графикона 2. у структури пореза који представљају директан трошак пословања доминирају трошкови рада са 86,0%, док су накнаде за коришћење добара значајније од пореза на нето резултат пословања.

Када се фискални систем посматра искључиво са административног становишта, одмах је уочљива његова трошковна неефикасност. Она је добрим делом резултат или неадекватних, или неконзистентних законских решења. У структури фискалних инструмената према начину на који се утврђује пореска обавеза доминирају они са релативно најскупљим административним поступком. Од тридесет пет основних пореских инструмената, у двадесет се обавеза утврђује решењем, у тринаест је реч о порезима по одбитку, а у свега три случаја (порез на промет, акцизе и порез на финансијске трансакције) прописано је самоопорезивање. Пореска администрација у Србији, међутим, не располаже квалитетним подацима за тачно утврђивање обавеза, како због генерално

Графикон 2.
Структура пореских прихода из пословних активности



запушеног система рачуноводственог извештавања, тако и због неразвијеног информационог система. Стога је тачност утврђене обавезе готово једнако непоуздана, и када се утврђује решењем, и када постоји обавеза самопријављивања.

Посебан проблем који отежава ефикасно администрирање и успостављање ажурног пореског књиговодства за све фискалне инструменте и све обвезнике, без обзира да ли су регистровани привредни субјекти или грађани, јесте начин на који је решена уплата јавних прихода при преласку платног промета са Завода за обрачун и плаћања на банке. Наиме, у намери да се на јавне приходе примени ГФС класификација, што у основи нема никакве везе са уплатним рачуном за јавне приходе, дефинисана је веома сложена процедура идентификације врсте јавног прихода и општине којој може припадати приход. Практично сваки фискални инструмент има свој уплатни рачун, а на обвезника је непотребно свађена обавеза администрирања аналитике података о јавним приходима, што би требало да је обавеза државе, а не обвезника.

Један од недостатака садашњег начина је и то да ни Пореска управа ни појединац, у случају када као обвезник плаћа неку пореску обавезу, а није посебно регистрован код Пореске управе, нема могућности за аутоматску проверу уплате. Тиме је, с једне стране, онемогућена аутоматска канцеларијска контрола редовности плаћања и, с друге стране, знатно отежана могућност провере од стране самог обвезника. Додатно, и када појединац има посебну регистрацију у Пореској управи, она је везана за посебан порески инструмент и општину. Другим речима, то је стари систем

евидентирања обвезника који није интегрисан нити централизован у Пореској управи, како је то учињено са регистрацијом привредних субјеката посредством пореског идентификационог броја (ПИБ), који је јединствен и једини за сваког обвезника. Правилником о регистрацији већ је регулисано да је ПИБ грађана њихов јединствени матични број, али то још нема значаја са становишта идентификације уплата јер у садашњем платном налогу нема могућности да се он унесе.

Стога је један од неопходних корака измена садашњег облика и садржаја платног налога, тако да он може да садржи све податке неопходне да се идентификује ко и шта плаћа и да истовремено буде једноставан за попуњавање и информатичку обраду, како обвезнику и банкама, тако и Пореској управи и Управи за јавна плаћања.

ПРЕПОРУКЕ ЗА ПРОМЕНЕ

У овом делу даје се сажет преглед промена које треба предузети, које су образложене у претходној анализи.

У групи фискалних инструмената које би требало преиспитити су:

- Акциза на деривате нафте и алкохолна пића – преиспитивање висине и усклађивање начина обрачуна акцизе на алкохолна пића са стандардима ЕУ (обрачун по степену чистог алкохола).
- Порез на приходе из пољопривреде – преиспитивање висине постојеће пореске основице, разматрање могућих основица за опорезивање и начина утврђивања обавезе; ово питање захтева и другачији третман самих обвезника и у формално правном и у економском смислу.
- Порез на доходак грађана – уједначавање основице и изједначавање ефективних пореских стопа без обзира на начин и изворе стицања дохотка, преиспитивање висине и потребе постојања нормираних трошкова у свим појединачним фискалним инструментима у којима се јављају, увођење обавезности самопријављивања годишњег дохотка без обзира на његову висину, те обрачунавања пореске обавезе на годишњи доходак.
- Порез на приходе од самосталне делатности – издвајање из система опорезивања дохотка грађана и конципирање пореских форми које су у складу са принципима опорезивања добити, што је економска суштина ове основице, као и саме активности.
- Порез на добит – преиспитивање и прецизирање услова коришћења појединих пореских олакшица и увођење принципа самопријављивања.

- Опорезивање прихода од игара на срећу – издвајање опорезивања овог прихода по одбитку из система опорезивања дохотка грађана и његов посебан третман у оквиру закона који би регулисао ову активност.
- Порез на имовину – усаглашавање са третманом промета имовине у оквиру пореза на додату вредност, ревизија основице за опорезивање некретнина.
- Локалне административне таксе – прописивање обвезника, списа и радњи за које се може прописати такса и распона тарифа.
- Накнаде – целовита реформа садашњег начина регулације у области плаћања употребе појединих јавних добара, раздвајање питања регулације употребе конкретног јавног добра и начина дефинисања цене употребе тог добра од питања начина финансирања општих јавних добара која треба, уместо из наменских, финансирати из општих пореских прихода, односно буџета Републике или локалних заједница (у зависности од поделе надлежности по новом Уставу).

Фискални инструменти који су предложени за укидање:

- посебна акциза на лож уље – изједначавање акцизног оптерећења овог нафтног деривата са дизел горивом;
- акцизе на моторна уља и мазива, течни нафтни гас и петролеј за осветљење, етанол, кафу и освежавајућа безалкохолна пића;
- опорезивања акција и удела као имовине;
- опорезивања по решењу прихода од акција, удела и камате као посебног облика опорезивања дохотка грађана и њихово укључивање у опорезивање кроз годишњи порез на доходак грађана;
- порез на фонд зарада;
- порез на финансијске трансакције;
- порез на употребу, држање и ношење одређених добара.

Приходи остварени применом фискалних инструмената за које се предлаже укидање представљају 7,0% укупних прихода у 2002. години или 28,5 милијарди динара. Њихов фискални значај у 2003. години је знатно мањи, пре свега због смањења стопе пореза на финансијске трансакције који је у 2002. години донео 10,1 милијарду динара, док се за 2003. годину процењује укупан приход од око 3,1 милијарде динара. Од пореза на фонд зарада је у 2002. години остварено 11,5 милијарди динара, а у 2003. години се очекује приход од око 13 милијарди. Како и буџет Републике као и буџети локалних самоуправа имају расходе по основу овог пореза на плате запослених у државној управи, нето ефекат од укидања овог пореза процењује се на око 10 милијарди динара. Истовремено се само од проширења основице за порез на додату вредност, укључивањем промета дела производа који су у режиму пореза на промет били безусловно ослобођени у основицу за опорезивање, очекује повећање прихода у оквирно истом износу. Укидање других фискалних инструмената приходно је мање значајно (6,1 милијарда

динара или 1,5%) и заједно са приходима од пореза на финансијске трансакције може бити надокнађено незнатним повећањем акциза на деривате нафте и алкохол. Додатно, треба имати у виду и позитивне приходне ефекте смањења сиве економије, које како увођење пореза на додату вредност, тако и друге предложене промене, свакако доносе, укључујући и повећање прихода од акцизе на лож уље (односно замена посебне акцизе на лож уље постојећом акцизом на дизел гориво).

Са административног становишта, ефикасност примене различитих начина утврђивања пореске обавезе могу се вредновати према два основна критеријума: прво, тачности с којом се утврђује висина пореске обавезе, и, друго, висине трошкова администрација који укључују трошкове поступка утврђивања обавезе, евидентирања обавезе у пореском књиговодству, као и контроле тачности висине обавезе и благовремености њеног плаћања. Јасно је да су без обзира на начин на који се утврђује пореска обавеза, решењем или самопријављивањем, ова два обележја позитивно корелисана, односно већи степен тачности изискује веће трошкове и обрнуто.

Код утврђивања обавезе решењем, повећање степена тачности подразумева повећане трошкове прикупљања података о пореској основици сваког обвезника и повећане трошкове контроле самих обвезника, док не мења трошкове израде решења и евидентирања обавезе у пореском књиговодству по обвезнику. Како самопријављивање, обавеза подразумева да сваки порески обвезник сам израчуна своју обавезу, не постоје трошкови утврђивања висине обавезе, већ само евидентирања и контроле. Стога, повећање степена тачности изазива само раст трошкова контроле обвезника, па је и самопријављивање као метод утврђивања обавезе значајно трошковно ефикаснији. Истовремено, пребацивањем одговорности за тачност пореске обавезе са пореске администрације на обвезника, примена метода самопријављивања даје и два позитивна индиректна ефеката. Прво, сужавају се прилике за корупцију пореских службеника. Друго, неистинито пријављивање обавезе непосредно је повезано са намером пореске утаје, што је знатно тежа и строжије санкционисана квалификација, од „обичног” неблаговременог или чак потпуног неплаћања решењем утврђене обавезе. Прва спада у кривично, а друга у управно право.

То, међутим, не значи да се метод самопријављивања може применити код свих пореских инструмената. Уколико је за пореске обвезнике сам поступак израчунавања основице и обавезе сувише сложен и уколико није могуће успоставити снажне и не само репресивне подстицаје за самопријављивање, утврђивање обавезе решењем има предност над методом самопријављивања.

Типичан пример у којем се исказују све предности метода самопријављивања је порез на добит. Уз адекватне мере канцеларијске и теренске контроле и у ситуацији у којој прибављање екстерних финансијских средстава за пословање и инвестирање

кључно зависи од успешности предузећа која се мери и величином оствареног профита, обвезник има јаке мотиве да тачно искаже основицу, а тиме и обавезу. У Србији, пример у којем се решење као метод утврђивања основице може показати бољим је порез на стварна права на непокретностима. За велики број обвезника овог пореза израчунавање основице је сувише сложен посао, а информације недоступне или нејасне. Истовремено, успостављање снажног мотива за улагање напора у тачно израчунавање и пријављивање обавезе свело би се на репресивне мере над неажурним обвезницима, што, имајући у виду њихов број, изискује несразмерне административне трошкове.

Додатно, за све пореске инструменте за које би се обавеза утврђивала по принципу самопријављивања потребно је увести обавезу пореске администрације да бесплатно обезбеди пореске пријаве које би биле лако доступне обвезницима. То, такође, подразумева креирање пореских пријава које би и по облику и по садржини биле разумљиве пореским обвезницима и истовремено употребљиве у пореском књиговодству и то не само са становишта евидентирања задужења, већ и са становишта стварања одговарајуће информационе основе за канцеларијску контролу.

За ефикасну контролу и наплату јавних прихода генерално је потребно успоставити јасан ток информација које једноставно могу бити информатички обрађене. То подразумева прилагођавање облика и садржаја постојећих пореских пријава потребама информатичке обраде у пореском књиговодству, како ради његове што веће ажурности тако и због ефикасније примене метода канцеларијске контроле. Такође, то подразумева и елиминацију или барем значајно смањење броја фискалних инструмената које је тешко или немогуће пратити на такав начин. Основни циљ ових промена је успостављање централизованог и ажурног пореског књиговодства које ће имати целовиту слику о сваком пореском обвезнику без обзира на врсту његових пореских обавеза.

У целини узев, предложене промене би требало да обезбеде постепено измену структуре пореске основице: постепено смањење релативног значаја опорезивања производних инпута и потрошње, а повећање релативног значаја пореза на нето резултат економских активности пословних субјеката и појединаца и пореза на имовину, као и успостављање јасније везе између пореског оптерећења и економске снаге обвезника.

У табели 7. дат је преглед закона са променама и роковима у којима би их требало извршити, као и сажето датим разлозима за промену. У овај преглед укључене су и промене које су неопходне са становишта усаглашавања постојећег пореског система са увођењем пореза на додату вредност. Такође укључени су и закони чије измене нису биле предмет посебног разматрања у овом одељку, али које су неопходне са становишта ефикаснијег функционисања целог фискалног система.

Табела 7.
Преглед закона и делова закона које треба мењати или донети

Закон	Промена	Рок	Циљ/разлог
ПОРЕСКИ ЗАКОНИ			
Закон о јавним приходима и расходима	Доношење	Прва фаза: IV квартал 2003. Друга фаза: IV квартал 2004.	Прва фаза: прилагођавање увођењу ПДВ: фиксни проценат учешћа у порезу на зараде као изворни приход за локалну самоуправу; утврђивање врста фискалних инструмената, надлежности за њихово увођење и припадност прихода. Друга фаза: усаглашавање са решењима из новог Устава Србије
Закон о буџетском систему	Измене и допуне	IV квартал 2003.	Прецизирање постојећих одредби, прилагођавање новом Закону о јавним приходима и расходима
Закон о порезу на додату вредност (ПДВ)	Доношење	IV квартал 2003.	Ефикасније опорезивање потрошње
Закон о порезу на доходак	Измене и допуне	IV квартал 2003.	Прва фаза: изједначавање ефективне пореске стопе при опорезивању дохотка из различитих извора, преиспитивање висине и потребе постојања нормираних трошкова, престанак опорезивања дохотка од дивиденди и штедње, поједностављење процедура, увођење обавезе пријављивања годишњег дохотка без обзира на величину, увођење принципа самоопорезивања Друга фаза: порез на приходе из пољопривреде – преиспитивање могућих основица за опорезивање и начина утврђивања обавезе; порез на приходе од самосталне делатности – издавајње из система опорезивања дохотка грађана и конципирање пореских форми које су у складу са принципима опорезивања добити; издавајње опорезивања добитака од игара на срећу по одбитку из система опорезивања дохотка грађана и његов посебан третман у оквиру закона који би регулисао ову активност.

Закон о доприносима	Доношење	IV квартал 2003.	Дефинисање обвезника, основице и стопе једним законом. Изједначавање основица, утврђивање висине стопе законом, поједностављивање система плаћања и контроле
Закон о порезу на добит	Измене и допуне	IV квартал 2003.	Услагашавање са МРС, прецизирање појединих одредаби, посебно код коришћења пореских олакшица, самопријављивање
Закон о порезима на имовину	Измене и допуне	Прва фаза: IV квартал 2003. Друга фаза: IV квартал 2004.	Прва фаза: услагашавање са ПДВ, прелазак на пропорционалну порески стопу Друга фаза: промена начина опорезивања некретнина, интеграција са накнадом за грађевинско земљиште, импликације новог Устава
Закон о порезу на финансијске трансакције	Престанак важења	IV квартал 2003.	Смањење трансакционих трошкова
Закон о једнократном порезу на екстра профит и имовину	Престанак важења	IV квартал 2003.	Престанак потребе једнократног и несистемског накнадног опорезивања. Имајући у виду, с једне стране, циљеве увођења овог пореза – једнократно опорезивање физичких и правних лица који су стекли добит привилегованим положајем у претходном режиму и, с друге стране, потребу успостављања трајних институција и пореских института и њихове доследне примене, овакав вид опорезивања би у наредном периоду требало да престане да постоји.
Закон о порезу на употребу, држање и ношење одређених добара	Престанак важења	IV квартал 2003.	Начелна неприхватљивост посредног опорезивања богатства; елиминација нефикасних фискалних инструмената.
Закон о порезу на фонд зарада	Престанак важења	IV квартал 2003.	Смањење трошкова рада; поједностављење начина плаћања и контроле.

Закон	Промена	Рок	Циљ/разлог
Закон о акцизама	Измене и допуне	IV квартал 2003.	Елиминација неефикасних фискалних инструмената; преиспитивање висине акциза на деривате нафте и алкохолна пића, усклађивање начина обрачуна акцизе на алкохолна пића са стандардима ЕУ (обрачун по степену чистог алкохола).
Закон о административним таксама	Доношење	II квартал 2004.	Дефинисање основа за наплату административних такси на свим нивоима власти и распона висине локалних административних такси (прописивање обвезника, списа и радњи за које се може прописати такса, да ли се по истом основу могу наплаћивати административне таксе за различите нивоа власти, распон тарифа и сл.).
Закон о комуналним таксама	Доношење	III квартал 2004.	Уређење процедура увођења, врста основица, као и распона висине комуналних такси; самодопринос – прописивање процедура доношења, врста основица за опорезивање и распона стопа.
НЕПОРЕСКИ ЗАКОНИ			
Закон о локалној самоуправи	Измене и допуне	Прва фаза IV квартал 2003.	Прва фаза: усклађивање с променама због увођења ПДВ.
		Друга фаза: IV квартал 2004.	Друга фаза: прилагођавање решењима из новог Устава.
Закон о платном промету	Измене и допуне	IV квартал 2003.	Обезбеђивање основа за дефинисање пореског налога као инструмента платног промета који би се могао користити и као општи инструмент у плаћању. Обезбеђивање основа за уношење свих Законом о пореском поступку и пореској администрацији прописаних информација у платни налог.
Закон о рачуноводству	Измене и допуне	IV квартал 2003.	Обезбеђивање основа за подношење рачуноводствених извештаја за 2003. годину која за предузећа представља прелазну годину до

				ступања на снагу МРС. Ово је директно повезано и са подношењем пореског биланса за опорезивање добити.
Закон о играма на срећу	Доношење	II квартал 2004.		Посебан порески третман организатора и добтника у оквиру целовите регулације ове активности.
Закон о пензионом осигурању	Измене и допуне	IV квартал 2003.		Изузимање обавезника, основице и стопа из закона који дефинише права обавезног осигураника.
Закон о здравственом осигурању	Измене и допуне	IV квартал 2003.		Изузимање обавезника, основице и стопа из закона који дефинише права обавезног осигураника
Закон о запошљавању и осигурању за случај незапослености	Измене и допуне	IV квартал 2003.		Изузимање обавезника, основице и стопа из закона који дефинише права обавезног осигураника
Закон о водама	Измене и допуне	IV квартал 2004.		Раздвајање питања регулације употребе конкретне јавне добра и начина дефинисања цене употребе тог добра од питања начина финансирања општих јавних добара која треба, уместо из наменских, финансирати из општих пореских прихода, односно буџета Републике или локалних заједница (у зависности од поделе надлежности по новом Уставу)
Закон о шумама	Измене и допуне	IV квартал 2004.		Исто као и у претходном закону.
Закон о путевима	Измене и допуне	IV квартал 2004.		Исто као и у претходном закону.
Закон о пољопривредном земљишту	Измене и допуне	IV квартал 2004.		Исто као и у претходном закону.
Закон о планирању и изградњи	Измене и допуне	IV квартал 2004.		Исто као и у претходном закону.
Закон о бањама	Измене и допуне	IV квартал 2004.		Исто као и у претходном закону.
Закон о рударству	Измене и допуне	IV квартал 2004.		Исто као и у претходном закону.
Закон о заштити животне средине	Измене и допуне	IV квартал 2004.		Исто као и у претходном закону.

II Финансирање локалних заједница

УВОД

Финансирање локалних заједница у Србији пролазило је кроз различите промене током последњих деценија, а и сада се налази у транзицији од недовољно финансираног и, по надлежностима, подређеног сегмента државне организације, а што је било у складу са централистичком организацијом државе у претходном периоду, ка боље финансираном и самосталнијем и одговорнијем нивоу власти у будућности.

Основно питање јесте како на рационалан начин обезбедити довољне приходе општинама и градовима за надлежности (послове) који им по уставу припадају. Рационалност обезбеђења прихода проистиче из потребе да се установи аранжман који би био економски ефикасан (са алокационог и стабилизационог становишта), порески административно ефикасан и једноставан, транспарентан, подстицајан и праведан. Довољност прихода је потребно постићи стога, прво, да би се потребе грађана могле задовољити у складу са могућностима и локалне заједнице и земље у целини и, друго, да би се избегло претерано задуживање локалних заједница.²

Међу више начела која се стандардно примењују у финансирању локалних заједница налазе се и следећа:

- локалне заједнице не могу имати пуну сувереност у одлучивању о увођењу појединих дажбина и њиховим параметрима (стопама и слично) и
- практично сви најважнији и најиздашнији порески облици морају, из разлога економске ефикасности и једнакости грађана пред законом, бити администрирани са државног нивоа.³

Стога се држава, која је носилац фискалног суверенитета и која располаже најиздашним фискалним облицима, мора побринути око финансирања локалних заједница и, у крајњој линији, сносити одговорност за стање локалних финансија.

2 Задуживање локалних заједница тренутно није могуће у Србији, јер није донета подзаконска регулатива, иако га релевантно законодавство дозвољава. Ипак, реалистично је претпоставити да ће задуживање у будућности бити омогућено.

3 Више о овим начелима касније.

У блиској будућности ће свакако доћи да радикалних промена у финансирању локалних заједница у Србији. Постоје два основна разлога:

- нестанак пореза на промет, који сада представља најважнији инструмент финансирања локалних заједница, а због његове замене новоуведеним порезом на додату вредност; ова промена ступа на снагу 1. јануара 2004. године и доноси битну тешкоћу за систем финансирања локалних заједница – док је приходе од пореза на промет остварене на територији једне општине или града било могуће делити између републике и дате локалне заједнице, дотле таква могућност не постоји код пореза на додату вредност, а због његових техничких особина (не наплаћује се у малопродаји, већ приликом сваке купорподаје у ланцу производње и промета и није га могуће делити по деривативном принципу), и
- предстојеће уставне промене вероватно ће донети битне промене у систем територијалне организације Србије – стварање региона, промену функција општина и градова – што ће се неминовно одразити на финансирање локалних заједница, како по карактеру, тако и по нивоу потребних средстава.

Будући да је непознато каква ће решења нови устав Србије донети у погледу територијалне организације и надлежности локалних заједница,⁴ то у овој студији не могу и неће бити изнети конкретни предлози за целовиту реформу финансирања локалних заједница, већ ће само бити изнет концепт суштинских промена. Тај концепт ће бити операционализован тек по усвајању новог устава.

Основна тема овог дела студије стога јесте промена постојећег начина обезбеђења утврђених финансијских средстава локалних заједница у тренутку замене пореза на промет робе и услуга порезом на додату вредност. У складу с тим, овај део студије има три одељка: 1) постојећи систем финансирања локалних заједница, 2) предлог краткорочних промена и 3) концепт дугорочне реформе.

ПОСТОЈЕЋИ СИСТЕМ ФИНАНСИРАЊА ЛОКАЛНИХ ЗАЈЕДНИЦА

Вертикална и хоризонтална подела прихода

Укупни приходи државе и социјалног осигурања у првом полу-годишту 2003. године изнели су 238,3 милијарди динара, а њихова дистрибуција по облицима и вертикалним нивоима приказана је у табели 1.

4 За један поглед на финансирање регионалне организације видети *Регионализација Србије*, ЦЛДС, 2003

Табела 1.
Приходи и расподела прихода, јануар-јуни 2003.

Мил. дин.	Порези	Доприноси	Остало	Укупно
Република/федерација	121.104	50.142	24.152	195.398
Покрајина Војводина	1.441	9.203	19	10.663
Локалне заједнице	24.116	841	7.310	32.267
Градови	11.968	841	5.360	18.169
Општине	12.148	0	1.950	14.098
Укупно	146.661	60.186	31.481	238.328

Извор: Управа за јавна плаћања Министарства финансија и економије

Локалне заједнице оствариле су 32,3 милијарде динара, односно учествовале су у расподели укупних средстава са 13,5%. Републичко/федерални ниво⁵ далеко је највећи корисник, са 82,0%, док је покрајини Војводини припало 4,5%.

Табела 2.
Вертикална подела прихода, у %

	Порези	Доприноси	Остало	Укупно
Република/федерација	82,6	83,3	76,7	82,0
Покрајина Војводина	1,0	15,3	0,1	4,5
Локалне заједнице	16,4	1,4	23,2	13,5
Градови	8,2	1,4	17,0	7,6
Општине	8,3	0,0	6,2	5,9
Укупно	100	100	100	100

Локалне заједнице учествују са 16,4% у укупно наплаћеним порезима, што је нешто више него учешће у укупним средствима. Њихов удео у доприносима је минималан, пошто се функције социјалног осигурања углавном налазе на републичком нивоу, уз један мањи део препуштен покрајини Војводини према тзв. омнибус закону. У осталим државним приходима, а то су различите таксе, накнаде, приходи од имовине и слично, учешће локалних заједница је знатних 23,2%, од чега градовима припада чак 17%.

У финансирању локалних заједница порези учествују са 74,7%, доприноси са 2,6%, а остали приходи са 22,7%. Код градова је учешће пореза мање (65,9%), а осталих прихода веће (29,5%) него код општина – 86,2 и 13,8% респективно.

5 Република и Федерација спојени су у једну групу стога што су до априла 2003. били раздвојени, а од тада се институције заједнице СЦГ финансирају из републичког буџета.

Табела 3.
Извори финансирања, у %

	Порези	Доприноси	Остало	Укупно
Република/федерација	62,0	25,7	12,4	100
Покрајина Војводина	13,5	86,3	0,2	100
Локалне заједнице	74,7	2,6	22,7	100
Градови	65,9	4,6	29,5	100
Општине	86,2	0,0	13,8	100
Укупно	61,5	25,3	13,2	100

Приходи локалних заједница

Локалне заједнице остварују приходе из разних извора – како од сопствених дажбина и других прихода, тако и од дажбина које припадају Републици. Разликовање локалних и републичких извора прихода битно је за локалне заједнице због могућности да воде сопствену политику оних извора који им припадају и да на тај начин утичу на сопствену финансијску позицију. Поменуто разграничење није само по себи очигледно и може бити изведено на различите начине. Прописи који тренутно ово регулишу нису најсрећније конципирани, па ћемо поменути алтернативну формулацију, која је погоднија за аналитичке сврхе.

Приликом разматрања питања коме нивоу државне власти припада нека дажбина важно је имати у виду четири елемента: 1) ко одређује пореску стопу или висину дажбине, 2) ко одређује обвезника, основицу, олакшице и ослобођења, 3) ко администрира наплату дажбине и 4) коме припада приход од дажбине. Уколико би се локалном даждином сматрале само оне код којих сва четири поменута елемента искључиво „припадају” локалним заједницама, тада оне готово да не би имале сопствене изворе прихода, већ би велика већина била заједничка за Републику и локалне заједнице. Стога је погоднија концепција по којој једном нивоу државне организације припада она дажбина код које тај ниво одређује стопу, односно висину и коме припадају приходи (тачке 1 и 4). Преостала два елемента могу се сматрати мање важнима.

Са овог становишта посматрано, локалне заједнице у Србији финансирају се из две врсте извора прихода – сопствених и заједничких са Републиком.

Сопственим изворима прихода локалних заједница припадају порез на фонд зарада, локалне административне таксе, локалне комуналне таксе, боравишна такса, накнада за коришћење грађевинског земљишта, накнада за коришћење природног лековитог фактора, накнада за заштиту и унапређење животне средине,

самодопринос и остали приходи (од издавања и продаје имовине, наплаћених казни, донација итд).

Заједнички извори прихода Републике и локалних заједница су бројнији и финансијски издашнији: порези на промет, порез на доходак грађана (на зараде, самосталну делатност, ауторска права, приходе од имовине итд), порези на имовину (периодични, на наслеђе и поклон, на пренос апсолутних права, на акције и уделе), порези на употребу добара (на моторна возила итд), као и неки други порези, таксе, накнаде и приходи од приватизације. Код заједничких прихода Република задржава право уређења пореза или друге дажбине, али препушта један део или целокупан приход локалним заједницама остварен на њиховим територијама.

Кроз заједницу прихода Република врши вертикално и хоризонтално уједначавање међу локалним заједницама у Србији, где

- вертикално уједначавање означава трансфер ресурса са републичког на локални ниво стога што све локалне заједнице, чак и оне најбогатије, не могу да из сопствених извора прихода финансирају потребне расходе; ово уједначавање је последица чињенице да републици припадају сви издашни порези, док су изворни приходи локалних заједница скромни по обиму и не могу да покрију потребан ниво расхода,
- хоризонтално уједначавање представља трансфер ресурса са републичког нивоа оним локалним заједницама које, услед неразвијености и ниског фискалног капацитета, нису у стању да покрију потребне расходе ни после вертикалног уједначења; овај тип трансфера у суштини представља израз солидарности богатијих крајева са сиромашнијима, а циљ је достизање минималног стандарда задовољавања потреба грађана за јавним добрима.

Закони који суштински регулишу начин финансирања локалних заједница и расподелу јавних прихода на различите нивое државне организације су:

- *Закон о јавним приходима и јавним расходима*, који прописује који извори прихода припадају локалним заједницама и начелно утврђује у којим од републичких извора прихода локалне заједнице партиципирају;
- *Закон о локалној самоуправи* детаљније регулише, тј. прописује тачна учешћа локалних заједница у појединим републичким порезима;
- *Закон о обиму средстава и учешћу општина и градова у порезу на зараде и порезу на промет* представља годишњи закон који, кроз прописано учешће сваке локалне заједнице у приходима од пореза на зараде и додатног учешћа у порезу на промет конкретизује државну политику уједначавања положаја локалних заједница.

Порез на промет производа и услуга је порески извор чији се приход дели између буџета локалне заједнице и буџета Србије.

Локалној заједници припада део пореза на промет у проценту који је утврђен 1) *Законом о локалној самоуправи*, и то 8% за општине, 10% за градове и 15% за Београд од укупног прихода наплаћеној на њиховим територијама, умањено за 18%,⁶ и 2) *Законом о обиму средстава и учешћу ошћина и градова у порезу на зараде и порезу на промет*, којим се прописује додатни проценат прихода од пореза на промет остварен на њиховим територијама.⁷ Овај је проценат врло диференциран и, на пример, износи: Београд 4%, Нови Сад 4,9%, Ниш 10,6%, Крагујевац 26%, Трговиште 89,3%, Сјеница 72,8%, Медвеђа 60,5%, Лебане 44,6%, Крупањ 36,5%, Чока 24,0%, Жабаљ 9,9%, Аранђеловац 5,6%, Панчево 3,1% итд.

Порез на зараде представља такође заједнички приход Републике и локалне заједнице, при чему ове друге учествују, а према *Закону о обиму средстава и учешћу ошћина и градова у порезу на зараде и порезу на промет за 2003*, са 5% у укупном приходу наплаћеном на њиховој територији.

Приходи од других облика пореза на доходак грађана (на приходе од пољопривреде и шумарства, од самосталне делатности, од непокретности, од давања у закуп покретних ствари, добитке од игара на срећу, приходе од осигурања лица и на друге приходе) у целини се уступају локалној заједници на чијој територији се остваре.

Приходи од пореза на имовину (порез на имовину, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права) такође се у целини уступају локалном буџету.

Накнаде за коришћење добара од општег интереса (накнаде за коришћење минералних сировина, за извађени материјал из водотока, за коришћење шума, за промену намене пољопривредног земљишта) уступају се буџету јединице локалне заједнице у одређеном проценту. Само накнада за изградњу, одржавање и коришћење локалних путева у целини припада локалној заједници на чијој територији се оствари.

Локалној заједници припада 5% средстава остварених од приватизације на њеној територији, што је у последње време важан извор прихода појединих општина и градова..

Локалним заједницама у целини припада и приход од пореза на фонд зарада. Оне имају право на одређивање стопе овог пореза, уз лимит од 3,5%.

Најважнији приходи локалних заједница презентовани су у табели 4.

Око 40% укупних прихода локалних заједница потиче из њихових сопствених извора, док око 60% представљају приходи од заједничких пореза са Републиком.

6 Колико је до априла 2003. године припадало федерацији.

7 Осим прихода од пореза на промет код увоза.

Табела 4.
Јавни приходи локалних заједница, јануар-јуни 2003.

Назив јавног прихода	млн. дин.	%
Порез на зараде	1.226	3,9
Порез на приход од самосталне делатности	958	3,1
Порез на приход од имовине	222	0,7
Порез на фонд зарада	6.066	19,5
Порез на имовину (периодични)	1.664	5,3
Порез на капиталне трансакције	2.228	7,2
Порез на промет	8.234	26,4
Порез на моторна возила	856	2,7
Самодопринос	315	1,0
Остали порези	1.583	5,1
Комунална такса на фирму	488	1,6
Накнада за коришћење простора и грађевинског земљишта	1.761	5,7
Административне таксе	3.538	11,4
Остало	2.010	6,5
Укупно	31.148	100,0

Извор: Министарство финансија и економије

Најзначајнији извор прихода локалних заједница је порез на промет, са више од $\frac{1}{4}$ учешћа у укупним приходима. Следи приход од пореза на фонд зарада ($\frac{1}{5}$), а затим од локалних такса ($\frac{1}{10}$).

Обезбеђење средстава локалним заједницама

За анализу финансирања локалних заједница и улогу Републике у томе погодно је класификовати све приходе локалних заједница на следећи начин:

- изворни приходи,
- трајно уступљени приходи од стране Републике (порез на промет са учешћем од 5-8-15%, порези на доходак грађана осим пореза на зараде, порези на имовину итд), а према *Закону о локалној самоуправи* и
- приходи које Република уступа локалним заједницама на годину дана, тј. сваке године (диференциране стопе учешћа у порезу на промет и 5% пореза на зараде), а према *Закону о обиму средстава и учешћу општина и градова у порезу на зараде и порезу на промет*.

Изворни приходи локалних заједница и приходи које им је Република трајно уступила ипак нису довољни за редовно финанси-

рање локалних потреба. Стога је нужно допуњавање тих средстава, што се и чини из пореза на промет и пореза на зараде, а путем годишњег Закона о обиму средстава и учешћу општина и градова у порезу на зараде и порезу на промет.

Систем годишњих трансфера функционише на следећи начин:

- прво се у Општем билансу јавних прихода и јавних расхода Републике Србије, кога доноси Влада Србије, пројектују укупна средства за финансирање локалних заједница и одређује обим средстава која ће бити трансферисана општинама и градовима у следећој години (за 2003. то је 10,7 милијарди динара); не постоји прецизна методологија одређивања обима трансферних средстава, већ се то чини на основу кретања номиналног ГДП-а, текуће политике јавне потрошње и преговарачке вештине учесника (градови су успели да повећају обим својих расхода, док су општине углавном пасивне);
- затим се, уз помоћ критеријума наведених у Закону о локалној самоуправи (величина територије, број становника, број одељења и број основних и средњих школа, број деце обухваћен друштвеном бригом о деци и број објеката друштвене бриге и деци и степен развијености општине или града), сума из Општег биланса намењена трансферима расподељује на локалне заједнице појединачно,
- на крају се, према дистрибуцији из претходне тачке и пројектованом кретању прихода од пореза на промет и пореза на зараде, одређују проценти укупно наплаћених прихода од ових пореза који ће бити препуштени свакој локалној заједници и уносе у Закон о обиму средстава и учешћу општина и градова у порезу на зараде и порезу на промет,
- предвиђено је да се вишак прихода од ових пореза изнад планираних Законом дели између буџета Републике и локалне заједнице у односу 50:50, што би требало да заинтересује општине и градове за сопствени фискални капацитет и степен наплате.

Овај систем поседује и врлине и слабости.

Врлине су:

- локалне заједнице су сада овлашћене да самостално одлучују о обиму својих буџета, чиме је напуштена вишедеценијска пракса прописивања висине буџета општина и градова са републичког нивоа; слобода избора требало би да омогући испољавање преференција становника на локалном нивоу и повећа одговорност локалних власти за живот грађана и здравље локалних финансија; са друге стране, обим свих локалних буџета заједно није ни изблиза толики да би могао довести до дестабилизационих импулса или превелике јавне потрошње у Србији,
- Република Србија по овом систему није преузела обавезу да покрије сваку разлику између локално одређених буџетских расхода и збира изворних и трајно уступљених прихода у

појединачним буџетима, већ само покушава да покрије ову разлику онда када је у складу са Општим билансом; другим речима, локална заједница ће примити ову разлику уколико планира буџет реално и у складу са општим кретањем јавне потрошње у Србији, а неће је примити у целини уколико преамбициозно одреди сопствене буџетске расходе и оствари дефицит, као разлику између расхода и збира изворних и трајно уступљених прихода и средстава за уједначавање,

- локалне заједнице, због слободe избора и важећег система уједначавања, имају јасан подстицај да реално планирају буџетске расходе, са једне, и да увећавају фискални капацитет и наплату дажбина на својој територији, са друге стране,
- Република је задржала право уређења уступљених прихода, што је добро решење како због економске ефикасности, тако и због једнакости грађана пред пореским законима на целој територији Србије; тако су важни елементи опорезивања – основице, стопе и наплата уступљених пореза – једнаки на целој територији Србије, што повећава ефикасност пореског система,
- порез на промет је стабилан извор прихода, тј. мање зависи од економске коњуктеуре или карактера привреде него неки други порези, што локалним финансијама обезбеђује потребну стабилност,

Недостаци су:

- најважнија одлука – о укупном износу средстава која се расподељују општинама и градовима – не доноси се на основу објективних критеријума потреба финансирања локалних заједница, већ у суштини арбитрарно, током формулисања Општег биланса јавних прихода и расхода, а углавном на основу нивоа трансфера ранијих година и резултата политичког преговарања,
- систем расподеле дате суме на општине и градове ослоњен је на систем критеријума који су неконзистентни: једни би требало да одражавају текуће трошкове (просвета, дечја заштита, култура, физичка култура), док би други требало да изражавају објективне околности (ниво развијености, број становника, густина становништва); таква комбинација критеријума чини да се начин расподеле не заснива ни на једном чистом концепту – нити је трошкован, нити је ослоњен на мере потреба локалних заједница,
- „трошковни” критеријуми уопште не одражавају стварне трошкове функција локалних заједница на које се односе (на пример, за основно и средње школство овим путем се расподељује свим локалним заједницама у Србији само 2,1 милијарда динара), већ само служе за расподелу једне унапред одређене своте,
- пондери појединих критеријума су углавном арбитрарно установљени и тешко је видети њихов смисао: зашто, на при-

мер, критеријум (не)развијености има пондер само од 9,1%, школства 21,5%. дечје заштите 23,1%, а поверених послова 18,4% итд,

- као и код сваке заједнице пореза (tax sharing) неминован је проблем тешкоће дивергенције; наиме, током времена се јавља потреба да се на државном нивоу промени политика заједничког пореза из разлога који нису повезани са финансирањем локалних заједница – на пример, из разлога коњуктуре, побољшања пореске структуре у земљи, прилагођавања економским шокovima и слично – али такве промене утичу на приходе локалних заједница било у позитивном, било у негативном смеру; суштински посматрано, било би боље да такве промене државне политике не утичу на финансирање локалних заједница, али везаност двају нивоа државне организације кроз фиксирану заједницу пореза чини да и локални ниво дели судбину датог пореског прихода; могуће је, наравно, често прилагођавати проценте расподеле прихода како би се решио овај проблем, али се тиме уводи додатно политичко одлучивање у процес финансирања локалних заједница, што није добро,
- код пореза на промет се место становања грађана и куповина које су основ за наплату пореза (по деривативном принципу) често не поклапа, па поједине локалне заједнице (посебно већи градови) извозе порески терет другима кроз диференциране стопе пореза, што се коси са важним начелом локалних финансија о финансирању сопствених потреба из сопствених извора,

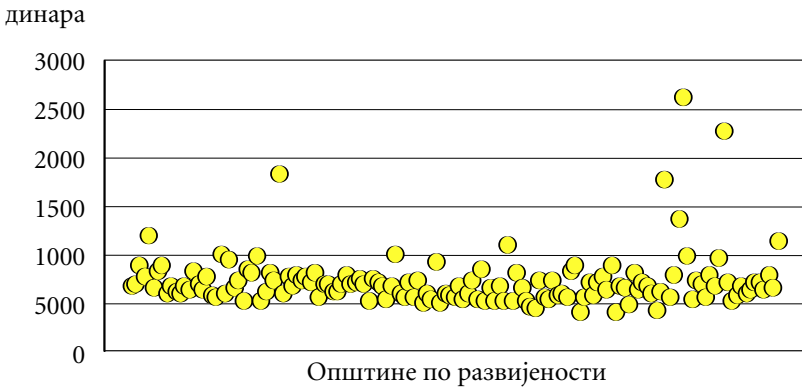
У наставку ћемо погледати ефекте система трансфера. Основни задаци овог система јесу (или би требало да буду) 1) допуна сопствених или изворних прихода, а због њихове недовољности, свим локалним заједницама и 2) додатна подршка оним локалним заједницама чији је фискални капацитет недовољан, тј. онема које нису у стању да, уз разумно оптерећење, финансирају ниво буџетских расхода који задовољава нужне стандарде.

Најважнији чинилац недовољног фискалног капацитета јесте економска неразвијеност локалне заједнице, па би систем трансфера и уједначавања требало да наглашено усмерава средства према неразвијеним општинама и градовима. Погледајмо како се то одвија у животу. На следећем графикону дат је износ трансфера⁸ по становнику локалних заједница:

Како се јасно види, обим трансфера по становнику нема никакве везе са нивоом развоја, јер се готово све општине (тачке на графикону) налазе између 500 и 1000 динара, а независно од нивоа развоја. Висином трансфера по становнику издвајају се градови – Београд, Нови Сад, Крагујевац и Ниш, и само код њих трансфери

8 Овде под трансферним средствима подразумевамо укупан приход локалних заједница од пореза на промет и пореза на зараде.

Слика 1.
Трансфери по становнику I–VI 2003.

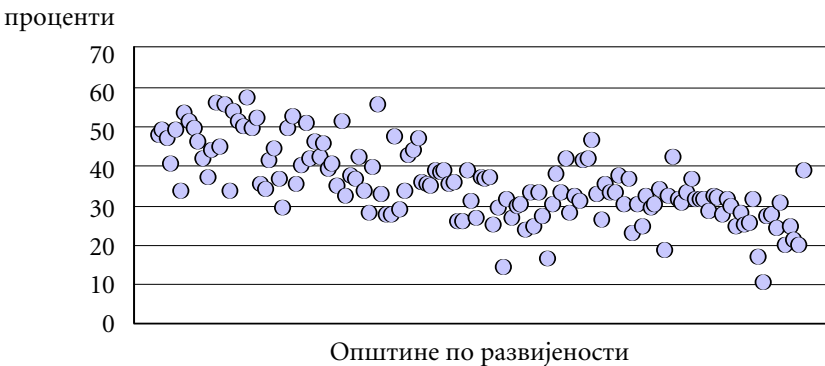


Напомена: свака тачка представља једну општину или град; идући с лева на десно, повећава се ниво развоја (друштвени производ по становнику 2001) општине или града.

прелазе 1500 динара по становнику. Другим речима, показује се да трансфери за уједначавање не доносе више сиромашнијим него богатијим локалним заједницама, већ свима дају подједнако, уз знатну предност највећих градова.

Уколико трансфери не доносе више сиромашнији локалним заједницама, можда им више значе? Одговор на то питање пружа следећи графикон.

Слика 2.
Учешће трансфера у укупним средствима I–VI 2003.



Напомена: иста као код претходног графикона.

Уочљиво је да учешће примљених трансферних средстава у укупним приходима опада са нивоом равоја локалне заједнице, што говори да се развијеније локалне заједнице мање ослањају на трансферна средства него мање развијене. То значи да мање развијенима трансферна средства више значе него развијенима. Ипак, то опадање је доста споро. Илустрација тога је и однос најразвијенијих и најмање развијених локалних заједница: док десет најразвијенијих имају у просеку чак 5,4 пута већи друштвени производ по становнику од десет најмање развијених, дотле ове друге имају само два пута већи удео трансферних средстава у укупним од оних првих. Другим речима, и по овом мерилу систем уједначавања не делује веома ефикасно на уједначавање положаја локалних заједница различите развијености.

Закључак

Из претходне анализе следи да постојећи систем финансирања локалних заједница, а посебно вертикалног и хоризонталног уравнотежења, треба променити најмање из два разлога: први је гашење пореза на промет, који представља најважнији елемент државне подршке локалним заједницама, док други чине слабости постојећег система вертикалног и хоризонталног уравнотежења. Поступак установљивања средстава за уједначавање буџетских расхода локалних заједница сада је заснован на комбинацији дискреционог одлучивања и разноврсних, али не најбоље конципираних критеријума, и свакако је нетранспарентан. Потребно је преиспитати и формулу и цео поступак поставити на објективније темеље.

ПРЕДЛОГ КРАТКОРОЧНИХ ПРОМЕНА

Избор пореза

Како је већ наведено, од 1. јануара 2004. године постојећи порези на промет биће замењени порезом на додату вредност, као основним инструментом опорезивања потрошње у Србији. Таква битна промена пореске структуре одмах, између осталог, доводи до питања чиме и како надокнадити губитак прихода од пореза на промет које ће имати локалне заједнице, код којих је овај порез сада најзначајнији извор прихода (26,5% од укупних прихода у периоду јануар-јуни 2003). Поред тога, предвиђа се и укидање пореза на фонд зарада,⁹ чији приход припада локалним заједницама у целини, па је тако потребно надокнадити локалним заједницама губитак прихода од оба пореза.

9 За разлоге видети први одељак.

Губитак прихода од пореза на промет код локалних заједница не може се надокнадити простом заменом пореза на промет порезом на додату вредност и задржавањем постојећег система поделе прихода између Републике и локалне заједнице, а због начина наплате пореза на додату вредност. Наиме, док је порез на промет производа једнофазни порез у малопродаји, па је могуће у пуној мери користити поделу прихода између двају нивоа државне власти који су наплаћени по деривативном принципу (тј. по месту наплате), дотле је порез на додату вредност вишестепени порез, тј. наплаћује се у свакој фази промета и враћа наплаћено, односно одузима плаћено у претходним фазама, а без обзира на локацију, тако да поједине уплате пореза не могу бити основа за поделу прихода између Републике и локалне заједнице.

Постоје различите могућности решавања поменутог проблема – на пример, издвајање потребног износа за сваку локалну заједницу из општих буџетских средстава Републике, или преношење нових извора финансирања локалних заједницама – али је боље у овом тренутку избећи радикалне промене система суфинансирања локалних заједница стога што се ради о систему чије је трајање вероватно врло ограничено, а до завршетка предстојећих уставних промена, тј. највише на једну, 2004. годину. Тек тада ће бити могуће формулисати стабилан механизам суфинансирања локалних заједница који ће имати шансе на дуже трајање, а према новој схеми вертикалних односа између Републике, региона и локалних заједница и расподели надлежности између њих.

Из наведених разлога, промена начина суфинансирања потреба локалних заједница не би требало да буде фундаментална, већ да се заснива на следећим елементима:

- не мења се припадност појединих прихода локалним заједницама и Републици, тј. тзв. неограничени (трајни) уступљени приходи остају локалним заједницама,
- задржава се начин установљавања обима средстава који се, у Општем билансу јавних прихода и расхода, одређује за трансферисање локалним заједницама из тзв. ограничених уступљених средстава,
- не мења се начин расподеле суме тзв. ограничених уступљених прихода на поједине локалне заједнице кроз критеријуме,
- предлаже се нови извор прихода који би требало да замене приходе из пореза на промет и пореза на фонд зарада, кроз које се сада уједначава финансијска позиција локалних заједница. Једини порез, мерено висином наплаћених прихода, којим се могу заменити порез на промет и порез на фонд зарада јесте порез на зараде. Остали приходи Републике који имају довољан обим нису погодни за ове намене:
- порез на додату вредност, због поменутог технологије наплате,
- акцизе, стога што се наплаћују у месту производње, па су веома неравномерно дистрибуиране по територији Србије; у више општина се акцизе уопште не наплаћују,

- царине, зато што се такође веома неравномерно наплаћују на територији Србије, између осталог.

Наизглед, постоји један проблем са порезом на зараде: он не одражава најбоље економску снагу (или фискални капацитет) једног подручја, јер не обухвата сиву економију, пољопривреду, дознаке гастарбајтера и слично, а ови елементи су регионално неједнако дистрибуирани. Међутим, тај проблем је привидан, јер су суштински основ система уједначавања у Србији трансфери од Републике ка локалним заједницама који су само технички спроведени кроз проценте налате од појединих пореза који се остављају локалним заједницама. Подсетимо се како сада функционише систем: одреди се сума новца коју Република трансферише, примене се критеријуми дистрибуције те суме на поједине локалне заједнице, а онда се учешћа у наплати пореза на промет диференцирају по локалним заједницама како би им се обезбедиле те планиране суме. Са становишта праведности, или подстицаја разумном газдовању, или алокативне ефикасности свеједно је да ли се трансфер локалној заједници врши кроз новчану дотацију или кроз учешће у наплати пореза на датој територији. Једина разлика је техничке природе: када би се користили новчани трансфери, тада би републички буџет био формално већи јер би био приказан у бруто износу (садржао би како цео приход од датих пореза, тако и трансферни расход), док је сада мањи пошто се средства за уједначавање усмеравају локалним заједницама још приликом наплате, па не улазе у републички буџет.

Начин спровођења

Уколико се усвоји предлог да се из средстава из пореза на зараде локалним заједницама надокнади губитак прихода од пореза на промет и пореза на фонд зарада, поставља се питање како спровести то начело. Две су могућности:

1. да се учешћа локалних заједница у наплати пореза на зараде на њиховој територији диференцирају онолико колико је потребно да се свакој локалној заједници обезбеди потребан приход; овај се ситем и сада примењује, само са приходима од пореза на промет,
2. да се одреди јединствена стопа учешћа локалних заједница у наплати пореза на зараде на њиховој територији, а да се разлика до потребних средстава за сваку локалну заједницу обезбеди кроз новчани трансфер из буџета Србије; могућа подваријанта је да се уместо једне установе две стопе – једна за градове, друга за општине и уз новчане трансфере – али је разлика формалне, а не и суштинске природе.

Да би се уочили ефекти ових опција, даћемо симулације на основу података у припадајућим приходима из 2003. године, обезбеђујући приходну неутралност.

Табела 5.
Потребна замена, мил. дин.

	Порез на промет	Порез на фонд зарада	Укупно
Општине	7.240	7.005	14.246
Градови	10.843	6.386	17.229
Укупно	18.083	13.392	31.475

Напомена: износи су дати на годишњем нивоу, поделом прихода за I-VI 2003 са 0,45.

Укупан износ прихода кога би локалне заједнице изгубиле у 2003. години гашењем пореза на промет и пореза на фонд зарада је 31,5 милијарди динара, од тога општине 14,3 милијарди (45,3%) и градови 17,2 милијарди (54,7%). Губитак од укидања пореза на промет би био 18,1 милијарди (57,5%), а од укидања пореза на фонд зарада 13,4 милијарди (42,5%).

Уколико се примени прва опција, тј. диференцирање стопа пореза на зараде, потребан проценат учешћа локалних заједница у приходима од наплаћеног пореза на зараде на њиховим територијама кретао би се између 40,2 и 133,6%¹⁰. Број општина са потребним процентом већим од 100% је једанаест, а ради се углавном о малим општинама са малим учешћем формалне економије. Значи, општинама би се, као и до сада са порезом на промет, могло прописати учешће у приходима од пореза на зараде, који би се кретао од 42,2 до 100%, с тим да се за једанаест општина обезбеде новчане дотације из републичког буџета у скромном укупном износу од 49,6 милиона динара. Остатак новца до 34,18 милијарди би се трансферисао кроз учешћа локалних заједница у приходима од пореза на зараде.

По другој опцији би се установио јединствен проценат учешћа локалних заједница у приходима од пореза на зараде на њиховим територијама, док би се позитивна разлика између потребног трансфера свакој локалној заједници и прихода обезбеђеног из јединственог процента учешћа покрила кроз новчане дотације из републичког буџета.

Јединствено учешће локалних заједница у приходима од пореза на зараде било би 40%, колико износи потребан проценат учешћа прихода од пореза на зараде да би се надокнадио губитак прихода од пореза на промет и пореза на фонд зарада код локалне заједнице код које је тај проценат најнижи. Сваки виши јединствен проценат учешћа донео би неким општинама или градовима више прихода него што је потребно за просту замену једних извора прихода другим. Преостала разлика између потребних средстава и прихода од пореза на зараде у свакој локалној заједници покрила би се новчаним трансферима из републичког буџета.

¹⁰ Укључујући и постојећих 5%.

Фискални ефекти друге опције приказани су у следећој табели.

Табела 6.
Ефекти замене (1), мил. дин.

	Приход од 40%	Новчана дотација
Општине	10.727	4.858
Градови	10.932	7.663
Укупно	21.659	12.521

Од укупно потребног трансфера од 34,2 милијарди, који укључује и постојећи трансфер из пореза на зараде (5%), кроз уступање пореза на зараде би се трансферисало 21,7 милијарди, а кроз новчане дотације 12,5 милијарди. Општинама и градовима би се подједнак износ трансферисао кроз уступање прихода од пореза на зараде, док би градови остварили знатно више кроз новчане дотације (61,2%) него општине (38,8%). Од укупног прихода од пореза на зараде локалним заједницама би, наравно, припало 40%.

Уколико се жели минимизација износа новчаних трансфера, тада се могу установити две стопе учешћа локалних заједница у приходима од пореза на зараде – једна за општине, а друга за градове. За општине би остала 40%, док би за градове могла бити 65%, пошто се потребан проценат учешћа за замену код градова креће од 67,1 до 73,2%.

Ефекти ове варијанте приказани су у следећој табели.

Табела 7.
Ефекти замене (2), мил. дин.

	Приход од пореза на зараде, општине 40%, градови 65%	Новчана дотација
Општине	10.727	4.858
Градови	17.764	831
Укупно	28.492	5.689

Од укупно потребног трансфера од 34,5 милијарди, кроз уступање пореза на зараде би се сада трансферисало 28,5 милијарди, а кроз новчане дотације 5,7 милијарди. Градовима би се трансферисао знатно већи износ него општинама по основу уступања прихода од пореза на зараде – 62,3 према 37,7% – док би се општинама трансферисао кроз новчане дотације знатно већи део него градовима – 85,4 према 14,6%. Од укупног прихода од пореза на зараде локалним заједницама би припало 52,6%.

Фискални ефекти предлога

Претпоставка о приходној неутралности промене система обезбеђује једнакост прихода сваке локалне заједнице и свих заједно по „старом” и „новом” систему трансфера. Међутим, укупна позиција локалних заједница ће се у извесној мери поправити стога што ће се, због укидања пореза на фонд зарада, смањити њихови буџетски расходи пошто више неће плаћати порез на фонд зарада својих службеника. Не располажемо подацима који би нам омогућили тачну калкулацију овог ефекта, али се може рећи да ови ефекти неће бити посебно значајни. Ипак, они се повећавају уколико се има у виду цео државни сектор у локалној заједници, пошто ће и на локална комунална предузећа укидање пореза на фонд зарада имати позитиван финансијски ефекат.

На нивоу републичког буџета јавља се губитак од укидања пореза на фонд зарада (13-14 милијарди у 2003), иако је овај порез био приход локалних заједница, стога што ће републички буџет тај губитак локалних заједница надокнадити из својих извора – уступајући локалним заједницама већи део прихода од пореза на зараде него до сада. Додуше, овај губитак републичког буџета неће бити 100%, већ мањи, пошто ће буџет приштедети јер више неће плаћати порез на фонд зарада запослених код буџетских корисника.¹¹

Глобалну приходну неутралност, после укидања пореза на промет и пореза на фонд зарада, обезбеђује приход од пореза на додату вредност који је једнак збиру прихода од пореза на промет и пореза на фонд зарада, умањено за добитак буџета од престанка плаћања пореза на фонд зарада својих службеника. Другим речима, приход од пореза на додату вредност требало би да буде за десетак милијарди већи него што је садашњи приход од пореза на промет да би се постигла фискална неутралност новог аранжмана за суфинансирање расхода локалних заједница.

КОНЦЕПТ ДУГОРОЧНЕ РЕФОРМЕ

Увод

Промена устава Србије, а рад на новом уставу је у току, вероватно ће донети новине у територијалној организацији Србије (увођење региона) и у надлежностима локалних заједница. Будући да нам правац тих промена данас није познат, није могуће сугерисати конкретне фискалне аранжмане који би требали или

11 У Министарству финансија се процењује да би уштеда републичког буџета била око 3 милијарде динара. По слободној процени би цео државни сектор у Србији могао приштедети по укидању пореза на фонд зарада 4-5 милијарди динара (укупан приход од овог пореза за 2003. годину се процењује на 13-14 милијарди динара).

могли да подрже нова решења. Стога ћемо се овде ограничити на концептуална питања која ће свакако бити релевантна када се следеће године буде одлучивало о законским и оперативним решењима.

Основна питања

Основна и вечна питања локалних финансија су следећа:

1. који фискални и други приходи припадају локалним заједницама, тј. ко одлучује о којим порезима и осталим дажбинама,
2. како се покрива разлика између потребеног нивоа прихода и сопствених прихода, која се најчешће јавља код локалних заједница – проблем вертикалне неравнотеже,
3. како се и у којој мери помажу сиромашније локалне заједнице – проблем хоризонталне неравнотеже,
4. како се финансирају капитални расходи (инвестиције) у локалним заједницама,
5. да ли се и како регулише задуживање локалних заједница.

Ад 1. У првом одељку ове студије разматрана је структура фискалног система Србије и дати су предлози за њено поједонаствљивање, те се стога тим питањем овде нећемо више бавити. Подсетимо се само да је предложено укидање пореза на фонд зарада, који је био најважнији сопствени приход локалних заједница, али је истовремено предложено препуштање права установљавања стопа пореза на имовину (некретнине) локалним заједницама, што би им, уз знатно повећање основица овог пореза, донело могућност вођења озбиљне фискалне политике и обезбеђење утицаја на сопствене приходе на маргини (тј. на евентуално повећање сопствених прихода када је то потребно и за колико је потребно).

Напоменимо још да одлука о подели пореза на различите нивое државне организације поставља пред законодавца конфликтне циљеве. Са једне стране, важни економски и административни разлози сугеришу да би централном нивоу требало да буду препуштени проциклични порези (који су инструмент макроекономске политике), порези са мобилном основицом (како би се избегли локални порески ратови и пресељења пореских основица), редистрибутивни порези (пошто је редистрибуција нужно централна функција) и порези у вези међународне трговине, тј. порез на профит корпорација, порез на доходак грађана, порез на додату вредност и царинске дажбине, што чини највећи део пореских прихода у једној земљи. Уз то, порез на додату вредност је готово нужно централни порез. Са друге стране, добро би било да се локалне функције финансирају из сопствених прихода, тј. из прихода о којима одлучује локална власт. Ово је добро из више разлога: 1) зато што повећава одговорност локалних власти пред бирачким телом, које би требало да чвршће контролише висину пореза и других дажбина, као и потрошњу убраног новца, што значи по-

лагање рачуна локалних власти онима који су их бирали и чији новац троше; 2) зато што ће тада локалне власти бити заинтересоване за што бољу наплату пореза и других дажбина, што је веома важно, јер, како светско искуство показује, субнационалне власти умеју да покажу знатну финансијску неодговорност онда када превасходно зависе од трансфера новца са централног државног нивоа; и 3) зато што се тако избегава опасност превеликог задужевања локалних заједница.

Ад 2 и Ад 3. Сваки ниво државне организације требало би да располаже довољним приходима за покривање предвиђених функција у нужном обиму, али то истовремено не значи да сваки ниво мора сопственим средствима (сопственим порезима и другим приходима) финансирати своје расходе, већ је могуће да неки нивои имају вишак прихода над расходима, а други мањак и да се ти дебаланси покривају трансферима или другим облицима преношења прихода са једног на други ниво, како показују богато светско и домаће искуство. И у Србији постоји дефицит изворних прихода локалних заједница у односу на потребан укупан обим прихода, који се покрива уступањем прихода или дела прихода од републичких пореза наплаћених на територији сваке локалне заједнице. Тај дефицит ће, без сумње, постојати и у будућности.

Разликовање вертикалног и хоризонталног дебаланса прихода и расхода локалних заједница корисно је за аналитичке сврхе, али се оба аспекта најчешће решавају једним системом трансфера са централног нивоа. Стога ћемо и ми надаље сугерисати јединствен систему трансфера у Србији.

Три основна питања дизајнирања једног система трансфера су: како се одређује укупна сума за расподелу, како се та сума расподељује на локалне заједнице и да ли се ради о безусловним трансферима или не.

Сума за расподелу се у основи може одредити на три начина: (i) као фиксан проценат неког прихода централне власти или, још боље,¹² укупних буџетских прихода, (ii) *ad hoc* одлучивањем и (iii) на основу формуле, где се укупан износ добија сабирањем по локалним заједницама.

Врлина система са фиксним учешћем локалних заједница у укупним републичким приходима је што је аутоматски, па води стабилности локалних финансија и избегавању неповољних ефеката политичких договора. А један недостатак му је што је нефлексибилан, па не омогућава раније поменути често пожељну дивергенцију прихода централних власти и локалних заједница и онда када је то оправдано. Други је што није ослоњен на објективне критеријуме, већ обично представља трајније „замрзнуту” верзију *ad hoc* метода.

12 Боље – зато што централне власти, како светско искуство показује, умеју да повећавају стопе пореза кога не деле са локалним заједницама, остављајући их тако са релативно мањим приходима.

Ad hoc систем се најбоље слаже са максималном политичком и буџетском контролом, јер се сума за расподелу третира као свака друга годишња буџетска ставка и подложна је одлуци законодавног тела о буџетским приоритетима. Овај се систем суштински користи у Србији, с тим да Влада одлучује о износу кроз Општи биланс јавних прихода и расхода. Са становишта централних власти, овај је систем веома флексибилан, што је предност. Недостатак му је, са једне стране, што је за локалне заједнице нестабилан и не обезбеђује извесност њиховог буџетског планирања, и, са друге, што је подложен политичким манипулацијама. А политичко преговарање свакако постоји и у Србији и доводило је последњих година до одступања крајњих резултата (после гласања одговарајућег закона) од иницијалних објективних нацрта предлога о трансферима.¹³

Концептуално најбољи и популаран метод је онај ослоњен на формулу. Он јесте, или би требало да буде, заснован на објективним елементима и стога супериоран дискреционим методима. Основна идеја је једноставна: за сваку локалну заједницу израчунају се (1) финансијске потребе и (2) финансијске могућности, па централни ниво покрије разлику.

Финансијске потребе првенствено зависе од броја становника у локалној заједници и, евентуално, од структуре становништва (на пример, број младих или старих, уколико се на локалном нивоу финансирају школство или здравство) и физичког карактера локалне заједнице (густина становништва, урбано-рурално итд). Стога се ови или слични критеријуми укључују у формулу као варијабле које одређују ниво потреба.

Фискални капацитет локалних заједница може се апроксимирати или нивоом дохотка (националног дохотка, друштвеног производа, са или без додатних усклађивања) по становнику, као мером целокупне пореске базе, или неким методолошки сложенијим поступком. Један од њих је тзв. репрезентативни порески систем (RTS), где се рачуна обим могућих прихода по појединим дажбама под контролом локалних власти и укупно за све њих, а уз претпостављени просечан порески напор, дефинисан кроз комбинацију пореских стопа, ослобођења од плаћања и квалитета рада локалног пореског органа. Другим речима, уколико се знају (i) износ стварно наплаћених прихода локалне заједнице и (ii) уложен порески напор, онда се може проценити и потенцијални фискални капацитет кроз количник i/ii . Нема сумње да је

13 Питање мотивације појединих играча је сложено. Централној власти систем политичког преговарања може бити атрактиван због евентуалног утицаја на локалне заједнице у своју корист, али и одбојан због могућег превеликог утицаја лобија локалних заједница у партијама и парламенту. Међу локалним заједницама атрактивност ад хоц метода је неједнака – веће и утицајније могу му бити склоне, за разлику од мањих, сиромашнијих и мање утицајних, које обично преферирају мање дискреционе системе.

калкулација фискалног капацитета локалних заједница по RTS методу врло сложен поступак, мада ни простија алтернатива – доходак по становнику – није лишена питања о квалитету пода-така на локалном нивоу.

Пошто бројни чиниоци утичу на ниво потреба и фискалне могућности локалних заједница, то формула којом се он израчунава може бити веома сложена и чак имати, бар једним делом, нелинеаран облик.¹⁴ Са друге стране, постоји потреба да се, транспарентности ради, посебно у политичком процесу, користи једноставна формула, што доноси конфликтност циљева и нужност налажења средњег решења.

Наведимо неколико примера формула. У Бразилу се 22,5% прихода од пореза на доходак и индустријске производе дистрибуира локалним владама на следећи начин: 10% деле међу собом главни градови федералних јединица, а критеријуми су број становника и, инверзно, доходак по становнику федералне јединице; преосталих 90% суме за расподелу дели се осталим локалним заједницама према истим критеријумима.

Држава Мичиген врши дистрибуцију донација локалним заједницама кроз три засебне формуле, с тим да се по свакој од њих дели 1/3 средстава. Прва је према типу насеља, где се комбинује број становника и пондер за тип насеља (три категорије, са поткатегијама по броју становника); пондери се крећу од 1 (за мало насеље на градском подручју) до 10,75 за велики град; идеја овог разликовања по типу насеља је претпостављена разлика у функцијама. Друга формула циља на уједначавање сиромашнијих и богатијих насеља, а на основу упоређења пореских база (taxable value); за свако насеље конструише се индекс дељењем износа укупних пореских база по становнику државе Мичиген и датог насеља, а затим се он множи са бројем становника и на основу тако пондерисаних вредности врши дистрибуција. Трећа формула обезбеђује гаранцију минималног нивоа прихода за локални порески напор приликом убирања прихода кога локална заједница дели са државом; новац се дели само исподпросечним локалним заједницама.

У Шпанији је у једном периоду коришћена формула дистрибуције на регионе у којој је доминирало становништво (пондер 64%), затим (не)развијеност (17%), површина региона (16,6%), фискални напор 2,7%, дисперзија становништва 2% и инсуларност 0,4%.

Иако је концепцијски најбоље решење, примена формуле се у пракси суочава са неколико проблема. Први је политички, како се показало у више земаља (на пример, у Италији), пошто се у корист *ad hoc* метода може створити коалиција централне власти, која може тежити награђивању пријатеља и куповању опонената

14 Експоненцијалне функције се широко користе у Швајцарској.

међу локалним заједницама, и једног дела локалних власти (на-грађиваних, купованих и осталих повлашћених). У Србији, вероватно због младости демократије, ови и слични механизми још увек нису довољно развијени, мада се већ помаљају. Други проблем може бити расположивост података; ипак, статистика у Србији је довољно развијена и може обезбедити поуздане податке из области демографије и географије, као и релативно поуздане податке о дохоцима становништва. Трећи проблем је прелазак са затеченог на ново стање, тј. са постојећег нивоа трансфера на неки други, где се неминовно међу локалним заједницама јављају и добитници и губитници. Како би се потенцијални шок по буџетирање умањено, могуће је нови систем постепено – у року од неколико година – уводити у живот; техника је једноставна: у формулу се укључи и полазни ниво трансфера (година Т-1), па се овој варијалби постепено смањује вредност (на пример, по 20% у року од пет година) до потпуне елиминације.

Посебно и важно питање тиче се подстицаја које систем трансфера даје локалним заједницама. Наиме, уколико систем трансфера гарантује покривање **сваке** разлике између потребних и расположивих средстава локалних заједница, онда је он свакако дестимулативан за локалне власти да уложи максималне напоре на искоришћавању сопствене пореске базе и рационасању расхода. Таква гаранција од стране централних власти, напротив, преноси одговорност за стање локалних финансија и, уопште, задовољавање потреба грађана на централни ниво, амнестирајући локалну власт сваке одговорности. А то је онда лош систем. Битно је, стога, изградити систем који ће бити подстицајан за напоре локалних власти, и то тако да одговорност за крајњи исход буде на њима. Централна власт, дакле, не сме гарантовати покривање **свакој** нивоа буџетске потрошње локалних заједница, већ треба само да, на основу објективних критеријума, обезбеди **стандардне** нивое њихових прихода, док би локалне власти морале и могле да, на основу повећања сопствених прихода, обезбеде жељени и од њих одређени ниво јавне потрошње.

Начин расподеле датог износа средстава за локалне заједнице може бити или *ad hoc* или према формули. Далеко је чешћи овај други и примењују га многе земље, укључујући и Србију.

Како се реализује трансфер? Подела прихода од појединих пореза, уз једнак проценат за све локалне заједнице, чест је систем у савременом свету и обично се примењује на порезе на промет и доходак. Погодан је за решење проблема вертикалне неравнотеже, али не и хоризонталне, јер ће локалне заједнице са различитим фискалним капацитетом проћи различито. За хоризонтално уравнотежење погодније су дотације у новцу, како се уобичајено ради.¹⁵

15 Србија је, колико знамо, једина земља која примењује диференциране пореске стопе код вертикалне поделе прихода од пореза.

Општина или наменска средстава? Уколико је сврха трансфера да обезбеди довољна средства за пружање услуга грађанима на локалном нивоу, онда су општа средства, без икаквих условљавања, прави пут. Наравно, овде постоји претпоставка да су трансфери усмерени према одговорним телима и да додатни, корективни утицај није потребан. Уколико, пак, централна власт сумња у одговорност понашања локалних власти или уколико локалне власти само извршавају програме од високог националног интереса (просвета или здравство, на пример), тада ће централне власти употребити наменска средства, тј. условљене трансфере. Условљавање треба да обезбеди да су средства из трансфера употребљена на планирану сврху, на пример за плате наставника или лекара. Додатно, може се увести критеријум перформанси, односно оцењивати у којој мери локална власт испуњава сврху трансфера, што значи прелазак са мерења улагања на мерење производа (на пример, број ученика који успешно заврше школску годину). У Србији су сва средства општег типа.

Ад 4. Локалне инвестиције се финансијски подржавају од стране централног нивоа у практично свим земљама. Разлога је више: обезбеђење минимума услуга, уједначавање међу локалним заједницама или респектовање екстерних ефеката инвестиција (оних који превализаде границе једне локалне заједнице).

Основна питања дизајнирања ових субвенција су следећа:

- *висина учешћа централних средстава*, која може бити једнака за све „локације” истог типа инвестиције, али и различита по типу инвестиције (водовод, дом здравља итд);
- *начин одлучивања* о додели субвенције – дискрециони или по систему везаног учешћа (*matching grant*), где централни ниво препушта одлуку локалној власти, а сам се обавезује да на суму обезбеђену од стране локалне заједнице дода унапред спецификован износ (на пример, динар на динар);
- *отворен или затворен систем*: код отвореног, централна влада спремна је да обезбеди кофинансирање свакој локалној заједници која задовољава услове из програма; код затвореног, ради се или о конкурс за специфичну инвестицију или о дискреционој одлуци централне владе.

У Србији је цео комплекс (су)финансирања локалних инвестиција неуређен.

Ад 5. Право задуживања локалних заједница врло је осетљива тема. Задуживање је, са једне стране, добар пут да се поједини расходи, а посебно инвестициони, финансирају кроз више година, па чак и да се премосте краткорочне неусклађености расхода и прихода. Са друге стране, постоји опасност да локалне власти претерају са задуживањем, било стога што свесно воде политику пребацивања сопствених трошкова на централни ниво верујући, обично са разлогом, да држава неће (моћи) да до-

пусти њихов банкрот,¹⁶ било због обичне неодговорности и лошег планирања.

Могућа су бројна решења: 1) да централни ниво одбије да спасава презадужене регионе и да их препусти стечају; ово би био најздравији пут, пошто би се региони тада уздржавали од превеликог задуживања, али је политички тешко остварљив; 2) да се постигне висока финансијска аутономија локалних власти, укључујући и стављање њихових прихода и имовине за гаранцију зајмова, што би повећало њихову одговорност за стање финансија; 3) да се законом лимитира највиши ниво задужења и 4) да централна власт даје сагласност на свако појединачно задуживање локалних власти.

Најефикаснији методи ограничавања задужења, како је искуство показало, су законско лимитирање нивоа задужења (на пример, процентом буџета који се може користити за сервисирање дугова) и потреба обезбеђења сагласности централне владе за свако знатније задужење у земљи и, посебно, иностранству.

У Србији је задуживање локалних заједница номинално могуће, пошто постоји законски оквир, али и практично немогуће стога што Влада није донела законом прописану подзаконску регулативу, вероватно због „забране” задуживања државе на комерцијалном тржишту у ове три године важења stand-by аранжмана са ММФ-ом.

Закључак

Постојећи систем подршке централне власти локалним заједницама садржи доста добрих особина и не би га требало у потпуности одбацити, већ на његовим основама вршити побољшања и допуне новим инструментима, испробаним у другим земљама.

Предстојеће уставне промене вероватно ће донети промене у територијалној организацији Србије, што, заједно са сада нерешеним или не најбоље решеним питањима, намеће преиспитивање комплетног финансирања локалних заједница. Основна питања су фундаментална:

1. надлежност локалних заједница,
2. изворни приходи локалних заједница,
3. решавање проблема вертикалне и хоризонталне неравнотеже,
4. (су)финансирање локалних инвестиција и
5. контрола задуживања локалних заједница.

Сва ова питања међусобно су повезана, а одговор на њих одређиће начин и квалитет функционисања локалних заједница у будућности.

16 Ово је, свакако, класичан морални хазард.

Основне линије промена, које су или сугерисане у овом тексту или би се из њега могле извући, су: ширење листе изворних прихода локалних заједница; унапређење формуле за расподелу трансфера локалним заједницама, укључујући и увођење мере фискалног капацитета и подстицаја локалним напорима; заснивање трансфера локалним заједницама на комбинацији поделе заједничког прихода и новчаних дотација из буџета Србије; формулисање правила за (су)финансирање локалних инвестиција; увођење модерног начина ограничавања задуживања локалних заједница.

III Акцизе

ПОСТОЈЕЋИ СИСТЕМ АКЦИЗА

Процене Министарства финансија и економије Републике Србије говоре да је сиво тржиште нафтних деривата редуковано с око 50% у 2000. години на мање од 5% у 2001. и каснијим годинама, док је сиво тржиште цигарета редуковано с око 90% у 2000. години на око 16% у 2001. и каснијим годинама (око 35% када се посматрају само увезене цигарете). Акцизе су, захваљујући овако добрим резултатима оствареним у борби против контрабанде нафтним дериватима и дуванским прерађевинама, постале значајан извор пореских прихода, о чему сведоче подаци из табеле 1.

Важећи систем акциза, уведен 1. 04. 2001. године базира се на специфичним стопама, уз изузетак код луксузних производа, где су стопе *ad valorem*. Специфичне стопе се индексирају тромесечно стопом раста цена на мало.

Учешће акциза у укупним пореским приходима у 2002. години износило је 16.73%, а у укупним приходима од пореза и социјалних доприноса 11.84%. У првих шест месеци 2003. године удео акциза у наплаћеним пореским приходима износио је 16.86%, а у наплаћеним приходима од пореза и социјалних доприноса 11.96%. Поређења ради, учешће акциза и наменских дажбина на акцизне производе у укупним приходима од пореза и социјалних доприноса у 1999. години било је само 5.43%.

Акцизе на три „класична” акцизна производа – нафтне деривате, дуванске прерађевине и алкохолна пића дају чак 95,5% (у 2002. години), односно 96,2% (у првих шест месеци 2003. године) прихода по основу акциза. Током јула 2003. године Народна скупштина је усвојила измене Закона о акцизама, којима су укинуте акцизе на со за исхрану и луксузне производе (као и на природна вина), чиме је круг акцизних производа сужен. Негативни фискални ефекат овог сужавања је, међутим, безначајан, а трошкови администрација и плаћања су смањени.

ЕФЕКТИ ПРЕДЛОЖЕНИХ ПРОМЕНА

Са становишта оцене будућих фискалних ефеката, анализи треба подврћи стратегију акцизног опорезивања дуванских

Табела 1.
Фискални значај појединих акциза, 000 дин.

	1. 01 – 31. 12. 2002.		1.01 – 30. 06. 2003.	
	Наплаћено	% од укупних акциза	Наплаћено	% од укупних акциза
Акциза на деривате нафте	32.748.460	70,3	16.988.424	68,5
Акциза на дуванске прерађевине	7.640.298	16,4	4.647.769	18,7
Акциза на алкохолна пића	4.124.936	8,9	2.226.471	9,0
Акциза на етил-алкохол (етанол)	206.861	0,4	66.922	0,3
Акциза на со за исхрану	23.291	0,11	6.195	0,1
Акциза на луксузне производе	48.897	0,1	18.321	0,1
Акциза на освежавајућа безалкохолна пића	702.870	1,2	359.462	1,5
Акциза при увозу кафе	555.841	1,2	299.010	1,2
Посебна такса за изравнање пореског оптерећења за робу у провозу	555.049	1,2	183.098	0,7
Укупно акцизе	46.606.503	100	24.805.672	100
Укупни приходи од пореза	278.544.026		147.118.659	
Укупни приходи од пореза и социјалних доприноса	393.723.616		207.361.458	

прерађевина, уграђену у малопре поменути Закон о изменама и допунама Закона о акцизама. Стратегијом је предвиђено да садашњи систем акциза на дуванске прерађевине, базиран искључиво на специфичним акцизама (којих има три /А, В и С/ и чији се износи тромесечно усклађују стопом раста цена на мало), остаје на снази до 31. 12. 2004. године, да би од 1. 01. 2005. године био замењен комбинованим системом (специфична + *ad valorem* акциза). Цигарете би од тог датума биле сврстане само у две групе – домаће и увозне; специфична акциза износила би 1 динар по паклици домаћих и 10 динара по паклици увозних цигарета, а *ad valorem* акциза би била 30%. Од 1. 01. 2007. године специфична акциза на домаће цигарете повећала би се на 2 динара, а *ad valorem* акциза на 40%. Коначно, од 1. 1. 2010. године укинуло би се разликовање између домаћих и увозних цигарета; специфична акциза била би 5 динара по паклици, а *ad valorem* акциза 50%.

Погледајмо какве би ефекте на фискалне приходе оставила прва измена, предвиђена за 1.01.2005. године – прелазак с „АВС класификације” на разликовање између домаћих и увозних цигарета и увођење комбинованог система специфична + *ad valorem* акциза.

Табела 2.

Калкулације промена у ценама цигарета и јавним приходима, изазваних акцизном реформом после 1. 1. 2005. године

	Зера (С)	Best Light (В)	Марлборо (А)	Марлборо (А)
	домаћи производ	домаћи производ	увоз	домаћи производ
1. Садашња малопродајна цена	24,00	35,00	80,00	–
2. Порез на промет (16,67% од 1)	4,00	5,83	13,33	
3. Специфична акциза	4,70	9,93	22,17	
4. Маржа трговца (10% од 1)	2,40	3,50	8,00	
5. Фабричка цена + царина (1-2-3-4)	12,90	15,74	36,50	
6. Царина (0,1342 * 5)	–	–	4,90	
7. Фабричка / увозна цена	12,90	15,74	31,60	
8. Малопродајна цена 2005.	32,08	38,63	107,31	75,24
9. Порез на промет (16,67% од 8)	5,35	6,44	17,89	12,54
10. Специфична акциза	1,00	1,00	10,00	1,00
11. Ad valorem акциза (0,3000 * 8)	9,62	11,59	32,19	22,57
12. Маржа трговца (10% од 8)	3,21	3,86	10,73	7,53
13. Фабричка цена + царина (8-9-10- 11-12)	12,90	15,74	36,50	31,60
14. Царина (0,1342 * 13)	–	–	4,90	–
15. Фабричка / увозна цена	12,90	15,74	31,60	31,60
Процентуално повећање малопродајне цене	33,67%	10,37%	34,14%	–5,95%
Апсолутни износ повећања јавних прихода по паклици	7,27 дин.	3,27 дин.	24,58 дин.	–4,29 дин.
Процентуално повећање јавних прихода по паклици	83,56%	20,75%	60,84%	–10,62%

Домаће тржиште цигарета процењује се данас на око 21,000 тона (1,050 милиона паклица), односно на 700 милиона евра годишње. Домаћа производња цигарета сада покрива око 60% тржишта по обиму, односно 38% по вредности. Посматрано по обиму, у садашњој „АВС класификацији” цигарете из групе С представљају 8,100 тона (405 милиона паклица), цигарете из групе В 4,700 тона (235 милиона паклица), а цигарете из групе А 8,400 тона (420 милиона паклица). Посматрано по вредности, удео цигарета из групе С износи око 10%, удео цигарета из групе В око 28%, а удео цигарета из групе А око 62%.

Пошто је Philip Morris купио ДИН, а БАТ ДИВ, а имајући у виду најављену намеру да се у тим фабрикама убудуће производе интернационални брендови ових компанија, могу се антиципирати промене у структури потрошње цигарета на српском тржишту. Данашњи удео брендова Philip Morrisa и БАТ-а на срп-

Табела 3.

Структура наплате акциза, пореза на промет и царина по групама цигарета по садашњим прописима

	Укупни јавни приходи по паклици	Број паклици, 000	Легалан промет, 000	Наплаћени јавни приходи, 000
Цигарете групе А	40,40 дин.	420.000	273.000.000	11.029.200
Цигарете групе В	15,76 дин.	235.000	235.000.000	3.703.600
Цигарете групе С	8,70 дин.	405.000	405.000.000	3.523.500
Укупно				18.256.300

ском тржишту износи 3,590 тона (17,1%), односно 205,2 милиона евра (29,4%). Ако, *ceteris paribus*, претпоставимо да ће се 90% тих цигарета производити у ДИН-у и у ДИВ-у, то би значило да ће потрошња домаћих цигарета по том основу порастати за 3,200 тона (160 милиона паклици), а увоз опасти на укупно 5,200 тона (260 милиона паклици). Укупна потрошња домаћих цигарета (садашње групе В и С и интернационални брендови произведени и потрошени локално) износила би, *ceteris paribus*, 16,000 тона (800 милиона паклици).

Укупно наплаћени јавни приходи би у оваквом сценарију порасли за 51%. Но, чак и када би увоз цигарета заиста радикално опао

Табела 4.
Структура наплате акциза, пореза на промет и царина по групама цигарета после 1.1.2005. године

	Укупни јавни приходи по паклици	Број паклици, 000	Легалан промет, 000	Наплаћени јавни приходи, 000
Домаће цигарете Од тога:		800.000		
– садашња група В	19,03 дин.	235.000	235.000	4.472.050
– садашња група С	15,97 дин.	405.000	405.000	6.467.850
– локално произведени интернационални брендови (садашња група А)	36,11 дин.	160.000	160.000	5.777.600
Увозне цигарете (садашња група А)	64,98 дин.	260.000	169.000	10.981.620
Укупно				27.699.120

(због домаће производње интернационалних брендова) – нпр. са 169 милиона паклици на 80 милиона паклици, уз претпоставку да се за 89 милиона паклици повећа потрошња локално произведених интернационалних брендова, наплаћени јавни приходи били

би виши него у данашњем режиму за око 38%. До пораста акцизних и других прихода по основу цигарета доћи ће и због даљег сужавања обима контрабанде, јер је оправдано очекивати да ће присуство два највећа светска произвођача цигарета у Србији у том погледу имати позитивних ефеката. Одређено повећање прихода може се очекивати и по основу преоријентације потрошача са лошијих цигарета (садашња група С) на квалитетније дуванске производе (садашња група В и локално произведени интернационални брендови).

РЕЗИМЕ ПРЕДЛОЖЕНИХ ПРОМЕНА

С обзиром на обим измена које се предлажу код других пореских облика и проистекле обавезе у законодавном процесу, у овој фази нема нарочитих потреба да се поново мења Закон о акцизама. По закључивању Споразума о стабилизацији и придруживању с Европском Унијом, отвориће се потреба даљег усаглашавања акцизних прописа с одговарајућим европским прописима – како у погледу висине акцизних оптерећења, тако и у погледу уређивања система акцизних складишта.

IV Порез на доходак грађана

ПОСТОЈЕЋИ СИСТЕМ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК

Систем пореза на доходак физичких лица у Србији у ствари је мешовит (дуалан): сви примаоци дохотка подлежу цедуларним порезима, а мали број пореских обвезника (8,266 за 2002. годину), чији је годишњи доходак (по одбитку плаћених цедуларних пореза) већи од прописаног лимита (688,010 динара за 2002. годину), плаћају и комплементарни годишњи порез на доходак. При томе, овај се порез обрачунава само на доходак *изнад* лимита, а током године плаћени цедуларни порези не могу се истицати као порески кредит на рачун обавезе по основу комплементарног пореза. Удео комплементарног годишњег пореза на доходак у укупним приходима од пореза на доходак грађана сасвим је маргиналан (0,17% у 2002. години; 0,50% у периоду 1. 1–30. 6. 2003. године).¹⁷

Цедуларни порези

Цедуларни порези су уведени на све врсте прихода, осим на оне који су по члану 9. Закона о порезу на доходак грађана изузети, али су им стопе диференциране. Ако се разматрају *законске* стопе, онда постоје две: 14% на тзв. зарађени доходак (зараде, приходи од самосталне делатности и катастарски приход од пољопривреде и шумарства) и 20% на приходе од капитала (дивиденде, камате, закупнину и капиталне добитке) и на неке друге приходе (приходи од ауторских права и права индустријске својине, приходи по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима, накнаде чланова управних одбора, приходи чланова омладинских и студентских задруга, приходи спортиста, добици од игара на срећу, приходи од осигурања лица и др.). Међутим, у Закону о порезу на доходак грађана прописани су различити нормирани трошкови за различите категорије прихода, и то:

- 0% за зараде;
- 50% за дивиденде;

17 Пошто годишњи порез на доходак грађана доспева за наплату у првом полугодишту, не треба очекивати већи пораст прихода по основу тог пореза до краја 2003. године. Отуда је реалистично да ће за целу 2003. годину учешће годишњег пореза на доходак грађана у укупним приходима од пореза на доходак грађана бити између 0,20% и 0,25%.

- 0% за камате;
- 20% за закупнину;
- 10%; 40%; 45%; 50%; 55%; 65% за приходе од ауторских права и права индустријске својине;
- 50% за приходе спортиста;
- 40% за приходе чланова омладинских и студентских задруга;
- 20% за накнаде по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима, за накнаде чланова управних одбора и др.;
- 0% за приходе од осигурања лица;
- првих 10,000 динара за добитке од игара на срећу;
- износ капиталног добитка, оствареног продајом непокретности, који је инвестиран у куповину стана којим порески обвезник решава стамбено питање.

Отуда су *ефективне* стопе цедуларних пореза још више диференциране него што би се на основу увида у законске пореске стопе могло закључити:

Табела 1.
Законске и ефективне стопе цедуларних пореза на доходак грађана

Врста прихода	Законска пореска стопа, %	Ефективна пореска стопа
Зараде	14	14
Приходи од самосталне делатности	14	–
Катастарски приход од пољопривреде и шумарства	14	–
Дивиденде	20	10
Камате	20	20
Закупнина	20	16
Приходи од ауторских права и права индустријске својине	20	7; 9; 10; 11; 12; 18 (најчешће: 10)
Приходи спортиста	20	10
Приходи чланова омладинских и студентских задруга	20	12
Накнаде по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима, накнаде чланова управних одбора и др.	20	16
Приходи од осигурања лица	20	20
Добици од игара на срећу	20	20 (на износ преко 10,000 динара)
Капитални добитци	20	између 0 и 20 (у зависности од реинвестиције)

Анализа показује да је у систему пореза на доходак грађана у Србији спроведена изразита квалитативна диференцијација у

опорезивању и да ефективне пореске стопе варирају између 7% и 20% (укупно их је девет), у зависности од врсте прихода (с тим што код капиталног добитка ефективна стопа може бити и испод 7% – чак 0%). Правило „*a buck is a buck is a buck*” у пракси, дакле, није поштовано, а висина ефективне стопе често је резултат дискреционих погодби између појединих интересних група и Владе (спортисти – да би се легализовала плаћања која су раније вршена у сивој зони; омладинске и студентске задруге – због јаког лобија у Народној скупштини и сл.).

У оваквом контексту, много се напора троши на квалификацију одређене врсте прихода, јер расподела пореског терета није везана за *ability-to-pay* принцип, тј. за *висину* обвезниковог дохотка, него за *класификацију* дохотка коју обвезник остварује. Тиме је нарушена хоризонтална правичност, јер лица с истим дохотком не плаћају исти порез.

Квалитативна диференцијација код цедуларног опорезивања појединих врста прихода има ефеката и на терену комплементарног пореза на доходак грађана, пошто у основицу тог пореза улази само *опорезиви* приход, који зависи од висине признатих нормираних трошкова. На збир опорезивих прихода из свих извора (осим капиталних добитака и добитака од игара на срећу), умањен за плаћене цедуларне порезе и доприносе за социјално осигурање на терет запосленог, који прелази прописани лимит (за 2002. годину – 688,010 динара), годишњи порез на доходак грађана плаћа се по пропорционалној стопи од 10%.

Имајући све ово у виду, предлагемо да се нормирани трошкови изједначе за приходе од закупнине, приходе од ауторских права и права индустријске својине, приходе чланова омладинских и студентских задруга, накнаде по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима, накнаде чланова управних одбора и друге сличне приходе, и то на нивоу од 20%. Ако су стварни трошкови већи од 20%, порески обвезник би, као и до сада, био дужан да их документује. Имајући у виду специфичност ситуације (раније готово апсолутна евазија, тек започет процес легализације плаћања, краткоћа активног периода остваривања прихода и др.), нормирани трошак за приходе спортиста могао би да остане 50%. О пореском третману дивиденди, камата и зарада биће више речи касније.¹⁸

Комплементарни годишњи порез на доходак

Могуће је аргументовати у прилог тези да је годишњи порез на доходак, упркос законској пропорционалној стопи, *индиректно* *прогресиван* порез, јер су првих 688.010 динара (+ 68.801 динар личног ослобођења + 22.934 динара за сваког издржаваног члана

18 Вид. параграфе 3.2. и 3.3. у овој глави.

породице) дохотка ослобођени.¹⁹ Међутим, чињеница је да је тек око 0,2% обвезника пореза на доходак грађана подвргнуто комплементарном годишњем порезу.²⁰ Отуда је неспорно да је за око 99,8% обвезника пореза на доходак грађана порез и законски и ефективно пропорционалан. На тај начин, због одсуства прогресивности, угрожен је принцип вертикалне правичности, по којем лице са вишим дохотком треба да сразмерно више буде опорезовано.

Што се тиче наводне предности мешовитог система пореза на доходак да је број пореских обвезника обавезних да подносе годишњу пореску пријаву много мањи, што подразумева једноставније и јефтиније администрирање порезом на доходак, она се мора релативизовати у светлу околности да Пореска управа свеједно мора да контролише и она физичка лица која нису пријавила порез; у супротном, она неће бити у стању да се супротстави најдрскијем облику евазије – потпуном непријављивању прихода. Отуда, сматрамо да су сазрели услови да се мешовити систем напусти и замени глобалним (синтетичким) системом пореза на доходак грађана.

ФИСКАЛНИ ЗНАЧАЈ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

Порез на доходак грађана је важан фискални облик у систему јавних прихода Србије. У 2002. години наплаћено је 53.187.015.000 динара по основу пореза на доходак, што је чинило 19,10% укупних пореских прихода, односно 13,51% укупних прихода од пореза и социјалних доприноса. У првих шест месеци 2003. године наплаћено је 28.247.487.000 динара по основу пореза на доходак, што је чинило 19,20% укупних пореских прихода, односно 13,62% укупних прихода од пореза и социјалних доприноса. У приходи-ма од пореза на доходак апсолутно доминира порез на зараде (87,69% у 2002. години; 87,85% у првих шест месеци 2003. године). Табела 2 показује релативан значај прихода од појединих облика пореза на доходак.

Поред пореза на зараде, какав-такав значај имају порез на друге приходе (накнаде по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима, накнаде чланова управних одбора, приходи чланова омладинских и студентских задруга) и порез на приходе од самосталних делатности, као и порез на приходе од ауторских права и права индустријске својине, који даје тек нешто више од 1% прихода од пореза на доходак.

Погледајмо и податке о броју пореских обвезника за поједине облике пореза на доходак грађана.

19 Закон предвиђа годишњу индексацију ових износа применом стопе раста зарада у Републици.

20 Око 0,4% ако се искључе обвезници пореза на катастарски приход од пољопривреде и шумарства.

Табела 2.
Фискални значај појединих пореза на доходак грађана

Облик пореза на доходак грађана	1. 01 – 31. 12. 2002.		1.01 – 30. 06. 2003.	
	Наплаћено	% од пореза на доходак	Наплаћено	% од пореза на доходак
Порез на зараде	46.637.431	87,7	24.815.025	87,9
Порез на приходе од самосталне делатности	2.150.639	4,0	962.902	3,4
Порез на катастарски приход од пољопривреде и шумарства	72.561	0,1	10.700	0,0
Порез на дивиденде	394.782	0,7	270.060	1,0
Порез на камате	130.874	0,3	139.307	0,5
Порез на закупнину од непокретности	259.286	0,5	161.803	0,6
Порез на закупнину од покретних ствари	23.774	0,0	10.142	0,0
Порез на приходе од ауторских права и права индустријске својине	622.081	1,2	379.652	1,3
Порез на добитке од игара на срећу	37.486	0,1	20.507	0,1
Порез на капиталне добитке	33.120	0,1	15.836	0,1
Порез на приходе од осигурања лица	230.039	0,0		
Порез на друге приходе	2.733.507	5,1	1.321.396	4,7
Годишњи порез на доходак грађана	91.451	0,2	140.117	0,5 ²¹
Укупни приходи од пореза на доходак грађана	53.187.015	100	28.247.487	100
Укупни приходи од пореза	278.544.026		147.118.659	
Укупни приходи од пореза и социјалних доприноса	393.723.616		207.361.458	

Из табеле се може закључити да су, с изузетком пореза на приходе од закупнине, остали порези по одбитку релативно издашни, ако се посматрају по једном исплатиоцу. Пореска управа не располаже подацима о броју *прималаца прихода* који се опорезују по одбитку, али смо у стању да проценимо да је, када је реч о најзначајнијем пореском облику из ове групе – порезу на зараде, просечан приход по примаоцу зараде – запосленом око 24.000 динара годишње, односно око 2.000 динара месечно.

Приходи по обвезнику код пореза који се утврђују решењем Пореске управе веома су мали, што указује на неопходност реалнијег утврђивања пореске основице.

Пореска основица је потцењена код пореза на приходе од самосталне делатности, где се око 60% обвезника паушално опорезује, дајући, при том, само око 33% прихода по основу тог пореза. Зато

21 Вид. процену из фусноте 1 у овој глави, по којој се у 2003. години, посматрају у целини, може очекивати учешће годишњег пореза на доходак између 0,20% и 0,25%.

Табела 3.
Број обвезника за поједине облике пореза на доходак грађана у 2002. години

Облик пореза на доходак грађана	Број пореских обвезника	Приход по пореском обвезнику
1. Порези по одбици		
Порез на зараде	113.409 ²²	411.232 ²³
Порез на дивиденде	–	–
Порез на камате	–	–
Порез на закупнину од непокретности	12.148	21.344
Порез на закупнину од покретних ствари	2.976	7.989
Порез на приходе од ауторских права и права индустријске својине	4.811	129.304
Порез на добитке од игара на срећу	91	411.934
Порез на приходе од осигурања лица	–	–
Порез на друге приходе	31.140	87.781
2. Порези по решењу		
Годишњи порез на доходак грађана	8.266	11.063
Порез на приходе од самосталне делатности	171.025	12.575
Порез на катастарски приход од пољопривреде и шумарства	1.345.850	54
Порез на капиталне добитке	2.158	15.348

је потребно законске критеријуме за одобравање паушалног опорезивања учинити строжим, а посебно искључити могућност да услуге у којима се потенцијално ствара значајна додата вредност (попут адвокатуре) буду подвргнуте паушалном порезу.

Пореска основица је *нарочито* потцењена код пореза на катастарски приход од пољопривреде и шумарства, где катастарски приход није ревалоризован готово осам година, што имплицира да је учешће овог пореза у укупним приходима од пореза и социјалних доприноса једва 0,02%, а катастарског прихода у ГДП само 0,04%. Порески приход по једном донетом решењу износи 54 динара, што једва да покрива дактилографске трошкове и трошкове папира и експедовања.²⁴ Зато предлагемо да се спроведе

22 У питању су послодавци – исплатиоци зараде. Процењујемо да је број запослених којима су зараде исплаћене био 1.969.446. Вид. параграф 3.3. у овој глави.

23 Приход по пореском обвезнику – запосленом износи 23.680 динара. За процену броја запослених, вид. параграф 3.3. у овој глави.

24 Срећом, Пореска управа доноси обједињено решење, у којем су, поред пореза на катастарски приход од пољопривреде и шумарства, утврђене и друге јавне дажбине (порез на имовину, накнада за коришћење вода, доприноси за социјално осигурање).

ревалоризација катастарског прихода у Републици, за шта је овлашћена Народна скупштина. Пошто је учешће пољопривреде у ГДП око 20%, а удео индивидуалног сектора у националном дохотку пољопривреде око 10%, катастарски приход би – ако би се очекивало да показује реалну економску снагу – требало да повећа око 50 пута. С обзиром на то да положај индивидуалних сељака у пољопривреди треба оцењивати и у светлу чињенице да преовлађују старачка домаћинства, да је у индивидуалном сектору пољопривреде натурална размена у већем степену и даље заступљена и да је политички утицај „сељачког лобија” релативно јак, тешко је очекивати да би се педесетоструко повећање катастарског прихода могло одједном спровести. До краја 2003. године би се, међутим, могла прећи половина тога пута.

ПРЕЛАЗАК НА ГЛОБАЛНИ СИСТЕМ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК

Глобални систем пореза на доходак грађана данас је заступљен у свим земљама-чланицама ОЕЦД и у већини земаља централне и источне Европе. Овај порез је правичнији од цедуларног модела, јер омогућује примену *ability-to-pay* принципа, а – будући да избегава квалитативну диференцијацију појединих категорија прихода – доноси неутралност, која цедуларном систему недостаје. Пре дефинисања карактеристика глобалног система пореза на доходак у Србији, неколико питања треба претходно расправити.

Порески обвезник – појединац или брачни другови?

Док се међу државама-чланицама ОЕЦД за обвезника пореза на доходак грађана са готово подједнаком учесталошћу узимају и појединац и супружници, у мање развијеним пореским системима земаља централне и источне Европе апсолутно претеже индивидуално опорезивање. Разлог се налази у административној једноставности, будући да заједничко опорезивање брачних другова подразумева компликоване механизме деобе дохотка, породичних квота или двојних пореских лествица. С обзиром на стање пореске администрације у Србији, сматрамо да треба задржати индивидуално опорезивање.

Да ли све приходе глобализовати?

У једном броју држава-чланица ОЕЦД, као и у неким транзицијским земљама, среће се пракса неукључивања дивиденди у опорезиви доходак, као основицу глобалног пореза: оне су подвргнуте специјалном третману, јер се уважава чињеница да постоји економско двоструко опорезивање (феномен да су једном опорезоване као део добити порезом на добит корпорација, а други пут порезом на доходак који плаћа акционар). Најчешћи

механизми пореске интеграције јесу системи импутације, код којих се плаћен порез на добит корпорација (у целости или делимично) прво урачунава (импутира) у опорезиви доходак акционара, а затим одбија као порески кредит од утврђеног пореза на доходак акционара. Имајући у виду релативну компликованост поступка импутације, сматрамо да у Србији треба применити или методу изузимања дивиденди (Грчка, Хрватска, балтичке земље), у којем случају би дивиденде биле потпуно искључене из обухвата пореза на доходак грађана и подвргнуте само порезу на добит корпорација, или методу опорезивања дивиденди коначним порезом по одбитку, чија би стопа била нижа од стопе глобалног пореза на доходак грађана, с тим што дивиденде не би улазиле у основицу глобалног пореза на доходак (Данска). Пошто би потпуно изузимање дивиденди вероватно проузроковало критичке реакције у јавности, делимична олакшица у виду подвргавања дивиденди нижем коначном порезу по одбитку чини се прихватљивијом опцијом. Аналогно решење би се могло применити и у односу на камате.

Каква прогресија?

Најједноставнији механизам увођења пореске прогресије јесте тзв. *индиректна прогресија*. Она се састоји у прописивању једног неопорезивог цензуса и опорезивању дохотка изнад тог цензуса пропорционалном стопом. Уколико се жели уважити чињеница да порески обвезник издржава одређени број чланова породице, цензус би могао бити различито постављен за обвезника који нема издржаване чланове породице, за обвезника који има једног издржаваног члана, за обвезника који има два издржавана члана итд., с тим што се цензус мора максимирати на неком нивоу (нпр. за три и више издржаваних чланова породице).

Полазећи од нивоа сиромаштва, који је емпиријски утврђен на 4.489 динара месечно по потрошачкој јединици (Крстић, 2003), износ основног стандардног одбитка би могао да буде на месечном нивоу од нпр. 4.500 динара, односно 54.000 динара годишње. У односу на *per capita* ГДП, који износи око 130.000 динара, то је око 42% (Бугарска – 43%; Хрватска – 48%; Румунија – 48%). Ако обележимо са *N* број пореских обвезника – запослених и узмемо податке да је приход од пореза на зараде у првом полугодишту 2003. године износио 24.815.025.000 динара, да је просечна бруто зарада износила 15.000 динара, а да је стопа пореза на зараде једнака 14% на основицу коју чини бруто зарада, добијамо:

$$N \times 15.000 \times 0,14 \times 6 = 24.815.025.000$$

$$N = 1.969.446$$

Да би приход од пореза на зараде остао неизмењен када се пореска основица смањи за износ основног стандардног одбитка, пореска стопа (t) морала би да се повећа:

$$1.969.446 \times (15.000 - 4.500) \times t \times 6 = 24.815.025.000$$
$$t = 0,20$$

Ако би Влада желела да води активнију социјалну, односно демографску политику на терену пореске политике тако што би се одобравали додатни стандардни одбици за издржаване чланове породице, пореска основица би се даље сужавала, што би, *ceteris paribus*, захтевало даље повећање пореске стопе.²⁵ Имајући у виду непостојање поуздане информатичке базе која би гарантовала да се додатни стандардни одбици неће злоупотребљавати, предлажемо да се у систем пореза на доходак грађана у овој фази уведе само основни стандардни одбитак.

НЕРЕЗИДЕНТИ

Неколико питања у вези с опорезивањем по одбитку прихода који се исплаћују нерезидентима заслужује да буде размотрено.²⁶

Прво је питање оправданости пружања олакшице у виду смањивања за 50% основице пореза на дивиденде и нерезидентним акционарима. Сматрамо да је оваква олакшица рационална само у контексту ублажавања економског двоструког опорезивања – дакле, код резидентних акционара. Основица пореза по одбитку за нерезидентног акционара би требало да буде 100% дивиденде, утолико пре што тај акционар подлеже глобалном порезу на свој светски доходак у земљи свога резидентства, те од олакшице пружене у Србији лично нема користи.

У члану 95. Закона о порезу на доходак грађана требало би предвидети да је порески обвезник коме порез по одбитку није обрачунат дужан да поднесе пореску пријаву.

25 С друге стране, могла би се увести још једна пореска стопа за опорезиви доходак изнад одређеног, високо постављеног, лимита (нпр. двадесетоструког годишњег *per capita* ГДП – око 2.600.000 динара) – рецимо, у висини од 30%. Такво би решење систем учинило директно прогресивним за оне пореске обвезнике чији је опорезиви доходак врло велики.

26 Потребно је прецизирати и одредбу члана 107. став 1. Закона о порезу на доходак грађана, која предвиђа да је порески обвезник, који остварује зараде и друге приходе из иностранства, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника или службеника таквог представништва/организације, дужан да у року од осам дана од дана када је примио зараду или други приход сâм обрачуна и уплати порез по одбитку, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода. Сматрамо да би ова обавеза требало да се уведе и за случај када порески обвезник остварује зараде и друге приходе у иностранству, а исплатилац прихода не обрачуна и не уплати порез по одбитку.

У Закону о порезу на доходак грађана не постоје одредбе којима се уређује поступак остваривања права нерезидента на порески третман према уговору о избегавању двоструког опорезивања. Сматрамо да је зато потребно прописати да исплатилац може да примени одредбе одговарајућег уговора, ако нерезидент документује свој статус резидента државе-потписнице уговора, ако је крајњи прималац прихода и ако има право да користи одредбе тог уговора. Исплатилац прихода – обвезник пореза по одбитку био би дужан да у пореској пријави наведе податке о оствареним приходима од стране нерезидента, о порезу по одбитку плаћеном у складу с одредбама одређеног уговора о избегавању двоструког опорезивања, примењеној стопи и др.

Коначно, пошто би требало увести порез по одбитку и на неке друге приходе који се исплаћују нерезидентима (уз постојеће порезе на дивиденде, камате и ауторске накнаде),²⁷ међу којима је и порез по одбитку на приходе од располагања уз накнаду непокретностима које се налазе на територији Републике или од продаје акција у таквој имовини, нерезидентном пореском обвезнику, који документује да му је наплаћен такав порез, треба признати право на умањење пореза на капитални добитак по основу продаје одговарајућих непокретности или акција.

РЕЗИМЕ ПРЕДЛОЖЕНИХ ПРОМЕНА

Да резимирамо. Предлажемо такав систем пореза на доходак, у којем би се агрегисали сви приходи пореског обвезника (осим дивиденди и камата,²⁸ које би биле подвргнуте коначном порезу по одбитку, по стопи од 10%), у којем би постојао основни стандардни одбитак у висини од 4,500 динара месечно (54,000 динара годишње) и у којем би се примењивала пореска стопа од 20%. Сви приходи би, сагласно томе, били подвргнути законској стопи од 20%, а ефективне стопе би се уједначиле прописивањем једнообразног нормираног трошка за приходе од закупнине, приходе од ауторских права и права индустријске својине, приходе чланова омладинских и студентских задруга, накнаде по основу уговора о делу и уговора о привременим и повременим пословима, накнаде чланова управних одбора и друге сличне приходе, и то на нивоу од 20%. Право на основни стандардни одбитак могло би се реализовати кроз аконтационо плаћање пореза (нпр. по 1/12 од 54,000 динара приликом плаћања пореза на зараде, пореза на приходе од самосталне делатности или сл.), с тим што би порески обвезник имао право на аконтациони одбитак *само* по основу једне врсте

27 О новим порезима по одбитку на приходе који се исплаћују нерезидентима биће више речи у глави о порезу на добит предузећа.

28 Агрегацијом не би био обухваћен ни катастарски приход од пољопривреде и шумарства, све док се ревалоризацијом не постигне да реално одражава економску снагу сељака.

прихода. Ако не остварује приходе из више од једног извора, не би ни морао да подноси годишњу пореску пријаву за порез на доходак грађана. Годишња пореска пријава не би се морала подносити ни када порески обвезник остварује приходе из зараде и других извора, под условом да је остварио 12 зарада (и консеквентно остварио целокупан основни стандардни одбитак). Ако је, међутим, пропустио да током године реализује целокупан основни стандардни одбитак (нпр. зато што није примио свих 12 месечних зарада), у његовом је интересу да поднесе годишњу пореску пријаву, да би могао да добије повраћај преплаћених аконтационих пореза на приходе. Податак да се од неке врсте прихода током године одбија стандардни одбитак мора се пријавити Пореској управи.

Пошто су до 20. 01. 2004. године сви исплатиоци прихода дужни да доставе Пореској управи појединачне пореске пријаве, у којима ће за сваког примаоца прихода бити назначано колика му је зарада (или други приход) исплаћена у 2003. години, Пореска управа ће имати поуздану базу података за контролисање пореских обвезника који би, по преласку на глобални порез на доходак, приказивали мањи доходак, у жељи да искористе постојање неопорезивог стандардног одбитка.

Евентуално увођење стандардних одбитака за издржаване чланове породице, као и одређених нестандартних одбитака (нпр. за плаћене доприносе за добровољно социјално осигурање), треба одложити за каснију фазу пореске реформе.

Примери

1) Приход искључиво од зараде

Месец	Бруто зарада		Основни стандардни одбитак	Пореска основица		Порез (20%)	
	А	Б		А	Б	А	Б
Јануар	12.000	22.000	4.500	7.500	17.500	1.500	3.500
Фебруар	11.000	20.000	4.500	6.500	15.500	1.300	3.100
Март	13.000	27.000	4.500	8.500	22.500	1.700	4.500
Април	13.000	26.000	4.500	8.500	21.500	1.700	4.300
Мај	12.000	25.000	4.500	7.500	20.500	1.500	4.100
Јун	14.000	29.000	4.500	9.500	24.500	1.900	4.900
Јул	14.000	29.000	4.500	9.500	24.500	1.900	4.900
Август	13.000	28.000	4.500	8.500	23.500	1.700	4.700
Септембар	16.000	30.000	4.500	11.500	25.500	2.300	5.100
Октобар	17.000	30.000	4.500	12.500	25.500	2.500	5.100
Новембар	17.000	29.000	4.500	12.500	24.500	2.500	4.900
Децембар	17.000	31.000	4.500	12.500	26.500	2.500	5.300
Укупно	169.000	326.000	54.000	115.000	272.000	23.000	54.400

Порез на доходак сада показује прогресиван учинак, упркос пропорционалној стопи од 20%. Порески обвезник А, чија је годишња бруто зарада 169.000 динара, плаћа 23.000 динара пореза, те му је ефективна стопа 13,61%. Порески обвезник Б, чија је годишња бруто зарада 326.000 динара, плаћа 54.400 динара пореза, те му је ефективна стопа 16,69%.

2) Приходи од зараде (10 месеци) и од ауторских накнада

- зарада пореског обвезника Б (подаци из претходне табеле за период јануар – октобар): 266.000 динара; плаћен аконтациони порез на доходак у износу од 44.200 динара

- ауторске накнаде
 - бруто накнада: 400.000 динара
 - нормирани трошкови (20%): – 80.000 динара
 - опорезиви приход: 320.000 динара
 - аконтациони порез на доходак (20%) 64.000 динара
- агрегисани доходак: 266.000 + 320.000 586.000 динара
 - основни стандардни одбитак: – 54.000 динара
 - опорезиви доходак: 532.000 динара
 - дуговани порез на доходак (20%): 106.400 динара
 - плаћено аконтационих пореза:
 - 44.200 + 64.000 = 108.200 динара
 - за повраћај: 1.800 динара

ЕФИКАСНОСТ ПОСТУПАКА НАМЕТАЊА ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ (COMPLIANCE PROCEDURES)

Закон о пореском поступку и пореској администрацији почео је да се примењује од 1. 01. 2003. године, али је Пореска управа све до априла месеца била паралисана, јер је каснила реализација унутрашње организације тога органа. Отуда је у моменту настајања овог извештаја немогуће процењивати ефекте новог устројства пореске администрације, мада је сâм Закон оцењен да је у складу са најбољом међународном праксом.

Расположиви подаци односе се на 2001. годину и односе се само на порезе који се утврђују решењем надлежног пореског органа и порезе који би се могли сматрати да су у режиму самоопорезивања.

Из табеле 4 можемо закључити да је, када су у питању порески обвезници – правна лица, наплатни задатак реализован и преко 100%. Питање је, наравно, да ли је наплатни задатак постављен довољно амбициозно. Што се тиче пореских обвезника – физичких лица, наплатни задатак је остварен тек око 50%, при чему је број донетих решења за прва четири пореска облика из табеле износио 2.099.996. Отуда се потчињавање пореском закону у овом домену пореза на доходак грађана може оценити као слабо, а систем администрирања порезом на доходак – имајући у виду и податке из табеле 3 о наплаћеним приходима по пореском обвезнику – као неефикасан.

Табела 4.
Реализација наплатног задатка Републичке управе јавних прихода у 2001.
години

Врста пореза	Процент реализације наплатног задатка, у %
Порез на катастарски приход од пољопривреде и шумарства	59,2
Доприноси земљорадника	44,3
Порез на приходе од самосталне делатности	60,1
Порез на приходе од непокретности	49,8
Порез на добит предузећа	100,2
Порез на промет	105,0
Акцизе	116,6

С обзиром да је наплата пореза по одбитку све до 31. 12. 2002. године ишла преко ЗОП-а, Републичка управа јавних прихода није била у стању да ефективно води порески поступак – у сваком случају не у неким његовим тако важним сегментима, као што су наплата и контрола пореза на зараде и других пореза по одбитку.

Према подацима за 2002. годину, у пореским контролама месечно је било ангажовано у просеку 1160 инспектора. Извршено је 76.450 контрола (5,5 контрола месечно по инспектору), а на годишњем нивоу у контроли је утрошено 2.265.363 сати, што даје 29,6 сати по контроли.

На основу извештаја Пореске управе, закључујемо да су критеријуми за избор пореских обвезника који ће се контролисати до краја 2002. године били:

- расположиве информације и индиције о непријављеним и неблаговремено плаћеним порезима;
- промет на жиро-рачуну;
- несразмера између оствареног промета (евидентираних у ЗОП-у) и плаћених пореза;
- подаци о пореском обвезнику добијени од Управе царина и других државних органа;
- сазнање о неправилностима утврђеним у контроли у претходном периоду, извршеној над пореским обвезником или лицем које је у пословном односу с обвезником који се планира за контролу;
- сазнање да се исто лице појављује као предузетник и оснивач једног или више правних лица;
- захтеви за вршење контроле од стране Министарства унутрашњих послова, инспекцијских служби и др.

Нови Закон о пореском поступку и пореској администрацији налаже да се пореска контрола врши на основу годишњег, односно ванредног плана, који доноси директор Пореске управе, а ко-

ји је заснован на оцени: (а) пореског значаја и (б) пореског ризика пореског обвезника.

Сматрамо да би се *порески значај* пореског обвезника могао оцењивати на основу:

- годишњег укупног прихода;
- вредности имовине;
- висине исказане добити;
- броја запослених;
- висине исплаћених зарада;
- околности да ли обавља производњу, увоз или промет акцизних производа или промет других производа, односно услуга, за које се процењује да су од посебног фискалног значаја; и друго.

Порески ризик би се могао оцењивати на основу:

- висине одступања обвезникових резултата пословања од резултата гране којој он припада;
- односа наплате пореза у грани према процењеној пословној активности те гране;
- претходног придржавања пореских прописа од стране пореског обвезника;
- обима исказаних пореских олакшица;
- учесталости исказивања пословних губитака;
- околности да ли је и у којем обиму порески обвезник инвестирао капитал изван територије Републике; и друго.

Прве теренске и канцеларијске контроле по новом закону започеле су тек средином јуна месеца 2003. године. У првој недељи реализације пореских контрола (16–24. јуни) извршено је 795 теренских и 2.477 канцеларијских контрола, док је за период 16. јуни – 16. јули планирано да се спроведе 6.193 теренске и 18.137 канцеларијских контрола.

Да резимирамо. Тек је обједињавање целокупног пореског поступка под окриљем Пореске управе створило услове за ефикасније администрирање порезом на доходак грађана и, генерално посматрано, пореским системом. У том контексту значајно је и установљавање Центра за велике пореске обвезнике, који омогућује ефикаснију сарадњу са фискално најзначајнијим пореским обвезницима, уз појачане мере надзора.

Према подацима за првих шест месеци 2003. године, месечно се у просеку подноси око 300,000 пријава за порезе по одбитку. Значајан је, међутим, податак да је 1.000 највећих обвезника²⁹ пореза по одбитку платило 50,6% од укупно наплаћених пореза по одбитку (преко 44 милијарде динара), с тим што су, у оквиру тог узорка, чак 29,8% од укупно наплаћених пореза по одбитку (преко 26 милијарди динара) платили буџетски корисници – њих 301 и јавна предузећа – њих 87. Из ових података може се извући за-

29 Центар за велике пореске обвезнике обухвата око 300 обвезника.

кључак да би концентрација ресурса пореске инспекције на „велике” пореске обвезнике могла да гарантује да се обим евазије код њих неће повећавати. Да ли постоји простор за смањење евазије – питање је на које се одговор не може лако дати, јер је готово 30% прихода од пореза по одбитку наплаћено од 388 „великих” буџетских корисника и „великих” јавних предузећа. Код тих пореских обвезника могућности за пореску евазију су и онако најмање, због присуства представника државе у органима управљања. Преосталих 612 „великих” обвезника, од којих је наплаћено 18 милијарди динара (20,8% од укупно наплаћених пореза по одбитку) крију у себи потенцијал за повећану наплату, јер се ради о друштвеним, мешовитим или приватним предузећима.

С друге стране, не би требало занемарити преосталих 299.000 пореских обвезника, који су платили 49,4% прихода по основу пореза по одбитку у првих шест месеци 2003. године. Многи међу њима налазе се у зони сиве економије, где се или користи рад непријављених запослених или се пријављују нереално ниске зараде, с тим што радник добија остатак на неки од недозвољених начина. Наравно, на ову велику групу пореских обвезника морају се примењивати критеријуми за селекцију да би пореска контрола уопште могла да се спроводи.

V Доприноси за обавезно социјално осигурање

САДАШЊЕ СТАЊЕ

Систем доприноса за обавезно социјално осигурање чине три обавезна доприноса: за пензијско осигурање, здравствено осигурање и за осигурање за случај незапослености. Осигураник, обвезник плаћања и основице утврђени су законима који дефинишу права по основу осигурања. Висина стопе по којој се плаћа допринос није прописана законом, већ је право утврђивања висине стопе дато одговарајућим фондовима којима се и уплаћују доприноси. То су четири пензијска фонда (ПИО): за запослене, за самосталне делатности, за пољопривреднике и војни пензијски фонд; Републички завод за здравствено осигурање (ЗЗО) и Национална служба за запошљавање (НСЗ).

Законима су прописане минималне основице за различите категорије осигураника, па је обавеза фондова и да периодично утврђују висину минималних основица. У закону о пензијском осигурању и закону о запошљавању и осигурању за случај незапослености, који су донети током ове године, минималне основице су међусобно усаглашене и дефинисане као проценат од просечне зараде отворене у Републици у претходном кварталу. У закону о здравственом осигурању, који у овој години није мењан, међутим, остао је систем утврђивања преко коефицијената, те начин дефинисања минималних основица није усаглашен са остала два доприноса. У пракси, међутим, износи су усаглашени у случајевима у којима су основи осигурања једнаки. Доприноси се плаћају по одбитку, али у сва три случаја постоји обавеза послодавца да и када не исплати зараду, односно неки други облик основице, уплати одређени износ доприноса. Доприносе у свим случајевима уплаћује исплатилац основице за допринос, али се као обвезници плаћања по правилу јављају осигураник и послодавац. Део доприноса који се води као обавеза плаћања осигураника чини његову бруто зараду.

Наведени принципи заједнички су за све три врсте обавезног осигурања, али су у пракси примењени на различите начине, те је цео систем изузетно компликован како за плаћање обвезницима, тако и за контролу надлежној Пореској управи. Постоји тридесет пет различитих ситуација код обавезног осигурања који се међусобно разликују или по висини најниже основице, или по обвезнику уплате доприно-

Табела 1.
Основице, обвезници и стопе доприноса за социјално осигурање

Основ осигурања	Основица	Обвезник плаћања	Пензијско осигурање	Здравствено осигурање	Осигурање за незапосленост
Радни однос	Зарада: осам најнижих основица по ССС	Осигураник Послодавац	10,30 10,30	5,95 5,95	0,55 0,55
Радни однос у случају бенефицираног радног стажа	Зарада: осам најнижих основица по ССС	Послодавац	3,40 5,20 6,90 10,30	–	–
Домаћи држављани запослени у иностранству	Зарада: осам најнижих основица по ССС, али утврђених на вишем нивоу	Осигураник	20,60	11,10	–
Боловање на терет ЗЗО	Износ накнаде, не мањи од минималне зараде	ЗЗО	20,60	–	1,10
Породиљско одсуство и нега детета	Износ накнаде, не мањи од минималне зараде	Послодавац	20,60	10,60	1,10
Привремени и повремени послови:					
а) са незапосленим	Исто као и за запослене				
б) са осигураним по другом основу: ПИО – само пензионери, ЗЗО – лица која су осигурана по другом основу	ПИО: исто као и за запослене ЗЗО: уговорена накнада	Осигураник Послодавац	10,30 10,30	– 1,00	– –
в) преко оmlадинске и студентске задруге: ПИО – лице које има више од 26 година или лице које има мање од 26 година али се не налази на школовању НСЗ – лице које није на редовном школовању	ПИО и НСЗ: исто као и за запослене ЗЗО: уговорена накнада	Осигураник Послодавац	10,30 10,30	– 1,00	0,55 0,55

г) преко ученичке, омладинске и студентске задруге ПИО – лице које није навршило 26 година и редовно се школује	уговорена накнада		Ученичке, омладинске и студентске задруге	4,00	1,00	–
Накнада инвалидима рада	Износ нето накнаде		Исплатилац плаћа, а затим рефундира од ПИО	–	10,40	–
Неплаћено одсуство	Исто као и за запослене		Послодавац	–	10,40	–
Новчана накнада коју исплаћује НСЗ за						
а) лица за чијим радом је престала потреба услед стечаја или ликвидације	Износ накнаде		Осигураник (обрачунава и уплаћује НСЗ)	20,60	10,50	–
б) из других разлога	Износ накнаде		Осигураник (обрачунава и уплаћује НСЗ)	–	10,5	–
Лица која самостално обављају делатност (ако нису осигурана по основу запослења)						
а) опорезована по основу нето прихода или паушала изузев I групе паушала	ПИО и НСЗ: опорезива добит или паушал, али не ниже од просечне месечне зараде у претходном полутодишту ни више од петоструког износа годишње зараде, ЗЗО: нето приход		Осигураник	20,60	14,40	1,10
б) I група паушала из Уредбе о паушалном опорезивању	ЗЗО: нето приход ПИО и НСЗ: не ниже од 65% просечне зараде у претходном кварталу		Осигураник	20,60	14,40	1,10

Основ осигурања	Основица	Обвезник плаћања	Пензијско осигурање	Здравствено осигурање	Осигурање за незапосленост
Самостални уметници	Остварени приход на који се плаћа порез на доходак грађана, али не ниже од просечне месечне зараде у претходном полутодишту (ПИО), односно години (ЗЗО), ни више од петоструког износа просечне годишње зараде	Осигураник	20,60	14,40	–
Оснивачи привредног друштва који нису засновали радни однос у истом	Основица за опорезивање добити али не ниже од просечне месечне зараде у претходном полутодишту (ПИО), ни више од петоструког износа просечне годишње зараде	Осигураник	20,60	14,40	1,10
Свештеници и верски службеници ако нису осигурани по основу запослења	ПИО: приход, али не ниже од просечне месечне зараде у претходном полутодишту ЗЗО: осам минималних основица по ССС са применом коефицијената	Осигураник	20,60	11,20	–
Монаси и монахиње	минимална месечна зарада за месец у којем се плаћа допринос	Осигураник	–	4,50	–
Накнада по уговору о делу	уговорена накнада	Осигураник Послодавац	20,6 –	– 1,00	– –
Лица на стручном оспособљавању, преквалификацији и сл.	ПИО: минимална зарада ЗЗО: уговорена накнада	НСЗ	4,00	1,00	–
Ученици и студенти на пракси	ПИО: минимална зарада ЗЗО: уговорена накнада	Школе и факултети	4,00	1,00	–

Лица која су по закону о раду склопила уговор о волонтерском раду ради обављања приправничког стажа, полагања стручног испита, стручног усавршавања или специјализације)	ПИО: минимална зарада ЗЗО: уговорена накнада	Организација у којој се волонтира	4,0	01,00	-
Лица на издржавању казне затвора	Минимална зарада	Установа у којој се издржава казна	4,00	-	-
Допунски рад до 1/3 и учесници јавних радова	ЗЗО: уговорена накнада	Послодавац	-	1,00	-
Пензије	Износ пензије	ПИО	-	10,40	-
Пензије и инвалиднине остварене у иностранству	Износ пензије или инвалиднине, али не више од 4 просечне зараде из претходног месеца	Осигураник	-	17,70	-
Страни држављанин на школовању или стручном усавршавању	просечна месечна зарада	Осигураник	-	10,90	-
Страни држављани који раде на основу посебних међународних споразума	Просечна месечна зарада помножена коефицијентима чија висина зависи од ССС (осам основица)	Осигураник	-	10,90	-
Запослени у домаћинствима код наших држављана упућених на рад у иностранство	Просечна месечна зарада помножена коефицијентима чија висина зависи од ССС (осам основица)	Осигураник	-	11,10	-
Пољопривредници	ПИО: најнижа основица за 1. и 2. ССС у децембру претходне године ЗЗО: 50% просечне зараде у текућој години	Осигураник	20,60	4,00 за старачка домаћинства 0,80	-

са или по стопама за исту категорију социјалног осигурања или између различитих категорија осигурања. При томе се и неке дефиниције истог основа осигурања разликују у зависности од врсте осигурања.

Основни, односно преовлађујући основ осигурања је радни однос. За овај основ утврђено је осам најнижих основица у зависности од степена стручне спреме (ССС). Најниже основице дате су као проценат просечне зараде у претходном кварталу у случају пензијског осигурања и осигурања за случај незапослености, а за здравствено осигурање дате су у апсолутном износу. У случају бенефицираног радног стажа стопа доприноса за пензијско осигурање увећава се у зависности од бенефицираног броја месеци који се рачуна за годину дана, а постоје четири стопе.

Ради прегледности, у табели 1. дати су основи осигурања, основица, обвезници и стопе доприноса паралелно за све три врсте осигурања.

ПРЕПОРУКЕ ЗА ПРОМЕНЕ

Као што се из табеле 1. може видети, у највећем броју случајева компликованост целог система произлази добрим делом из неуспешности три закона који регулишу ову област.

Ради поједностављивања целог система, изједначавања трошкова рада када су они диференцирани без видљивог економског разлога, али и смањења подстицаја да се коришћењем различитих основа осигурања у основи избегава плаћање доприноса који терете редовни радни однос, предлажу се следеће промене:

- За бенефицирани радни стаж утврдити увећање стопе сразмерно количнику између броја месеци у „бенефицираној” и календарској години. На овај начин прописале се аутоматизам за израчунавање висине стопе, па неће бити потребно утврђивати њихов посебан ниво.
- Изједначити основицу доприноса за домаће држављане запослене у иностранству са основицом за запослене у Србији. Будући да је висина пензије прописана домаћим прописима, односно да на њу не утиче чињеница што је неко радио у иностранству, као ни на права из здравственог осигурања, нема разлога за овакву дискриминацију ове категорије лица.
- Изједначити укупну висину стопе здравственог осигурања у случају
 - домаћег држављанина запосленог у иностранству,
 - породичног одсуства и посебне неге детета,
 - накнаде инвалидима рада,
 - накнаде коју исплаћује НСЗ,
 - за лица која самостално обављају делатност,
 - за самосталне уметнике,
 - за осниваче привредног друштва који нису запослени у истом,

- свештенике и верске службенике,
- накнаде по основу уговора о делу,
- пензија,
- пензија и инвалиднима остварених у иностранству
- страних држављања на школовању или стручном усавршавању,
- страних држављана који раде у Србији на основу посебних уговора,
- запослених у домаћинствима код наших држављана упућених на рад у иностранство и
- пољопривредника

са укупном висином стопе доприноса за здравствено осигурање запослених у Србији. Нема посебног разлога да ова стопа буде различита, тим пре што остала два осигурања не праве разлику за ове ситуације.

- Изједначити дефиниције и третман што се тиче висине стопа доприноса за лица која раде привремене и повремене послове у здравственом осигурању и осигурању за случај незапослености са дефиницијама и третманом прописаним за пензијско осигурање. Дефиниције дате прописима о пензијском осигурању имају за циљ да дестимулишу лажно приказивање основа осигурања ради избегавања плаћања пуних доприноса.
- Укинути посебан третман неплаћеног одсуства. Уколико је лице остварило ово право у складу са прописима о раду и послодавац му је то одобрио и налази се у редовном радном односу, послодавац треба да сноси пуну стопу доприноса за све три врсте осигурања.
- Укинути посебан третман допунског рада, учесника јавних радова и запослених у домаћинствима код наших држављана упућених на рад у иностранство који сада постоји само у закону о здравственом осигурању.
- Укинути посебан третман самосталних уметника који се сада са становишта начина утврђивања минималне основице разликује од третмана запослених.
- Укинути посебан третман пољопривредника, који сада постоји са становишта висине стопе (која је нижа) здравственог осигурања.
- Генерално: обрачун доследно спровести по бруто принципу у свим случајевима, а основицу дефинисати једнако за сва три осигурања у свим случајевима. Стопе за сва три доприноса морају бити прописане законом. Као што се пореске стопе прописују законом и нису остављене, рецимо, Влади на одлучивање, законом се морају утврдити и стопе доприноса. Будући да је реч о обавезним доприносима, дакле принуди, а не слободном избору, утврђивање висине њихових стопа – дакле висине обавезе – не може се препустити извршним уставима, што у основи, представљају ПИО, ЗЗО и НСЗ.

Утврђивање минималне основице би требало у потпуности напустити, а основицу за доприносе изједначити са основицом пореза на зараде, односно доходак у случају самосталних делатности, и то из следећих разлога:

Прво, концепт минималне основице последица је постојећег компликованог система који је административно веома тешко пратити и у коме је тешко санкционисати послодавце, који ради избегавања плаћања трошкова рада, и осигуранике, који ради добијања веће нето плате за рад, прибегавају сакривању стварне основице.

Друго, овај систем је, између осталог, и наслеђе из прошлости када су ове минималне основице првенствено биле намење приватном сектору, који је праћен са посебним подозрењем. У ситуацији у којој је формирана нова пореска институција (Пореска управа), са већ централизованим пореским књиговодством кад је реч о порезима и доприносима по одбитку и уз поједностављивање система, требало би да престану ови разлози за утврђивање минималних основица.

Треће, претпоставка за садашњи начин утврђивања минималних основица је да су зараде у свим случајевима позитивно корелисане са степеном стручне спреме и то на једнак начин у свим делатностима и код свих послодаваца. Јасно је да ово није реалистична претпоставка, нити би зараде на такав начин требало да буду у свим ситуацијама корелисане са формалним степеном образовања.

Четврто, делимично су већ створени подстицаји који дестимулишу запослене да заједно са послодавцима прикривају стварну висину зарада – попут немогућности добијања кредита уколико је редовна зарада мања од одређеног износа. У зависности од банке, овај износ варира, али је приближан сада прописаној минималној основици за шести степен стручне спреме (14.040 динара), што је знатно више од минималног износа основице за први степен стручне спреме (5.971 динара).

Пето, према подацима за првих шест месеци 2003. године буџетски корисници уплатили су 40,5%, а остали 59,5% од укупних уплата за доприносе. У категорији осталих, највећи уплатиоци су опет велика јавна предузећа и мањи број крупних приватних предузећа. То значи да систем минималних основица и није постигао свој основни циљ – а то је да присили на плаћање у прописаним износима највећи део оних којима су и намењени ови прописи.

Шесто, уколико се шири основица за плаћање обавезних доприноса на све врсте дохотка од рада, може се очекивати обухватање већине примања од различитих активности појединаца, у ком случају се потпуно губи смисао утврђивања минималних основица по основу формалног степена образовања.

Једино у случајевима у којима не постоји основ за опорезивање, а то су:

- лица која раде привремене и повремене послове до навршених 26 година и налазе се на редовном школовању,
- лица која се налазе на програмима преквалификације НСЗ,
- ученици и студенти на пракси,
- лица на издржавању казне затвора и
- лица која се по закону о раду склопила уговор о волонтерском раду ради обављања приправничког стажа, полагања стручног испита, стручног усавршавања или специјализације

треба да буде прописана основица за доприносе, и то минимална зарада како је сада и прописано у закону о пензијском осигурању.

И уколико се процени да је потпуно напуштање минималних основица превише ризично са становишта наплате доприноса, у сваком случају треба напустити садашњи начин утврђивања основице према стручној спреми. У том случају би требало дефинисати јединствену минималну основицу у износу од 40% просечне месечне плате која актуарски одговара најнижој пензији за просечне осигуранике. Највишу основицу, због немогућности праћења, требало би прописати на годишњем нивоу. Пет просечних плата, што је садашње решење за највишу годишњу основицу, требало би задржати.

Уплате доприноса за ПИО и НСЗ усмеравају се сада централама ових институција, а доприноса за здравство филијалама чији је територијални распоред посебно утврђен прописима о здравственом осигурању.

Стога би са административног становишта, и Пореске управе и обвезника уплате, било знатно једноставније да се распоред прихода по територијалном принципу и у ЗЗО организује унутар система здравственог осигурања, као што је то сада у случају ПИО и НСЗ, а да се допринос уплаћује само на један рачун. То би, затим, омогућило да се сви доприноси уплаћују на један рачун, а да Управа за јавна плаћања аутоматски усмерава средства одговарајућој институцији ПИО, ЗЗО или НСЗ. Тиме би се значајно поједноставиле и саме уплате обвезницима, али и аутоматско праћење и контрола Пореској управи.

Доприноси за социјално осигурање плаћају се по одбитку, а послодавци, односно осигураници када су обвезници уплате, дужни су да Пореској управи поднесу пореску пријаву по свакој исплати основа осигурања. У пореску пријаву се уноси укупан износ обавезе за плаћање, тако да се из њих не може идентификовати испуњење обавезе за појединачног осигураника, осим у случају да је он сам истовремено и обвезник плаћања. Овај проблем се може решити једино успостављањем и повезивањем информационог система Пореске управе, ПИО, ЗЗО и НСЗ који би имао јединствене нумеричке идентификаторе исплатилаца и осигураника. То би свакако требали бити порески идентификациони број (ПИБ), који је Пореска управа већ издала правним лицима и предузетницима, а за осигуранике јединствени матични број који издаје МУП и

који се у пореском поступку већ користи као ПИБ. Поред тога, садашње пријаве не садрже довољан број података за логичку контролу, која би могла бити индикација за канцеларијску и теренску контролу Пореске управе.

Коначно, доприноси за обавезно социјално осигурање се од осталих фискалних инструмената разликују само по томе што обвезник, који је у исто време и осигураник, стиче одређена права. Висина уплате је, међутим, у умереној (пензијска права) или никаквој (здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености) вези са обимом права.

Стога, обвезници уплате доприноса, основица и стопе обавезног социјалног осигурања у Србији у потпуности припадају пореској материји и треба да буду регулисани једним пореским законом у складу са претходно наведеним препорукама.

VI Порез на добит предузећа

СИСТЕМ ПОРЕЗА НА ДОБИТ ПРЕДУЗЕЋА

Садашњи порез на добит предузећа у Србији припада системима пореске интеграције, а олакшица акционарима да би се ублажило економско двоструко опорезивање дивиденди дата је у виду одбитка у висини од 50% дивиденди, за који се умањује основица цедуларног пореза на доходак грађана који погађа приходе од дивиденди. Међутим, комплементарни годишњи порез на доходак такође обухвата 50% прихода од дивиденди, те је у постојећем пореском систему економско двоструко опорезивање само делимично ублажено, а због природе комплементарног пореза (код којег није допуштен кредит за претходно плаћене порезе) у суштини је настало *широштруко* опорезивање. Погледајмо пример:

1. Добит пре опорезивања	1.000
2. Порез на добит предузећа (14% од 1)	140
3. Добит за расподелу (1–2)	860
4. Основица за порез по одбитку (50% од 3)	430
5. Порез по одбитку на дивиденду (20% од 4)	86
6. Нето приход од дивиденде (3–5)	774
7. Основица комплементарног годишњег пореза на доходак грађана (4–5)	344
8. Годишњи порез на доходак грађана (10% од 7)	34,40
9. Укупни порези (2+5+8)	260,40

Да се ради о класичном систему, ефективно оптерећење дивиденде порезом на добит предузећа и порезом на доходак грађана износило би 31,2% (14% + 20% од 86), а у постојећем систему делимичне интеграције, праћене комплементарним годишњим порезом на доходак, ефективно оптерећење је 26,0%. Другим речима, оно износи чак 83,5% од оног које би постојало у класичном систему.

Повољнији порески третман требало би пружити дивидендама због тога што би таква политика могла помоћи развоју тржишта капитала и стимулисати нове компаније, које – за разлику од оних већ етаблираних – не могу да се ослањају на финансирање инвестиција из акумулисане добити, већ новом емисијом желе да привуку инвеститоре. Погледајмо како би изгледала делимична пореска интеграција ако се прихвати предлог да се пређе на глобални

систем пореза на доходак грађана, с тим што би дивиденде биле искључене из агрегирања дохотка и подвргнуте коначном цедуларном порезу по стопи од 10%:

1. Добит пре опорезивања	1.000
2. Порез на добит предузећа (14% од 1)	140
3. Добит за расподелу (1–2)	860
4. Порез по одбитку на дивиденду (10% од 3)	86
5. Нето приход од дивиденде (3–4)	774
6. Укупни порези (2+4)	226

Због одстрањивања дејства комплементарног пореза, ефективно оптерећење дивиденди било би у новом контексту само 22,6%.³⁰

ПОРЕСКА ОСНОВИЦА

Код разматрања питања дефинисања основице пореза на добит предузећа, отвара се неколико питања.

Пореска амортизација

Садашњи систем амортизације за потребе пореза на добит базиран је на решењима из *Номенклашуре средстава за амортизацију*, која прописује око 1.120 различитих класа основних средстава и кореспондирајући број амортизационих стопа. Закон о порезу на добит предузећа допушта примену пропорционалне и дегресивне методе амортизације,³¹ с тим што налаже да се морају примењивати стопе из *Номенклашуре*. Једном одабрана метода амортизације не може се мењати до коначног амортизовања вредности појединачног средства и прати основно средство и када мења власника.³² Добрим делом због тога, опрема набављена пре 1992. године (до када дегресивна метода уопште није била могућа) редовно се подвргава пропорционалној методи амортизације. Чак и код новије опреме апсолутно доминира пропорционална метода, јер се за свако средство мора водити засебно књиговодство отписа, па се ова метода оптира као једноставнија, при, иначе, компликованој процедури књижења амортизације.

30 Ни евентуално увођење директне прогресије у глобални порез на доходак (тј. увођење још једне стопе за доходак изнад неког високо постављеног лимита) не би довело до додатног оптерећења дивиденди.

31 Изузетно, под одређеним условима, дозвољена је и функционална (*per kilometer*) метода амортизације.

32 Једино је допуштен прелазак са дегресивне на пропорционалну методу, када се – почев од године у којој износ обрачунат применом дегресивне методе падне испод износа који би био обрачунат применом пропорционалне методе – неотписана вредност средстава распоређује на једнаке амортизационе квоте за преостали отписни век.

Уместо овако сложеног поступка пореске амортизације заснованог на рачуноводственој амортизацији предлажемо много једноставнији поступак груписања основних средстава, који је баш дизајниран за потребе пореске амортизације (Н. Nester, „Depreciation Simplification”). Сва средства била би сврстана у пет група, и то:

- група I: зграде;
- група II: тешка машинерија (локомотиве, бродови, турбине, лифтови и сл.);
- група III: машине и опрема који нису сврстани у неку другу групу;
- група IV: лака опрема и намештај (алати, опрема за осветљење, намештај, компјутери, и сл.);
- група V: средства са кратким веком трајања која се много употребљавају (нпр. путничка и теретна моторна возила)

Уместо да се, као у досадашњем систему, рачуна амортизација за свако основно средство, те да се збир појединачних трошкова амортизације уноси у порески биланс као признати расход, у систему груписања порески обвезник уопште не рачуна амортизацију за појединачно основно средство, него у једном моменту примењује поједностављени поступак обрачуна амортизације за целу групу. Поједностављење се остварује путем дегресивне методе за обрачун амортизације за сва средства у оквиру једне групе. За сваку групу средстава прописана је јединствена стопа амортизације, с тим што се стопе амортизације разликују од групе до групе. Порески обвезник је у оваквом систему дужан да води само по једну књиговодствену евиденцију за сваку групу основних средстава, без обзира на то када је неко средство набављено.

Уместо досадашњег диференцираног утврђивања амортизационих квота за потребе дегресивне методе (кофицијенат 1,5 за средства с отписним веком до четири године; 2,0 за средства с отписним веком од четири до седам година; 2,5 за средства с отписним веком преко 7 година), предлажемо јединствени (а тиме и поједностављени) коефицијенат од 1,5. Другим речима, годишња стопа амортизације била би (у одсуству инфлације) једнака 150% стопе која важи за пропорционалну методу (ако, на пример, код пропорционалне методе средство чији је век трајања 10 година има стопу амортизације од 10%, код дегресивне методе стопа амортизације била би 15%). При томе, за разлику од пропорционалне методе, где се стопа примењује на основицу коју чини оригинални трошак основног средства, код дегресивне методе стопа се примењује на садашњу вредност средстава (тј. на износ који је преостао пошто се трошак амортизације одбије од вредности основног средства).³³

33 Свако средство има своју економску амортизацију – период у којем се физички може продуктивно користити. У следећој табели представљене су „стандардне” стопе пропорционалне амортизације за сваку од пет група

Предност дегресивне методе је у томе што порески обвезник нема потребу да води евиденцију о оригиналној вредности сваког основног средства да би израчунао амортизацију (што код пропорционалне методе мора да чини). Он једино мора да води евиденцију о укупној вредности свих средстава у једној групи која је преостала за отпис. Стопа амортизације се, поновимо, примењује на ту садашњу вредност за групу основних средстава узету као целина. Не постоји потреба да се посебно евидентира чињеница да је одређено средство сасвим отписано.

Када порески обвезник набави неко основно средство, он га сврстава у једну од пет група, а набавна вредност тога средства додаје се укупном преосталом балансу (укупној садашњој вредности) средстава у тој групи. Обрачун амортизације се даље спроводи тако што се одговарајућа стопа примењује на увећану вредност баланса за сва средства у групи. Поједностављење је, дакле, засновано на дегресивној методи, која, за разлику од пропорционалне, не захтева обрачун оригиналних трошкова, него само податак о укупном преосталом балансу (укупној садашњој вредности) средстава у групи.

Ако порески обвезник прода неко средство, смањује се вредност преосталог баланса за добијену цену. Код груписања средстава нема потребе да се упоређује добијена цена са садашњом вредношћу продатог средства да би се рачунао капитални добитак, односно губитак. Тако, на пример, ако се средство прода за 75.000 динара без замене, када је баланс који је требало отписати износио 50.000 динара, код појединачног отписивања имали бисмо капитални добитак од 25.000 динара, док би будућа амортизација била мања за 50.000 динара. Код груписања средстава групни баланс смањио би се за 75.000 динара, без непосредног ефекта на текући доходак (тј. без исказивања капиталног добитка). У овим

средстава, које релативно верно одражавају економску амортизацију, као и преко коефицијента 1,5 прерачунате стопе дегресивне амортизације:

Група средстава	Стопа пропорционалне амортизације	Стопа дегресивне амортизације (150%)
I	2,50%	–
II	4%	6%
III	6,67%	10%
IV	12,50%	18,75%
V	25%	37,50%

За групу I (зграде) морала би да важи пропорционална метода, јер је дегресивна метода веома нереалистична код таквих средстава код којих у почетним годинама периода амортизације не долази до значајнијег физичког рабаћења. (Н. Nester, „Depreciation Simplification”). Отуда би се зграде, као и до сада, амортизовале свака за себе – поновимо, применом пропорционалне методе.

околностима, у будућности ће порески обвезник морати да пријави већи доходак за 25.000 динара (и већи порез), јер му је амортизација мања, али је избегао текући порез на капитални добитак од 25.000. Ако порески обвезник пак прода то средство по цени од 25.000 динара, групни баланс би се повећао за добијену цену (тј. за 25.000 динара), па би у будућности одбитак за амортизацију био већи, уместо да се одмах истакне капитални губитак од 25,000 динара (тј. 25.000 минус 50.000).

Погледајмо пример како би изгледала примена дегресивне амортизације средстава сврстаних у групу III (машине), код које је стопа дегресивне амортизације нпр. 10%. Претпоставимо, при том, да је у 2004. години стопа инфлације 9%.

Пример

Групни баланс на почетку 2004. године	1.000.000
минус: продаје средстава током године	150.000
једнако: нето баланс после обрачунатих продаја	850.000
иуша: стопа раста цена $(0,09) + 1 = 1,09$	
једнако: усклађени нето баланс	926.500
илус: набавке средстава током године	300.000
једнако: основица за обрачун амортизације	1.226.500
иуша: стопа амортизације (10%)	
једнако: трошак амортизације у 2004. години	122.650
Групни баланс на крају 2004. године	1.103.850

Код преласка са старог режима амортизације на нови, довољно је преосталу основицу за опорезивање старих средстава сврстати у пет новоустановљених група и применити горе описани поступак амортизације. Оваква мера ће донекле фаворизовати пореске обвезнике чија су средства новија, јер ће, као и остали, моћи да их подвргну убрзаном режиму амортизације, а од тога ће имати више користи него они чија је преостала основица за опорезивање мала.

Импликације примене Међународних рачуноводствених стандарда

Закон о рачуноводству, донет пред крај 2002. године, прописао је обавезну примену Међународних рачуноводствених стандарда (у даљем тексту: МРС), с тим што је та обавеза почела да важи за банке и друге финансијске организације од 1. 01. 2003. године, док ће за остала правна лица почети да важи од 1. 01. 2004. године. Без обзира на назнаке да би се почетак примене МРС могао одложити, важеће решење обавезује пореског законодавца да благовремено донесе измене Закона о порезу на добит предузећа и тиме спречи могућу ерозију пореске основице, до које би могло да дође због досадашњег чврстог ослањања пореског биланса на послов-

ни биланс (начело меродавности пословног биланса за порески биланс). Другим речима, већи степен слободе у исказивању резултата пословања, који МРС пружају правним лицима, може имати неповољне ефекте на терену утврђивања опорезиве добити.

Министарство финансија и економије је, свесно оваквих могућих последица, благовремено припремило одговарајуће измене Закона о порезу на добит предузећа, које су се односиле на банке и друге финансијске организације и које су ступиле на снагу 23.04.2003. године. Наредни круг измена, међутим, треба да обухвати и остала правна лица – обвезнике пореза на добит, који примењују МРС.

Званична српска верзија МРС још није објављена у „Службеном гласнику РС”, али се на сајту Министарства финансија и економије налази превод основног текста, на чијој верификацији Комисија за праћење примене МРС још увек ради. Анализом МРС у светлу дефинисања пореске основице дошли смо до следећих закључака:

- 1) У вези са МРС 2 („Залихе”), који допушта алтернативну примену три методе за утврђивање цене коштања залиха (ФИФО, метода просечне пондерисане цене и ЛИФО), треба брисати одредбе члана 8. ст. 1. и 2. Закона о порезу на добит предузећа, које прописују искључиву примену методе просечне пондерисане цене.
- 2) У вези са МРС 8 („Нето добитак или губитак периода, фундаменталне грешке и промене рачуноводствених политика”), потребно је увести два ограничења:
 - не сме се дозволити да се износ фундаменталне грешке која се односи на претходне периоде укључује у утврђивање нето добитка или губитка текућег периода, већ је неопходно прописати да се накнадно установљене грешке узимају у обзир путем исправке пословног резултата за годину у којој су настале;
 - код промене рачуноводствене политике пореског обвезника, треба предвидети да се корекција добити спроводи за годину у којој је промена извршена (како би се спречило да неки износ буде узет у обзир два пута или да буде изостављен).
- 3) У вези са МРС 11 („Уговори о изградњи”), који оставља различите опције за признавање прихода и расхода по основу уговора о изградњи у зависности од степена поузданости са којом је могуће процењивати исход уговора, потребно је прописати обавезну примену метода процента реализације посла при утврђивању прихода и расхода по уговору о изградњи који није окончан у току пореске године у којој се започело са његовом реализацијом. Изузетно, ово ограничење не би се односило на уговор чија се реализација окончава у року од шест месеци од дана почетка реализације уговора.

- 4) Примена МРС 15 („Информације о учинцима промене цена”), који допушта различите начине приказивања ефеката промене цена на мерења која се врше приликом утврђивања резултата пословања и финансијског положаја предузећа (ревалоризација), не би се смела допустити за сврху опорезивања.
- 5) Одредбе МРС 16 („Некретнине, постројења и опрема”) могле би се примењивати за сврху опорезивања само у мери у којој нису у супротности са Законом о порезу на добит предузећа.
- 6) МРС 19 („Накнаде запосленима”) не би се смео примењивати приликом утврђивања опорезиве добити у мери у којој предвиђа признавање неких накнада (накнада за плаћено одсуство, накнада за случај раскида радног односа и др.) на терет расхода пре њихове исплате.
- 7) У вези са МРС 21 („Учинци промена курсева размене страних валута”), који се примењује у рачуноводственом обухватању пословних промена у страним валутама и приликом превођења финансијских извештаја иностраних операција које се укључују у финансијске извештаје домаћег предузећа, потребно је прописати да се пословање пореског обвезника које се обавља преко иностране сталне пословне јединице увек сматра пословањем самог пореског обвезника.
- 8) С обзиром на то да МРС 22 („Пословне комбинације”), који се примењује у рачуноводственом обухватању статусних промена, допушта да се стицање рачуноводствено обухвата било по методи цене коштања, било по методи поштене вредности, потребно је прописати да се метода цене коштања не може примењивати код рачуноводственог обухватања трансакција уређених у члану 31. Закона о порезу на добит предузећа. Ради се, наиме, о законској норми која предвиђа одлагање пореске обавезе по основу капиталног добитка у случају статусних промена, ако је извршена размена „стarih” акција за „нове”, уз евентуалну готовинску накнаду која не прелази 10% номиналне вредности добијених акција.
- 9) МРС 23 („Трошкови позајмљивања”) предвиђа да се камате и други трошкови у вези са позајмљивањем финансијских средстава признају као расход у периоду у којем су настали, а *оставља могућности* да се, алтернативно, у мери у којој се позајмљена финансијска средства користе за набавку квалификованог средства (тј. средства које захтева дужи период да би било спремно за планирану употребу или продају /нпр. грађевински радови или производња који трају дуже од једне године/), износ трошкова позајмљивања укључи у цену коштања тог средства. Сматрамо, међутим, да би за сврху опорезивања требало прописати да се код грађевинских радова или производње који трају дуже од једне године и чија цена коштања прелази одређени лимит (нпр. 30 ми-

лиона динара) трошкови позајмљивања морају укључити у цену коштања (капитализовати).

- 10) Да би се сачувао принцип да је порески обвезник свако правно лице из члана 1. Закона о порезу на добит предузећа, неопходно је прописати да за сврху опорезивања:
 - свако предузеће из групе предузећа под контролом матичне компаније (МРС 27);
 - сваки инвеститор и свако придружно предузеће (МРС 28);
 - сваки учесник у заједничком подухвату (МРС 31) засебно утврђује добит, без обзира на консолидацију, предвиђену у МРС 27 и МРС 28, примену метода учешћа, предвиђену у МРС 28, или консолидовани третман правних лица, предвиђен у МРС 31. При том, треба имати у виду да обавеза засебног утврђивања добити не искључује примену одредаба чл. 55–57. Закона о порезу на добит предузећа, које уређују тзв. „пореско консолидовање”, код којег сваки члан групе повезаних предузећа подноси свој порески биланс, а матично предузеће подноси консолидовани биланс за ту групу, у којем се губици једног или више чланова групе пребијају са добити осталих предузећа из те групе.
- 11) С обзиром на околност да је инфлација у Србији стављена под контролу (у зони је од око 10%), МРС 29 („Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама”) неће имати практичну примену. Но, за сваки случај, његове ефекте кроз порески закон треба искључити, јер би, ако до хиперинфлације ипак некако дође, опорезивање морало да буде посебно уређено.
- 12) У вези са МРС 36 („Обезвређење имовине”), потребно је прописати да се на терет расхода не признаје умањење вредности средства, осим за телесне ствари које су у знатној мери оштећене услед више силе.
- 13) У вези са МРС 37 („Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства”), потребно је предвидети да се на терет расхода не признају било каква резервисања или резерве, осим оних изричито наведених у Закону о порезу на добит предузећа.
- 14) У примени МРС 39 („Финансијски инструменти: признавање и мерење”) за потребе опорезивања, добитак или губитак по основу располагања финансијским средством укључује се у нето добит или нето губитак за период у којем су настали.
- 15) МРС 40 („Инвестициона некретнина”) предвиђа да се, код примене модела поштене вредности за мерење инвестиционе некретнине,³⁴ добитак или губитак настао због промене

34 Инвестициона некретнина је зграда, део зграде или земљиште које власник држи ради остваривања закупнине или ради увећања вредности капитала.

поштене вредности инвестиционе некретнине укључује у нето добитак или нето губитак периода у којем је настао. Да би се избегло опорезивање нереализованог капиталног добитка, потребно је за сврху опорезивања искључити примену модела поштене вредности у овом контексту и допустити једино примену алтернативног модела за мерење инвестиционе некретнине – модела цене коштања.

Остали одбици

Одбици који се признају приликом утврђивања основице пореза на добит предузећа углавном су адекватно уређени у Закону о порезу на добит предузећа. С обзиром на околност да су приходи од камате по основу јавног зајма изузети из пореске основице, сматрамо да је потребно прописати да се трошкови камате који се сразмерно могу алоцирати на приходе од камате по основу јавног зајма неће признати на терет расхода. У одсуству овакве норме порески обвезник може разрадити такву схему пореског планирања која би му пружила двоструко ослобођење (нпр, узме кредит за куповину државних обвезница, плаћену камату одбије као трошак, а приход од државних обвезница је изузет).

ПОРЕСКИ ПОДСТИЦАЈИ

У протекле три године политика пореских подстицаја у Републици Србији мењана је два пута – средином 2001. и на почетку 2003. године.

Стање до 2001. године

Први пут до измена је дошло 1. јула 2001. године, када су на снагу ступили нови закони о порезу на добит предузећа и порезу на доходак грађана, усвојени крајем марта те године. Овим изменама радикално је модификован однос према пореским олакшицама, који је карактерисао период Милошевићеве владавине. Наиме, у периоду између 1. 01. 1992. и 30. 06. 2001. године у систему су постојали веома великодушни порески подстицаји, од којих су најважнији били:

- умањење пореске основице по основу реинвестирања добити (које није могло прећи 50% утврђене пореске основице);
- пореско ослобођење за новооснована предузећа, које је, у начелу, трајало три године (пет, односно шест година ако је предузеће основано у недовољно развијеним подручјима);
- петогодишњи порески кредит за инострана улагања (који је, у случају 100% стране инвестиције, износио 100%, у случају 51% стране инвестиције – 51%, у случају 10% стране инвестиције – 10%);

- двогодишњи порески кредит за новозапослене раднике (који је износио 40% бруто зарада исплаћених тим новозапосленим радницима); и
- резервисање за трошкове инвестиционог одржавања (које је омогућавало пореском обвезнику да од пореске основице одбије будуће трошкове по овом основу пре него што су заиста настали).

Подаци показују да је у 1999. години потенцијални приход од пореза на добит предузећа умањен за 53,46%, а у 2000. години за 47,18% по основу оваквих олакшица.

Табела 1.

Ефекти пореских подстицаја према врсти подстицаја у периоду до 2000. године

	% смањења потенцијалног пореског прихода	
	1999.	2000.
Укупно смањење потенцијалног пореског прихода	53,46%	47,18%
Од тога:		
Одбитак по основу реинвестирања добити	21,54%	20,14%
Порески кредит за иностране инвестиције	11,68%	9,51%
Пореско ослобођење за новоосновано предузеће	10,03%	7,37%
Резервисање за трошкове инвестиционог одржавања	7,22%	7,31%
Порески кредит за новозапослене раднике	2,99%	2,85%

У пореској реформи 2001. године закључено је да већина примењиваних пореских подстицаја није ефикасна, а да преполовљују потенцијални приход од пореза на добит предузећа. Сваки пети динар потенцијалног пореског прихода губљен је по основу одбитка признаваног за реинвестирање из добити. У том подстицају скривала се трострука замка. Ако је реинвестирање вршено у основна средства, а с обзиром да је умањење било лимитирано на 50% пореске основице, порески обвезник чије је улагање прелазило тај лимит није уживао маргинални подстицај за било какво додатно инвестирање; њему је само ефективна пореска стопа бивала смањена са 20% на 10%. Порески обвезник који је био испод лимита од 50% уживао је, међутим, издашан маргинални порески подстицај. Инвестиција је, за потребе опорезивања, била два пута отписана – прво као одбитак од пореске основице, а затим и кроз амортизацију, јер закон није прописивао обавезу да се сразмерно инвестиционом одобрењу умањи амортизација набављеног основног средства. Другу замку чинила је законска одредба по којој је квалификованим улагањем сматрано и улагање у државне

обвезнице: наиме, камате по основу тих обвезница су и онако изузете из основице пореза на добит, тако да је, у ствари, одбитак по основу улагања у државне обвезнице представљао државну субвенцију купцима тих обвезница. Трећу замку представљала је законска одредба по којој је квалификованим улагањем сматрано и улагање у акције, јер је и компанија чије је акције купио инвеститор могла да тражи умањење своје пореске основице ако би реинвестирала своју добит, чиме је иницијални подстицај у суштини дуплиран. Зато је олакшица у виду умањења пореске основице за извршено улагање напуштена.

Релативно лако је напуштена и олакшица за иностранна улагања (по основу које је губљен сваки десети динар потенцијалног прихода од пореза на добит), јер је оцењено да не постоје разлози да се посебно стимулишу стране инвестиције, нарочито у светлу чињенице да су били чести случајеви тзв. *round-trippinga* (домаћа фирма трансферише средства у иностранство, где оснива компанију која се, као страни инвеститор, појављује на српском тржишту, уживајући порески подстицај за иностранна улагања).

Пореско ослобођење за новооснована предузећа (по основу које је губљен готово исти износ потенцијалног пореског прихода као и по основу пореског кредита за стране инвестиције) такође је напуштено, јер је констатовано да: (а) фаворизује нове компаније које су високо профитабилне у иницијалном периоду, а не оне компаније код којих је инвестиција велика, али не даје одмах добит; (б) дискриминише на штету инвестиција у средства чији је отписни век дугачак (пошто се амортизација мора вршити и док траје пореско ослобођење); (в) је било злоупотребљавано за трансферисање добити у ослобођена предузећа из неослобођених повезаних компанија.

Резервисања за инвестиционо одржавање (по основу којих је губљен сваки четрнаести динар потенцијалног прихода од пореза на добит) задржана су у систему, с тим што је прописано да ће се признати једино ако су извршена према дугорочном плану инвестиционог одржавања основних средстава, на који сагласност даје порески орган.

Реформа из 2001. године

Пореском реформом спроведеном у првој половини 2001. године установљена је друкчија структура пореских подстицаја. Њихов опсег је сужен, а структура им је битно измењена. У новом систему пореза на добит предузећа издвајали су се:

- инвестициони порески кредит у висини 10%³⁵ улагања у основна средства (с тим што умањење није могло да пређе

35 30% за мала предузећа.

50%³⁶ пореске обавезе у години улагања, али се неискоришћени порески кредит могао преносити у наредних пет година);

- двогодишњи порески кредит за новозапослене раднике (који је тада постављен тако да износи 40% укупног трошка рада тих новозапослених радника³⁷);
- резервисање за трошкове инвестиционог одржавања, признавано једино ако је извршено према дугорочном плану инвестиционог одржавања основних средстава, на који је порески орган дао сагласност.³⁸

Нажалост, ефекте новог система пореских подстицаја није могуће оценити, јер Пореска управа не располаже одговарајућим подацима.³⁹

Ослањање на инвестициони порески кредит заснивало се на оцени да код тог типа пореских подстицаја: (а) компанија ужива погодност само ако је заиста извршила инвестицију; (б) стимуланс се простира на дугорочна улагања; (ц) нема отицања прихода из буџета трансакцијама које се врше између повезаних лица (као код пореског ослобођења), нити стимулисања власника већ постојећег капитала, којима подстицај „пада с неба” (као код снижења пореске стопе). Штавише, да би се избегла потенцијална слабост инвестиционог пореског кредита – да дискриминише новоосноване фирме, које у години инвестирања често не остварују добит, те се у тој години порески кредит не може реализовати – допуштено је преношење неискоришћеног дела пореског кредита у наредних пет година.

Режим пореских подстицаја у 2003. години

Друга измена система пореских подстицаја ступила је на снагу 1. 01. 2003. године – свега годину и по дана пошто је реализована прва фаза пореске реформе. У том захвату концепт пореских под-

36 70% за мала предузећа.

37 Трошак рада једнак је бруто заради, увећаној за припадајуће јавне приходе који падају на терет послодавца.

38 Поред наведених, Закон о порезу на добит предузећа предвиђа још неколико облика пореских подстицаја: (1) убрзану амортизацију (за врло узак круг основних средстава /IT опрема, опрема за R&D, опрема за обуку кадрова, еколошки релевантна опрема/); (2) ослобођење за недобитне организације (код којих вишак прихода над расходима не прелази 300.000 динара); (3) петогодишње пореско ослобођење концесионог предузећа, односно концесионара; (4) сразмерно ослобођење предузећа за радно оспособљавање, професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалида; (5) двогодишњи порески кредит по основу добити остварене у новооснованој пословној јединици (business unit) у недовољно развијеним подручјима.

39 Зачуђујуће је да је Пореска управа доставила податке о размерама појединих пореских олакшица у 2001. и 2002. години следећи систематизацију ранијег Закона о порезу на добит предузећа – који је престао да важи 30. 06. 2001. године. Овакви подаци су, отуда, неупотребљиви.

стицаја опет је проширен, под притиском пословних кругова који су упозоравали Владу да је инвестициона активност у земљи недовољна (посебно да недостају директне стране инвестиције) и да у региону постоји пореска конкуренција, о којој се мора водити рачуна. Порески подстицаји из 2003. године нису, наравно, реплика подстицаја из периода пре 2001. године, али се не може пренебрегнути чињеница да је њиховим увођењем порески систем постао компликованији. Штавише, потврђује се исправност тврдње да су порески подстицаји попут десерта: укусни су, али мало значе ако је изостао главни оброк. Инвестициона клима, наиме, првенствено зависи од неких других (непореских) фактора – поједностављене процедуре покретања пословне активности, уклањања сувишних административних баријера у спољнотрговинским трансакцијама и код репатријације добити, смањене корупције у земљи, режима лизинга опреме, радног законодавства, одржавања успостављене макроекономске стабилности, функционисања правосуђа, стечајног законодавства, рачуноводствених захтева, статуса градског грађевинског земљишта, (не)постојања обухватних регистара заложних права и др. Иако је у овим доменима много тога урађено током 2001. и 2002. године, тек у амбијенту у којем би ови проблеми били сасвим уклоњени порески подстицаји могу, евентуално, остварити жељени ефекат додатног стимулисања инвестиционе активности.

Подстицајна политика на коју се прешло у 2003. године представља комбинацију неколико пореских расхода.

На првом месту, то је десетогодишње пореско ослобођење за инвестиције у основна средства које прелазе 600.000.000 динара, ако су праћене додатним запошљавањем барем 100 радника (у даљем тексту: „велики tax holiday”). За инвестиције у основна средства које прелазе 6.000.000 динара, праћене додатним запошљавањем нових пет радника, извршене од стране пореског обвезника који обавља делатност на подручју од посебног интереса за Републику, предвиђено је петогодишње пореско ослобођење (у даљем тексту: „мали tax holiday”).

Трећу меру чини снижење стопе пореза на добит предузећа са 20% на 14%, а четврту удвостручење инвестиционог пореског кредита (са ранијих 10% вредности улагања у основна средства на 20%⁴⁰) и периода на који се неискоришћени део пореског кредита (с обзиром на задржани максимум умањења од 50% обрачунатог пореза⁴¹ и могућност да у години улагања инвеститор није остварио добит) може пренети (са ранијих пет на десет година).

Пету меру представља увећање размера пореског кредита за новозапослене раднике са 40% трошка рада тих радника на 100%.

40 Код малих предузећа инвестициони порески кредит се повећава за једну трећину – са ранијих 30% на 40%.

41 70% за мала предузећа.

Трећа и четврта мера углавном нису спорне. Будући да висина пореске стопе представља први *порески* параметар који инвеститори узимају у обзир приликом одлучивања у коју ће земљу да улажу, снижење стопе пореза на добит предузећа за 30% (са 20% на 14%) може се оценити као рационалан потез чији је циљ привлачење инвестиција у земљу чији непорески параметри још увек нису превише регионално компетитивни.

Табела 2.
Стопе пореза на добит предузећа у региону (2003. година)

Држава	Стопа пореза на добит предузећа
Бугарска	15%
Хрватска	20%
Македонија	15%
Румунија	25%
Словенија	25%
Србија	14%

Истина, власници постојећег капитала добили су подстицај који им је „пао с неба”, а проблем је и у томе што се погодности од ниске стопе почињу осећати тек на дужи рок, те инстантног привлачења капитала по овом основу највероватније неће бити.

Позитивну оцену може добити и издашнији инвестициони порески кредит, јер је његово дејство усмерено на конкретна улагања у основна средства, а избегава се стимулсање оних који не инвестирају.

Када је у питању порески кредит за новозапослене раднике, законску забрану смањивања броја запослених у двогодишњем периоду коришћења пореског кредита потребно је друкчије формулисати. Из садашње дикције члана 49. Закона о порезу на добит предузећа произлази да послодавац не може отказати уговор о раду ни у драстичним случајевима (ако запослени не остварује резултате, не поштује радну дисциплину, злоупотребљава боловање и др.), ако не жели да изгуби право на порески кредит, уз обавезу да плати порез у ревалоризованом износу. Сматрамо да је релевантније инкрементално повећање нивоа запослености, те да послодавцу треба признати порески кредит за повећање укупног броја запослених (просек за текућу годину према просеку за претходну годину), уместо да се право везује за индивидуалног новозапосленог радника.

„Велики” и „мали” tax holiday заслужују, међутим, озбиљнија разматрања.

„Велики tax holiday” није се могао активирати све док нису донете још једне измене Закона о порезу на добит предузећа (које су ступиле на снагу 23. 04. 2003. године), којима је отклоњена недоумица

коју је стварала одредба члана 50а. Закона о порезу на добит предузећа, према којој се за подстицај могао квалификовати само онај порески обвезник који улаже „према прописима којима се уређује подстицање улагања у привреду Републике”. Оваква формулација није имала смисла, јер такав пропис не постоји, те је поменути законским изменама брисана, чиме је раскрчен терен за коришћење „великог tax holiday”. Пореска управа је добила овлашћење да решењем којим утврђује укупну годишњу пореску обавезу утврди испуњеност услова за коришћење овог пореског подстицаја. А ти услови су да:

- улагање у основна средства – које врши или сâм порески обвезник или друго лице у средства пореског обвезника – премашује 600.000.000 динара;
- порески обвезник та средства користи у регистрованој делатности у Републици Србији;
- је улагање извршено у опрему која претходно није била у употреби у Републици;
- порески обвезник у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 радника, при чему се новозапосленим не сматрају лица која су била запослена у (непосредно или посредно) зависном предузећу улагача.

Пореско ослобођење (у трајању од десет година) примењује се по кумулативном испуњењу ових услова, и то од прве године у којој је остварена опорезива добит. Оно се, при том, не примењује на укупно остварену добит, већ се даје сразмерно извршеном улагању: сразмера у којој ће добит бити ослобођена рачуна се као однос између инвестиције у основна средства и укупних основних средстава. Према мишљењу Министарства финансија и економије, вредност основних средстава утврђује сам порески обвезник, у складу са Међународним рачуноводственим стандардима. Код новооснованог предузећа пореско ослобођење је, природно, једнако 100%.

„Велики tax holiday” додатно компликује постојање мониторинга одржавања испуњености прописаних услова током периода у којем се користи пореско ослобођење. Четири групе података морају, наиме, бити праћене.

Прва се односи на *повећање запослености*: ако порески обвезник смањи број додатно запослених на неодређено време испод 100, по закону губи право на пореско ослобођење за цели период коришћења пореског ослобођења, а дужан је и да плати порез у ревалоризованом износу. Министарство финансија и економије заступа мишљење да није потребно пратити податак о инкременталном повећању запослености од најмање 100 новозапослених радника, који током десетогодишњег периода коришћења *tax holiday* не би смео да падне испод почетног нивоа; оно сматра да је довољно да се у периоду улагања запосли на неодређено време најмање 100 радника и број баш тих (спецификованих) радника не сме да падне испод 100. Другим речима, порески обвезник мо-

же, без ограничења, да отпустила друге запослене, али из контингента новозапослених који су га квалификовали за „*veliki tax holiday*” не сме да отпустила у мери која би тај контингент смањила испод 100. Овакво становиште изгледа апсурдно: или треба брисати услов у погледу најмање 100 новозапослених (што нам се чини бољом опцијом, јер не притиска да се спроводи економски нерационално запошљавање), или треба установити праћење инкременталног повећања запослености (тј. да ли током целог периода пореског ослобођења укупан број запослених не пада испод иницијалног нивоа, у који је урачунато оних 100 радника који представљају законски услов).

Друга група података који се морају пратити тиче се *континуишећа половања*, а трећа *коришћења основних средстава* у која је извршена квалификована инвестиција: ако порески обвезник пре истека периода од десет година прекине са пословањем, престане да користи или отуђи основна средства у која је извршено квалификовано улагање, а у нова основна средства не уложи износ барем једнак тржишној цени отуђених средстава, по закону губи право на пореско ослобођење за цели период коришћења пореског ослобођења. У оба ова случаја порески обвезник биће дужан да плати неплаћени порез у ревалоризованом износу.

Четврта врста мониторинга има за циљ да спречи да порески обвезник који ужива пореско ослобођење искористи *tax holiday* тако што би се, посредством статусне промене (фузије или поделе), на њега пренела имовина правног претходника, а да, при том, ако акционари правног претходника, уместо новчане накнаде, добију акције у пореском обвезнику, дође до одлагања обавезе по основу капиталног добитка.⁴² Да би се обесхрабрило овакво пореско планирање, усвојена је одредба по којој ће порески обвезник који је добио пореско ослобођење, а у периоду од три године које претходе испуњењу услова за ослобођење и током периода ослобођења стекао имовину на основу статусне промене, уз одлагање обавезе по основу капиталног добитка, морати да плати порез на остварену добит сразмерно овако стеченој имовини.

Да резимирамо. „Велики *tax holiday*” избегао је неке од слабости пореског ослобођења које се сретало у пореском систему Србије до 2001. године, јер је знатно већом дужином трајања престао да фаворизује нове компаније које су високо профитабилне у иницијалном периоду, на рачун великих инвестиција које не дају одмах добит и умањио подстицај да се при истеку периода ослобођења гаси стара и оснива нова фирма, која би се опет квалификовала за ослобођење. С друге стране, систем пореза на добит предузећа постао је чак и компликованији него пре 2001. године, с обзиром на сложене процедуре мониторинга испуњености услова.

42 До одлагања пореске обавезе по основу капиталног добитка доћи ће и ако део накнаде „старим акционарима” буде у облику готовинске компензације, с тим што новчана компонента не сме бити већа од 10% номиналне вредности добијених „нових” акција.

Такође, и даље постоји опасност од злоупотребе *tax holidaya* за трансферисање добити у ослобођена предузећа из неослобођених повезаних компанија.

„Мали *tax holiday*” је, као и „велики”, везан за решење Пореске управе, која – утврђујући укупну годишњу пореску обавезу пореског обвезника – треба да утврди и испуњеност услова за коришћење овог пореског подстицаја. А ти услови су да:

- улагање у основна средства – које врши или сâм порески обвезник или друго лице у средства пореског обвезника – премашује 6.000.000 динара;
- порески обвезник обавља делатност на подручју од посебног интереса за Републику Србију и да 80% вредности тих средстава користи у регистрованој делатности на овом подручју;
- је улагање извршено у опрему која претходно није била у употреби у Републици;
- порески обвезник у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање пет радника, при чему се новозапосленим не сматрају лица која су била запослена у (непосредно или посредно) зависном предузећу улагача. Да би се запослење могло сматрати „квалификованим запослењем”, потребно је да је запослени код пореског обвезника провео у радном односу и имао пребивалиште и боравиште на подручју од посебног интереса за Републику најмање девет месеци у календарској години;
- најмање 80% запослених на неодређено време има пребивалиште и боравиште на подручју од посебног интереса за Републику.

Пореско ослобођење (у трајању од пет година) примењује се по кумулативном испуњењу ових услова, и то од прве године у којој је остварена опорезива добит. Оно се, при том, не примењује на укупно остварену добит, већ се даје сразмерно извршеном улагању: сразмера у којој ће добит бити ослобођена рачуна се као однос између квалификоване инвестиције у основна средства и укупних основних средстава.

И „мали *tax holiday*” додатно компликује мониторинг одржавања испуњености прописаних услова током периода у којем се користи пореско ослобођење. Опет се морају пратити четири групе података. Први су подаци о *запослености*: ако порески обвезник током петогодишњег периода коришћења *tax holiday-a* смањи број додатно запослених на неодређено време испод пет, односно ако смањи број запослених на неодређено време са пребивалиштем и боравиштем на подручју од посебног интереса за Републику испод 80%, по закону губи право на пореско ослобођење за цели период коришћења пореског ослобођења. Друга група података који се морају пратити тиче се *континуираности пословања*, а трећа *коришћења основних средстава* у која је извршена квалификована инвестиција: ако порески обвезник пре истека периода од пет година прекине са пословањем, престане да користи или оту-

ђи основна средства у која је извршено квалификовано улагање, а у нова основна средства не уложи износ барем једнак тржишној цени отуђених средстава, по закону губи право на пореско ослобођење за цели период коришћења пореског ослобођења.⁴³ У сваком од ова три случаја, порески обвезник биће дужан да плати неплаћени порез у ревалоризованом износу. Четврта врста мониторинга има за циљ да спречи да порески обвезник који ужива пореско ослобођење искористи *tax holiday* тако што би се, посредством статусне промене (фузије или поделе), на њега пренела имовина правног претходника, а да, при том, ако акционари правног претходника, уместо новчане накнаде, добију акције у пореском обвезнику, дође до одлагања обавезе по основу капиталног добитка. Решење је идентично оном примењеном код „великог *tax holiday*-а”.

Примена „малог *tax holiday*-а” је додатно отежана позивањем на пропис којим се дефинише које је подручје „од посебног интереса за Републику Србију”, јер је у систем уграђена додатна арбитражност, чије је последице, као ни ефекте пореских олакшица из 2003. године, за сада немогуће оценити – све док не пристигну пореске пријаве за 2003. годину.

Предлог мера у вези са пореским подстицајима

Ефикасност постојећих олакшица код пореза на добит предузећа свакако се може преиспитивати, јер су порески систем учиниле компликованијим, а неизвесно је колико ће додатних инвестиција заиста привући. Међутим, имајући у виду да је Министарство финансија и економије пре мање од годину дана предложило пакет пореских подстицаја о којима је било речи под 2.3, ако се води рачуна о стабилности пореског система, није реалистично предлагати радикалније измене. У сваком случају, чини се да је потребно извршити одређене мање измене у законском тексту, како би се отклониле недоумице у погледу утврђивања испуњености услова за одређени порески подстицај. Ту имамо у виду одредбе којима се прописује обавеза да се једном испуњен услов за пореску олакшицу – ново запошљавање 100 радника код „великог *tax holiday*”, пет радника код „малог *tax holiday*”, или одређеног запосленог код пореског кредита за ново запошљавање – прати током периода у којем се пореска олакшица користи (десет, пет, односно две године). Предлажемо да се услов о додатном запошљавању 100 радника код „великог *tax holiday*” као сувишан брише, јер сâма инвестиција у основна средства од преко 600 милиона дина-

43 Вероватно омашком, пропуштено је да се санкционише онај порески обвезник који у току трајања *tax holiday* смањи учешће основних средстава на подручју од посебног интереса за Републику у укупним основним средствима на испод 80%.

ра представља веома значајан стимуланс запошљавању. Код „малог tax holidayа” и код пореског кредита за ново запошљавање законска норма би требало да обезбеди да послодавац током петогодишњег, односно двогодишњег периода коришћења пореске олакшице не смањује број запослених испод иницијалног нивоа (у који је урачунат број новозапослених радника). Код „малог tax holidayа” требало би предвидети да порески обвезник који у току трајања пореског ослобођења смањи учешће основних средстава на подручју од посебног интереса за Републику у укупним основним средствима на испод 80% изгуби право на олакшицу и плати неплаћени порез у ревалоризованом износу.

ПОРЕЗИ ПО ОДБИТКУ

Анализа оба закона који уређују опорезивање дохотка показала је да је материја пореза по одбитку који се наплаћују нерезидентима у приличној мери поднормирана.

Постојеће стање

Садашње решење, садржано у члану 40. Закона о порезу на добит предузећа, лапидарно је: порески обвезник (правно лице – исплатилац прихода) дужан је да обрачуна и уплати порез по одбитку по стопи од 20% на дивиденде и уделе у добити у правном лицу (без обзира да ли је прималац резидент или нерезидент), као и на ауторске накнаде и камате (само ако је прималац нерезидент).

Предложене измене

Сматрамо да обавезу наплате пореза по одбитку при свакој исплати (дакле, и резидентима и нерезидентима) код расподеле добити треба задржати, с тим што су потребна нека прецизирања предмета опорезивања („дивиденде и друга учешћа у добити резидентног пореског обвезника, укључујући ликвидациони вишак и вишак износа који се плаћа за откуп акција преко номиналне вредности, односно преко цене емисије, уколико је виша.

Када су у питању порези по одбитку на приходе који се исплаћују само нерезидентима, упоредна анализа показује да је у многим државама обухват ових пореза знатно шири. Пошто је нерезидент и онако дужан да приходе из Србије укључи у свој светски доходак, он би порез по одбитку плаћен у Србији у начелу могао да одбије од пореза на доходак/добит који дугује у земљи својег резидентства. Неопорезивање му, принципијелно, не доноси неку олакшицу – једино се *fiskus* Србије „жртвује” у корист *fiskusa* државе чији је резидент прималац ових прихода.

Предлажемо да се порези по одбитку уведу на следеће приходе који се исплаћују нерезидентима:

- приходи од ауторских права и права индустријске својине које плаћа резидент;
- закупнина покретних ствари коју плаћа резидент;
- накнада за право коришћења природних богатстава (ако нису у режиму државне својине) коју плаћа резидент;
- камата коју плаћа резидент, као и камата коју плаћа нерезидент – у случају када је може одбити од основице пореза на добит предузећа који се дугује у Републици;
- приходи од непокретности које се налазе у Републици;
- премија осигурања против ризика на територији Републике;
- накнада за међународне телекомуникационе, транспортне или шпедитерске услуге, у случају када комуникације, транспорт, односно шпедиција почињу или се завршавају у Републици;
- приходи остварени од менаџментских, консултантских, правних, рачуноводствених, инжењеринг, рекламних, маркетиншких или информатичких услуга, услуга техничке помоћи или других сличних услуга, или услуга обезбеђивања персонала, пружених нерезиденту који послује у Републици преко сталне пословне јединице, када су услуге везане за ову сталну пословну јединицу, уколико се ове услуге пружају у потпуности или делимично обављањем делатности на територији Републике;
- приходи од располагања уз накнаду непокретностима које се налазе на територији Републике или од продаје удела у таквој имовини, укључујући приходе од реализације акција или удела у капиталу предузећа, код којег се најмање 50% вредности средстава непосредно или посредно односи на непокретности које се налазе на територији Републике.

Стопе ових пореза по одбитку могу у неким случајевима да буду ниже од „стандардних” 20% (нпр. за премије осигурања, накнаде за међународне телекомуникационе, транспортне или шпедитерске услуге или приходе од продаје непокретности).

У случајевима када плаћања прихода који подлежу порезу по одбитку нису извршена пре истека пореске године, али је обавеза плаћања настала у пореској години, порез по одбитку би требало сматрати доспелим на дан 31. децембра пореске године.

VII Порези на имовину

ПОСТОЈЕЋЕ СТАЊЕ

Под порезима на имовину подразумевају се сви порези чији су обрачун и наплата везани за некретнине, при чему се издвајају:

- порез на промет некретнина (порез на пренос апсолутних права);
- порез на наслеђе и поклон;
- порез на имовину (некретнину).

Порез на пренос апсолутних права

Порез на пренос апсолутних права наплаћује се по пропорционалној стопи од 5%. Пропорционална пореска стопа у случају овог пореза је оправдана, али се, већ на први поглед, чини да је превисока.

Према подацима за 2002. годину, укупни приходи од наплате овог пореза износили су 4.119.191 хиљада динара, или око 1,5% укупног износа прикупљених пореза, што је више од прихода оствареног наплатом пореза на имовину. Ова аномалија је последица: (а) високе пореске стопе; (б) високе, односно реално процењене пореске основице (тржишна вредност трансакције); (в) високог степена наплате пореза, односно ниске евазије.

Пореску основицу чини уговорена купопродајна цена у тренутку настанка пореске обавезе (тренутак трансакције), уколико није нижа од тржишне вредности. Будући да порески обвезник има подстицај да предочи што нижу уговорену цену, пореска управа има право да оцени да ли је предочена цена, односно вредност, нижа од тржишне вредности. За то је пореској управи остављен веома кратак рок (десет дана од пријема уговора, а решењем рок може да се продужи за још десет дана, укупно највише двадесет дана од пријема уговора). Приликом процене тржишне вредности користи се неколико начина да се дође до њене непристрасне процене, односно до тачне вредности трансакције: (а) регуларни купопродајни уговори; (б) агенцијске цене; (в) парификација.

Жалба не одлаже извршење решења о плаћању пореза. Другостепени орган је регионални центар саме пореске управе. После тога се води управни спор пред Врховним судом. Поништавање решења подразумева трошкове за Управу: (а) поновни излазак на

терен ради поновног разматрања вредности трансакције; и (б) плаћање камате на преплаћени износ пореза. Поновни излазак је неопходан у случају породичних кућа, док у случају станова у солитерима (колективног становања) није неопходан. Трошкови изласка у смислу опортунитетних трошкова времена су веома високи, будући да порески обвезници на сваки начин желе да умање вредност некретнине. Будући да су трошкови жалбе прилично високи, Управа при процењивању вредности некретнине обично мало обори вредност, тако да се процењене вредности циљано крећу у распону од 90% до 100% стварне тржишне вредности. На тај начин се умањује ризик жалбе и трошкови повезани са њом.

При процењивању вредности некретнине, односно вредности капиталне трансакције, проблем чини да је релативно мали број некретнина у промету током релевантног периода који се посматра (годину дана, на пример). Многе некретнине нису обухваћене трансакцијама, па не постоје информације које су потребне за добро доношење одлуке о вредности тих некретнине, односно вредности трансакција. Овај проблем је мање изражен у Београду и другим већим градовима (у којима је релативно жив промет некретнина), а далеко је израженији у мањим градовима у Србији.

Евазија пореза на промет некретнина (пренос апсолутних права) је прилично мала, будући да постоје снажни подстицаји обвезницима да плате порез (регистрација купопродајног уговора и уписивање у земљишне књиге). Ипак, постоје случајеви у којим се трансакција не региструје на прави начин, већ је „покривена” фиктивним уговором о позајмици. Процењује се да опорезивањем није обухваћено највише 10% трансакција. При томе, опорезивање се не избегава, већ се практично помера у будућност.

Порез на наслеђе и поклон

Порез на наслеђе и поклон наплаћује се у случајевима другог наследног реда према рашчлањеној (траншираној) прогресивној пореској стопи од 3% на пореску основицу до 200.000 динара и од 5% на пореску основицу преко 200.000 динара. У случају трећег и даљег наследног реда, порез на наслеђе, исто као и порез на поклон наплаћују се по пропорционалној стопи од 5%. Наведено решење је непотребно компликовано, нетранспарентно и ствара додатни подстицај пореским обвезницима да умањују вредност пореске основице. Низак праг промене стопе доводи до тога да вероватно да не постоји нека значајнија реалокација поклона и наслеђа.

Према подацима за 2002. годину, укупни приходи од наплате овог пореза износили су 219.571 хиљада динара или око 0,1% укупног износа прикупљених пореза – овај порез није од већег значаја са становишта фискалних прихода.

Порез на имовину

Порез на имовину наплаћује се свим власницима имовине, односно власницима широко дефинисаних својинских права на имовини. Бележи се готово 2,5 милиона пореских обвезника овог пореза, што значи да велики део становиштва Србије спада у пореске обвезнике ове врсте. Не постоји директан порез са већим бројем идентификованих пореских обвезника. Ова чињеница, заједно са чињеницама везаним за откуп станова у друштвеној, односно државној својини под, за купце, веома повољним ценама, условила је постојање значајне политичко-социјалне компоненте при доношењу одлука о овом порезу, нарочито при дефинисању пореске стопе и начина одређивања пореске основице.

Порез на имовину наплаћује се према рашчлањеној (траншираној) прогресивној стопи и то: 0,40% на пореску основицу до 6.000.000 динара, 0,80% на пореску основицу преко 6.000.000 динара, 1,50% на пореску основицу преко 15.000.000 динара и 2% на пореску основицу преко 30.000.000 динара. Наведено решење је лоше: непотребно је компликовано, нетраснпарентно је и ствара додатни подстицај пореским обвезницима да умањују исказану вредност своје пореске основице. Значајне разлике у стопи стварају подстицај власницима да поклањају некретнине првом наследном реду, како би дисперзовали власништво и умањили пореско оптерећење, чиме се губи потенцијални фискални ефекат прогресивне пореске стопе.

Према подацима за 2002. годину, укупни приходи од наплате овог пореза износили су 3.291.172 хиљаде динара или око 1,2% укупног износа прикупљених пореза (0,7% чине приходи од правних, а 0,5% приходи од физичких лица), што је ниже од прихода оствареног наплатом пореза на промет имовине (пренос апсолутних права). То је свакако аномалија, која је последица: (а) релативно ниске пореске стопе; (б) ниске, односно нереално ниско процењене пореске основице (тржишна вредност имовине); (в) релативно раширене евазије овог пореза.

Пореску основицу пореза на имовину чини тржишна вредност некретнине на дан 31. децембра године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез. У општем случају, тржишна вредност некретнине утврђује се применом основних (корисна површина и просечна тржишна цена квадратног метра одговарајуће некретнине на теориторији општине) и корективних елемената (локација некретнине, квалитет некретнине, као и други елементи који утичу на тржишну вредност некретнине). Начин на који су дефинисани општи и корективни критеријуми отвара простор да процењена пореска основица, односно процењена тржишна вредност некретнине, значајно одступа од стварне тржишне вредности, тј. вредности која би се забележила у слободној тржишној трансакцији. Први фактор који доводи до тог одступања је тај што се као просечна тржишна цена квадратног метра одговарајућих

непокретности узима потпуно непримерен (неадекватан) статистички податак о пријављеној просечној тржишној цени добијеној у промету новоградње на подручју општине, који има мало заједничког са тржишном вредношћу конкретне некретнине. Тако добијена просечна тржишна цена некретнине је систематски потцењена, односно пристрасна на доле. Узрок томе је што у великом броју случајева под том ценом, уместо стварне пуне тржишне цене, подразумевају, односно пријављују трошкови и то искључиво трошкови градње (без трошкова примарног и секундарног припремања и опремања грађевинског земљишта). То доводи до драстичне потцењености вредности некретнине (и до 50%). Евентуална пристрасност на горе, као могућа последица нерепрезентативног узорка за прикупљење података, никако не може да компензује наведену систематску пристрасност на доле, тако да се већ у старту оперише потцењеним вредношћу индикатора просечне тржишне цене квадратног метра изграђеног простора, што неминовно доводи до потцењености пореске основице.

Иако Правилник допушта могућност да се као основица за процењивање просечне тржишне цене, односно вредности квадратног метра изграђеног простора, користи и вредност утврђена у поступку одређивања пореске основице при преносу апсолутних права, то је дозвољено једино уколико не постоје подаци које прикупља статистичка служба. На овај начин се једна супериорна информација, каква је процена добијена у случају одређивања пореске основице при преносу апсолутних права, подређује инхерентно инфериорној информацији статистичке службе.

Добијена просечна тржишна цена квадратног метра изграђене површине, па тиме и некретнине, потом се коригује на основу локације некретнине, тако што се множи коефицијентом који је увек мањи од јединице. Оваква процедура методолошки није коректна и неминовно доводи до даље пристрасности на доле. Надаље, корекција се врши и на основу квалитета некретнине, опет коефицијентом који је мањи или, у најбољем случају, једнак јединици (једнак је јединици само у случају најквалитетнијег, практично луксузног објекта), што је такође није методолошки коректно и доводи до даље пристрасности на доле, односно даљег потцењивања вредности пореске основице. Коначно, тако добијена вредност се сваке године умањује за амортизацију која се обрачунава по годишњој стопи од 1,5% (највише до 70% почетне вредности), чиме се даље неоправдано умањује пореска основица. Иако је обрачунавање амортизације, начелно посматрано, методолошки коректно, нереално је висока стопа (која подразумева потпуну амортизацију некретнине у року од 67 година). Све наведено доводи до велике потцењености пореске основице у случају свих пореских обвезника (сва физичка и део правних лица) који не воде пословне књиге.

Постоји доста произвољности при вредновању пореске основице, односно при одређивању тржишне вредности некретнине.

На пример, утврђивање коефицијента којим се исказује квалитет некретнине (корективни елемент утврђивања тржишне вредности) често се обавља се на основу описа објекта који је предат пореској управи, односно на основу често нетачног, односно неажурног описа објекта, па тако ни коефицијент није тачан.

У случају пореских обвезника који воде пословне књиге, за пореску основицу се узима вредност некретнина утврђена у његовим пословним књигама (биланс стања). Иако је, начелно посматрано, овакав поступак методолошки коректан, вредности које се налазе у пословним књигама често су знатно испод тржишних вредности тих некретнина, чиме се знатно обара пореска основица пореза на имовину ових пореских обвезника.

Пореска ослобађања (изузећа од пореза на имовину) углавном су добро спецификована. У ослобађања је укључена и *de minimis* клаузула, којом се ослобађају од плаћања пореза власници чија пореска основица не прелази износ од 250.000 динара. Имајући у виду пристрасност на доле при одређивању пореске основице, ефективна граница ослобађања од плаћања пореза је знатно виша. Иако не постоји експлицитна могућност ослобађања од плаћања пореза за сиромашне, *de minimis* клаузула, заједно са пореским кредитом, можда може да представља механизам те врсте. Сходно наведеном, чини се да не постоји потреба за увођењем посебне заштите за сиромашне у оквиру наплаћивања пореза на имовину, већ ту заштиту можда ипак треба градити на постојећим основама.

Постоје, међутим, пореска ослобађања и на некретнине према намени или типу власништва (државни органи, дипломатска представништва, путеви, историјски споменици, објекти комуналних делатности итд). Нека од тих ослобађања су спорна: 1) на некретнине „које се користе за просветне, културне, научне, социјалне, здравствене, хуманитарне или спортске сврхе”; оваква одредба је имала добро оправдање у време социјализма, када су све поменуте активности биле организоване у државној режији и када су некретнине биле у државном власништву; међутим, оправдање нестаје у времену када у све ове области улази приватни капитал на комерцијалној основи и када те некретнине постају приватно власништво, јер се не види разлог за њихово разликовање у односу на друге комерцијалне активности, односно на некретнине које служе тим комерцијалним пословима; 2) „економске зграде у пољопривреди”; овим ослобађањем од пореза на имовину економских зграда фаворизује се једна привредна делатност (пољопривреда) у односу на друге, од којих се многе налазе у лошијој позицији од пољопривреде.

Порески кредити, онако како су спецификовани у Закону (40% за обвезника који станује у власититом стану и по 10% за сваког члана домаћинства, али не више од укупно 70%), такође су, веома вероватно, уведени као облик социјалне заштите сиромашних. Међутим, оваквом мером се непотребно штите и богата домаћинства,

будући да свако трочлано домаћинство, независно од својих прихода, плаћа свега 30% износа пореза на имовину. Насупрот томе, једночлано домаћинство, на пример, сиромашно пензионерско домаћинство те врсте, плаћа чак 60% износа пореза на имовину. Надаље, будући да се порески кредити одобравају искључиво домаћинствима, овим се имплицитно уводи диференцирана ефективна пореска стопа, тако да правна лица плаћају порез на имовину по ефективно вишој пореској стопи него што је то случај са физичким лицима, односно домаћинствима. Сходно свему наведеном, потребно је темељито преиспитати досадашњу политику пореских кредита, будући да она није довела до циљане заштите сиромашних, али је знатно умањила фискалне приходе.

Могућност евазије пореза на имовину у случају некретнина је знатна, последица је система добровољног пријављивања пореских обвезника и везана је за два феномена. Један је неажурност земљишних књига, односно катастра – процењује се да већина објеката није уписана, односно укњижена. Други је феномен неправне градње у Србији, тј. велики број нелегалних објеката о којима не постоји солидна евиденција. Ти објекти, по самој својој дефиницији нису формално регистровани, тако да њихови власници нису порески обвезници у случају пореза на имовину. Коначно, регуларни порески обвезници немају снажне подстицаје да извршавају своје обавезе, бар ти подстицаји нису снажни као у случају пореза на пренос апсолутних права.

Општа оцена решења примењених у случају пореза на имовину није добра. Овај порез је, генерално посматрано, лоше нормиран. Пореска основица се добија на основу лоше дефинисане процедуре, која садржи и неколико методолошких грешака. То доводи до намерно депресираних пореских основица, вероватно услед намере вођења „социјалне” политике, иако се то чини без експлицитне заштите сиромашних. Тиме је створена двојна пореска основица: једна, блиска тржишној вредности некретнине, која се користи при порезу на пренос апсолутних права и друга, систематски потцењена, која се користи при порезу на имовину. Прогресивна пореска стопа је непотребно компликована и не доводи до значајног раста фискалних прихода. Евазија пореза је релативно распрострањена. Све то доводи до релативно ниског фискалног прихода оствареног наплатом пореза на имовину.

1.4. Остали фискални инструменти

Поред наведених пореских инструмената, у случају локалних заједница као инструмент за прикупљење фискалних (јавних) прихода користи се и накнада за коришћење грађевинског земљишта. Ближе критеријуме и мерила за одређивање ове накнаде формулишу локалне заједнице. Начелно посматрано, ова накнада се наплаћује по квадратном метру корисне (изграђене) површине, а јединични износ накнаде варира у зависности од локације и

намене површине. Начин на који су дефинисане варијације јединичног износа накнаде показује да је основна идеја била да укупан износ накнаде буде пропорционалан вредности некретнине.

Приходи прикупљени на основу накнаде за коришћење земљишта директно се сливају у локални буџет и служе за финансирање пружања услуга које спадају у категорију локалног јавног добра (те услуге се понекад називају и услугама колективне комуналне потрошње).

Расподела фискалих прохода

Целокупан износ средстава прикупљених на основу пореза на имовину трансферише се локалним властима. То показује да се, без обзира на постојећа законска решења, порези на имовину *de facto* сматрају локалним порезима. Овакав однос је у потпуности оправдан, будући да су ови порези типични добри локални порези. Светско искуство показује да је у великој већини случајева ови порези локални порези, односно изворни приходи локалне заједнице.

Пореска децентрализација

Порезе на имовину, према важећим законским решењима, дефинишу и спроводе централне, тј. републичке власти. Сви параметри пореза и његове примене дефинишу се републичким законским и подзаконским актима. Спровођење наведене регулативе, односно утврђивање и наплаћивање пореза, препуштено је централној (републичкој) пореској управи, која се у спровођењу пореза на имовину, углавном ослања на своје локалне (општинске) јединице.

КОНЦЕПЦИЈА ПОРЕСКЕ РЕФОРМЕ

Порез на пренос апсолутних права

Решења у погледу пореза на пренос апсолутних права, односно његове примене, јесу, начелно посматрано, добро осмишљена. Са становишта пореске политике, треба размотрити могућности за обарање пореске стопе у будућности, при чему треба водити рачуна о очекиваном паду фискалних прихода, тј. потребно је направити пројекцију фискалних прихода, нарочито имајући у виду могућности увећања фискалних прихода на основу реформе пореза на имовину. Општа смерница за промену, односно обарање стопе пореза на пренос апсолутних права треба да гласи да укупан износ фискалних прихода остварених наплатом пореза на имовину треба да буде већи од фискалних прихода остварених наплатом пореза на пренос апсолутних права.

Вредновање пореске основице у случају овог пореза је задовољавајуће, тако да није потребно увођење радикално нових решења, али је потребно да се увећају ресурси пореске управе (нарочито локалних испостава пореске управе) за обављање овог посла. Потребан је проток (трансфер) знања из најбогатијих и најразвијенијих општина, које и бележе највећи промет некретнина (па у проценама вредности некретнина и имају највеће искуство) ка мање развијеним општинама.

Фискална децентрализација *не* треба да доведе до напуштања јединствене, централно одређене пореске стопе на пренос апсолутних права, нити треба да доведе до нарушавања јединствене процедуре процењивања пореске основице.

Подстицаји за плаћање овог пореза су довољно снажни, тако да не постоји потреба за новим подстицајима. Преостала евазија овог пореза, може се решити мерама, односно развојем институција изван пореске политике (хипотекарни кредити, заложно право итд.), којима би се створили додатни подстицаји за регистрацију објекта, односно верификацију преноса апсолутних права.

Порез на наслеђе и поклон

Што се тиче пореза на наслеђе и поклон, потребно је да се уведе пропорционална пореска стопа и да се она истоветно примењује у свим случајевима у којима се тај порез наплаћује, независно од тога о ком се наследном колону ради. Надаље, постоје добри разлози да та стопа буде једнака стопи пореза на пренос апсолутних права, како би се уклонили подстицаји за лажна наследства и поклоне. У том смислу, стопа пореза на наслеђе и поклон треба да прати промене стопе пореза на пренос апсолутних права.

Порез на наслеђе и поклон има мали фискални ефекат и не треба очекивати да се тај ефекат може знатно повећати.

Порез на имовину

Порез на имовину не треба да има било какав алокативни ефекат – он треба да има искључиво фискални ефекат. За алокативне ефекте треба да буде задужена реформа система управљања градским-грађевинским земљиштем (заснована на његовој приватизацији), успостављање тржишта тог ресурса и реформа система урбанистичког планирања.

Стопа пореза на имовину треба да буде пропорционална и то идентична за све врсте некретнина, тј. постојећа прогресивна стопа пореза на имовину треба да буде напуштена. Питање да ли ту стопу треба да одређују централне (републичке) или локалне власти спада у проблематику фискалне децентрализације – другим речима, оба наведена решења су легитимна.

Уколико локалне власти одређују стопу пореза на имовину, свакако да је потребно да централне (републичке) власти дају

квантитативни оквир за одређивање те стопе. При томе је, начелно посматрано, могуће да централне власти формулишу опсег те стопе на два начина: а) спецификујући минималну и максималну вредност стопе; б) спецификујући само максималну вредност стопе. Пожељност ових решења треба размотрити у функцији фискалне децентрализације.

Најзначајнији проблеми пореза на имовину леже у установљавању пореске основице, односно вредновању некретнина које се опорезују. Уколико ти проблеми не би могли да се реше на задовољавајући начин, потребно је размотрити могућност да се порез на имовину замени неким другим локалним порезом, односно одговарајућим фискалним механизмом, који би надокнадио пропуштене фискалне приходе овог пореза. Једини порез те врсте је локална главарина (*community pool tax*), тј. порез који се наплаћује у истом износу сваком (евентуално сваком пунолетном) становнику одређене локалне заједнице (*lump-sum tax*). Применом ове врсте пореза превазишао би се проблем дефинисања пореске основице пореза на имовину, односно проблем вредновања некретнина. Надаље, локална главарина је порез који је алокативно неутралан (економски ефикасан) и који је лак за примену (ниску су му административни трошкови), а и могућност евазије је прилично мала. Међутим, овај порез драстично крши начело вертикалне правде (једнакости), што га елиминише из даљег вредновања, па тиме и евентуалног препоручивања за примену. Надаље, политички трошкови увођења оваквог пореза били би прохибитивно високи, на шта упућује и судбина тог пореза у Великој Британији крајем 1980-тих година, тако да овај порез не представља реалистичну алтернативу порезу на имовину.

Што се начела тиче, пореска основица пореза на имовину треба да буде: а) *ad valorem*; б) заснована на целокупној вредности некретнине, в) заснована на капиталној вредности некретнине. Начело *ad valorem*, којим се као пореска основица одређује вредност некретнине представља једину могућност да овај порез не крши начело хоризонталне и вертикалне правде (једнакости). Поред тога, савремена тенденција у свету (нарочито у земљама у транзицији и земљама у развоју; развијене земље су одавно завршиле овај посао) јесте да се све више прихвата ово начело при дефинисању пореске основице пореза на некретнине.

Пореска основица треба да буде заснована на целокупној вредности некретнине, тј. не треба раздвајати грађевинско земљиште и објекте који припадају том земљишту. У Србији у овом тренутку, све да постоје општи разлози против примене овог начела (а не постоје), није могуће применити одвојене порезе, будући да још увек постоји монопол државе над градским-грађевинским земљиштем. Другим речима, земљиште би било изузето из опорезивања, а могао би да се опорезује искључиво грађевински објекат, чиме би се прекршило начело *ad valorem*. Све док се не приватизује градско-грађевинско земљиште у Србији (а за то је

потребан нови Устав и одговорајући нови закон о грађевинском земљишту), не постоји могућност за примену одвојених пореза на земљиште и грађевински објекат. А и када се створе претпоставке за раздвајање тих пореза, пореска основица и даље треба да буде заснована на целокупној вредности некретнине. Разлози за то леже у лакшем одређивању вредности целокупне некретнине, савременим тенденцијама у свету, будући да се све већи број земаља прелази на овакав начин одређивања пореске основице, као и на раније прихваћено начело да порез на имовину не треба да има алокативне ефекте. Наиме, одвајање грађевинског земљишта као засебне пореске основице углавном се образлаже стварањем могућности за алокативну интервенцију на тржишту тог ресурса путем одређене (диференциране) пореске политике. Прихватањем начела алокативне неутралности пореза на имовину, овај аргумент се одбације.

Пореска основица треба да буде заснована на капиталној вредности некретнине, тј. оној вредности некретнине која се бележи при капиталној трансакцији (преносу апсолутних права). Прихватањем овог начела одбацује се алтернативно начело ренталне вредности некретнине, тј. исказивање вредности некретнине путем годишњег износа ренте (закупнине) која се добија или би се добила издавањем некретнине под закуп. Примена начела ренталне вредности доводи до великих тешкоћа везаних за одређивање пореске основице, углавном везаних за прибављање тачних информација о висини тржишне закупнине (лакше је прибавити тачне информације о тржишној вредности капиталне трансакције), као и неминовних произвољности у процени пореске основице. Поред тога, ово се начело све више напушта у свету, па чак и бившим британским колонијама које су га дуго примењивале.

Прихватањем првог и трећег начела одбацује се постојећи двојни систем, тј. систем који познаје различите пореске основице у случају пореза на пренос апсолутних права и пореза на имовину. Увођењем јединствене пореске основице у случају некретнина добије се на транспарентности и ефикасности опорезивања имовине. Надаље, услед постојеће систематске потцењеност пореске основице у случају пореза на некретнине, наведена унификација отвара могућност за значајно увећање фискалних прихода на основу пореза на некретнине.

Дефинисањем основних начела пожељне пореске основице за порез на некретнине, отвара се питање начина вредновања некретнина, односно одговарајуће пореске основице, тј. питање процедуре добијања конкретног износа који треба да представља тржишну капиталну вредност некретнине која се опорезује. Начелно посматрано, постоји могућност увођења самовредновања, тј. обавезе да порески обвезник сам вреднује некретнину коју поседује и да сам подноси пореску пријаву са процењем пореском основицом на коју треба да плати порез на имовину. Самовредновање пореске основице као опција заснива се на могућности

формулисању новог, делотворног и снажног подстицаја пореским обвезницима да реално процењују вредност своје некретности. Наиме, у случају самовредновања пореске основице, сваки порески обвезник има подстицај да умањи ту вредност, како би његово пореско оптерећење било што мање. Без новог, делотворног и снажног подстицаја пореским обвезницима да реално искажу вредност своје некретности, опција самовредновања није препоручљива, будући да ће неминовно да доведе до знатног пада вредности пореске основице, па тиме и до пада фискалних прихода. Разматрање доступних предлога за формулисање таквих подстицаја (Allais-ов предлог) показала је да они нису применљиви, односно да нису делотворни, па чак могу да доведу и до погрешних подстицаја. Стога се може закључити да предлог таквог подстицаја у овом тренутку не постоји, па није испуњен ни основни предуслов за спровођење самовредновања.

Чак и уколико би се створио наведени подстицај против систематског потцењивања пореске основице при самовредновању, остаје проблем несавршене информисаности, односно недовољног знања пореских обвезника. Другим речима, чак и да постоји делотворан подстицај (а не постоји), вредности самопроцењене пореске основице могу да буду веома удаљене од тржишне вредности те некретности. Тиме се ствара потреба за контролом те процене од стране пореске управе, чиме се губи основна погодност коју нуди опција самовредновања – ниско административно оптерећење. Овим постаје јасно да самовредновање пореске основице није реалистична опција.

Сходно наведеном, једина реалистична опција је да пореска управа вреднује пореску основицу пореза на имовину, односно процењује тржишну вредност свих некретности пореских обвезника. То отвара два кључна питања: једно је питање садржаја и процедуре вредновања, а друго је питање подстицаја службеницима пореске управе, пре свега локалних испостава те управе, да ефикасно и непристрасно спроведу наведену процедуру, односно да обаве свој посао.

Са становишта садржаја и процедуре вредновање некретности, као једино прихватљиво издваја се решење које је већ примењено у одређеном броју земаља. То решење се заснива на коришћењу већ установљених процена вредности некретности које су употребљене као пореска основица у случају пореза на пренос апсолутних права, постојећим вредностима пореске основице попреза на имовину, као и свим физичким особинама некретности (локација, квалитет и опремљеност објекта итд.). На основу наведених улазних података, модел компјутерски заснованог масовног вредновања некретности, односно пореских основица пореза на имовину (*Computer Assisted Mass Appraisal – САМА*), израчунава вредност сваке појединачне некретности, независно да ли је та некретност била у промету или не. За потребе овог извештаја није потребно детаљно описивати наведени САМА модел, још мање све поступ-

ке које он користи, али је потребно указати на његову основну концепцију. Модел користи различите специфичне инпуте на нивоу сваке појединачне некретнине: цену некретнине у промету (уколико је била у промету), односно пореска основицу која је коришћена за одређивање пореза на пренос апсолутних права (основица у динамици), постојећу пореску основицу пореза на имовину (основица у статистици), као и све локационе и физичке карактеристике сваке појединачне некретнине, укључујући све оне карактеристике према важећем списку елемената за утврђивање квалитета објекта. На основу наведених података оцењује се низ регресионих једначина са свим доступним факторима који утичу на варијацију разлике између основице у статистици и основице у динамици, чиме се оцењује утицај тих фактора на наведену варијацију. На основу оцењених параметара регресионих једначина, формулише се прогноза, односно пројекција одступања основице у статистици од основице у динамици (која се узима као репер тржишне вредности некретнине, односно њеног квадрата метрa). На тај начин се долази до нове вредности пореске основице у статистици, односно изједначавања пореске основице у статистици са пореском основицом у динамици, односно тржишном ценом.

Потребно указати на два веома битна елемента САМА модела. Прво, за добијање вредновања сваке појединачне некретнине на одређеном подручју нису потребни подаци за све некретнине које су биле у промету (а могу да се користе подаци из различитих година), већ се то може учинити на основу узорка на нивоу општине, односно локалне заједнице. Према иницијалним проценама, на пример, за успешно функционисање модела за Београд, потребни су подаци за свега око 600 некретнина. Ова карактеристика показује да би модел могао веома брзо да пружи резултате, односно процењене вредности некретнина (нове пореске основице). Друго, може се формирати модел за Србију у целини, тј. јединствени модел за све некретнине на подручју Србије, при чему би припадност одређеној локалној заједници било само једно од обележја сваке појединачне некретнине која би се унела у модел. Ова карактеристика показује да се цео модел, односно посао вредновања некретнина, може ефикасно организовати на нивоу централне републичке пореске управе, при чему би локалне (општинске) испоставе пореске управе ажурно достављале податке о процењеним вредностима некретнина које се користе као пореска основица за порез на пренос апсолутних права.

Што се подстицаја службеницима пореске управе тиче, то се, услед предложене примене компјутерског модела масовног вредновања некретнина (САМА), своди на подстицаје при вредновању пореске основице при преносу апсолутних права. Ти подстицаји се односе, пре свега, на контролу целог поступка, при чему се издваја већ уочен подстицај да се избегне жалба другостепеном органу. Поред тога, треба предвидети и мере интерне ревизије вредновања. Оба наведена механизма треба посматрати у светлу

територијалне организације пореске управе. Вредновање некретнина у поступку утврђивања и наплаћивања пореза на пренос апсолутних права ће обављати службеници локалних подружница јединствене републичке пореске управе. У случају жалбе други степен чини централна (републичка) пореска управа, на чије решење се може покренути управни спор. Интерну ревизију процена локалних испостава пореске управе такође може, односно треба да врши централна (републичка) пореска управа.

Примена САМА модела сама по себи не би значајно увећала административно оптерећење пореске управе. Процењује се да би јединствени САМА модел на нивоу Србије, када буде постављен, опслуживале, односно одржавале највише три особе. Будући да резултати овог модела зависе од квалитета информација о вредности некретнина у промету, потребно је да се локалне испоставе пореске управе ојачају људским капиталом и новим знањима како би се побољшало процењивање вредности некретнина при преносу апсолутних права, побољшања процедура те процене и стварања стално ажурних и добро организованих база података, како би се САМА модел стално ажурираро, односно „пунио” новим подацима. Поред тога, потребна је стална размена информација, односно пренос знања, нарочито између општина са великим обимом промета и општина са малим обимом промета некретнина (преноса апсолутних права), како би се превазишли проблеми у оним локалним заједницама у којима не постоји велико искуство у процењивању вредности некретнина.

Што се тиче законског дефинисања процедуре вредновања пореске основице, потребно је законским и подзаконским актима чврсто и прецизно дефинисати начела и форму саме процедуре (коракe), и информације које ће се при вредновању (класичном и компјутерском), али не и садржај самог вредновања (евентуално бодовање, компликоване формуле итд.). У погледу класичног вредновања, позамашном искуству и вештини службеника пореске управе треба препустити конкретна решења на основу прописаних начела и поступака. У погледу компјутерског вредновања, његов садржај дефинисан је одређеним статистичким процедурама у које се, једноставно, не треба мешати.

Још једно од кључних питање је питање ревизија пореске основице у времену. Наиме, вредност некретнине у времену се свакако мења, па је потребно обезбедити да пореска основица прати промену те вредности. При томе се од највећег значаја следеће промене: а) кретања цене на мало; б) амортизација објекта; в) динамике (коњунктуре) на тржишту некретнина. Примењени САМА модел омогућава континуелно вредновање свих некретнина на подручју Републике, уз веома мало ангажовање људских ресурса, односно уз мало административно оптерећење. Неопходан услов за континуелно вредновање представља стално и ажурно уношење података о процени вредности некретнина за потребе пореза на пренос апсолутних права – ту и лежи мало увећавање административног

напора. При томе се у самом моделу може дефинисати одступање нове од старе вредности некретнине које аутоматски доводи до ревизије пореске основице. Имајући у виду да САМА модел увек обухвата све факторе који делују на вредност некретнина, нова процена вредности може да буде и нижа и виша од старе (постојеће) процене.

Примена САМА модела треба да формира пореску основицу пореза на имовину за све пореске обвезнике тог пореза, дакле и оне који воде пословне књиге. На овај начин ће се превазићи постојећи проблем систематски потцење књиговодствене вредности некретнина у билансу стања правних лица. При томе, можда се може са применом САМА модела започети искључиво у случају пореских обвезника који не воде пословне књиге, па тек онда, после првог искуства стеченог на том плану, обухватити и пореске обвезнике који воде пословне књиге, тј. трансформисати њихову пореску основицу. Даљи рад на САМА моделу за Србију и његовом калибрирању показаше да ли је потребан диференциран приступ у случају ових пореских обвезника, односно фазни приступ у увођењу новог система утврђивања пореске основице пореза на имовину.

Из списка изузећа од плаћања пореза на имовину (дипломатска представништва, верски објекти итд), потребно је искључити неке случајеве чије даље ослобађање од пореза на имовину нема довољног оправдања; то су: (а) некретнине које се користе просветне, културне, научне, социјалне, здравствене или спортске сврхе уколико се оне обављају у приватном сектору (организацији) и (б) економске зграде у пољопривреди. Предложено укидање пореског повлашћивања оправдано је са становишта једнакости пореских обвезника пред законом и алокативне неутралности пореске политике.

Поред тога, потребно је предвидети праг вредности некретнине (пореске основице) испод којег се неће плаћати порез на имовину, тј. задржати постојеће решење. Довољно високо постављени праг (на основу емпиријског тестирања, односно симулације) имаће функцију заштите најсиромашнијих. Будући да се могу очекивати веома различите тржишне вредности некретнина (нове пореске основице засноване на тржишним вредностима), наведени праг за плаћање пореза на имовину треба дефинисати на локалном (општинском) нивоу, тј. на нивоу сваке локалне заједнице понаособ. При томе се тај праг може јединствено дефинисати као одређени део (процент) средње вредности вредности некретнина (пореске основице) на подручју посматране локалне заједнице. Постојање овако или слично дефинисаног јединственог критеријума за спецификовање прага за плаћање пореза омогућава да се цео посао ослобађања одређених пореских обвезника плаћања пореза (који задовољавају унапред спецификоване критеријуме) обави централизовано, на нивоу Републике у целини. Моделске симулације ефеката различитих прагова вредности

пореске основице на коју се плаћа порез показаће, када вредности пореске основице буду доступне, ефекте различитих прагова на број ослобођених пореских обвезника (и на неке њихове карактеристике) и ефекте на фискални приход.

Механизам заштите сиромашних путем дефинисање минималне вредности некретине имаће и функцију подстицаја домаћинствима која су сиромашна са становишта токова, а богата са становишта фондова (имовине), да реалокацијом своје имовине део фондова претворе у токове. Међутим, потребно је водити рачуна и о новчаним токовима, тако да треба увести и минимум прихода обвезника испод кога долази до ослобађања од плаћања пореза на имовину. При томе, ослобађање од плаћања пореза треба да уследи искључиво уколико су истовремено (кумулативно) испуњена оба спецификована критеријума, тј. уколико је вредност имовине пореског обвезника испод спецификованог прага, а истовремено је и вредност дохотка тог пореског обвезника испод спецификованог прага дохотка.

Пореске кредите, онакве какви су сада законом дефинисани, треба заменити јединственим пореским кредитом у одређеним проценту вредности укупне пореске обавезе за све пореске обвезнике у случају стамбеног простора. На тај начин би се порески кредит везао искључиво за питање ефективно диференциране пореске стопе између стамбених и пословних некретнина. Одлуку о томе колики ће бити порески кредит (процент кредита), односно да ли ће га уопште и бити, треба да доноси онај територијални ниво (централни или локални) који ће, после извршене фискалне децентрализације, доносити одлуку о износу пореских стопа пореза на имовину.

Што се тиче спречавања евазија пореза на некретнине, основни предуслов је унапређивање базе података о некретнинама, тј. стицање јасних информација о некретнинама (земљишту и објектима) и њиховим власницима, односно корисницима. Прибављање таквих информација омогућиће и делотворну примену казних одредаба постојећег Закона о порезима на имовину. Поред тога, потребно је и размотрити досадашњи, релативно слаб, учинак те казнене политике и, евентуално, предложити њену ревизију.

Остали фискални инструменти

Поред наведених пореских инструмената, у случају локалних заједница, као фискални инструмент примењује се и накнада за коришћење грађевинског земљишта. Целокупан приход прикупљен путем ове накнаде представља јавни приход локалне заједнице. По начину на који се обрачунава, по дефинисању пореске основице, као и по намени прикупљених средстава (за финансирање пружања локалних јавних добара, односно пружања услуга колективне комуналне потрошње), ова накнада представља типичан локални порез, односно типичан порез на имовину (некретнине).

Сходно наведеном, потребно је интегрисати накнаду за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину. То се може постићи укидањем накнаде као такве и њеним интегрисањем у порез на имовину путем одговарајућег повећања стопе пореза на имовину како би се, барем иницијално, компензовао губитак фискалног прихода услед укидања накнаде. Оваквом интеграцијом накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину добија се у погледу неколико следећих елемената. Прво, у потпуности се реализује идеја накнаде као супститута, односно облика локалних пореза – сада, будући да институционални оквир то допушта, она прераста у порез на имовину који се обрачунава на *ad valorem* пореској основици. Друго, умањују се укупни трошкови наплате фискалних прихода, будући да нестају сви они трошкови везани за обрачунавање и наплату накнаде за коришћење грађевинског земљишта. Треће, успоставља се пуна контрола пореске управе и надлежних локалних власти, а посредно и јавности локалне заједнице, над токовима фискалних прихода и расхода и омогућава се примена начела буџетског јединства и у случају локалних јавних финансија.

Будући да се накнада за коришћење грађевинског земљишта плаћала месечно, можда се може размотрити опција да се порез на имовину наплаћује у шест једнаких двомесечних рата, како би се пореско оптерећење обвезника релативно равномерно расподелило током године. Предности и недостатке овог система треба размотрити у односу на постојећи систем кварталне наплате пореза на имовину.

При наведеној интеграцији никакно **не** треба мењати статус накнаде за уступање (уређење) грађевинског земљишта, будући да се у овом случају не ради о јавном приходу. Будућом приватизацијом градског-грађевинског, односно грађевинског земљишта, односно реформом система његовог коришћења, и ова накнада ће се вероватно даље трансформисати, али никако неће постати јавни приход локалне заједнице.

Фискални ефекти

Предлог реформе пореза на имовину неминовно ће довести до увећања фискалних прихода на основу ових пореза. При томе, предвиђа се драстично увећање прихода на основу пореза на имовину и то из два разлога: (1) значајно увећање пореске основице, прихватањем праве тржишне вредности некретнине за пореску основицу; и (2) интегрисањем накнаде за коришћење грађевинског земљишта у порез на имовину. Процењује се да ће дејство ових фактора на раст фискалних прихода на основу пореза на имовину више него компензовати евентуални пад фискалних прихода услед могућег обарања стопе пореза на пренос апсолутних права.

Детаљнији пројекције фискалних ефеката пореске реформе могуће су тек када се спознају распони будуће политике пореске

стопе коју ће водити локалне власти и када се буде располагало макар прелиминарним подацима о вредности нових пореских основица пореза на некретнине, тј. када САМА модел за Србију буде макар и у делимичној функцији.

Континуелно тестирање фискалних ефеката различитих пореских политика (пореске стопе, порески кредити итд.), односно добијање поузданих резултата тог тестирања, биће омогућено тек потпуним формирањем и континуалним одржавањем САМА модела. Тада ће и свака локална заједница, односно локалне власти које управљају том локалном заједницом, бити у могућности да *ex ante* тестира фискалне ефекте разматраних пореских политика.

Расподела фискалних прихода

Целокупан износ средстава прикупљених на основу пореза на имовину треба да буде изворни приход локалне заједнице, односно локалних власти (градских и општинских). У случају градова, потребно је дефинисати начин расподеле средстава општинама које чине тај град. Овакво решење са становишта фискалних прихода отвара пут за преношење целокупне одговорности у домену формулисања пореске политике на локалне власти, односно органе локалне заједнице. Будући да ће средства од пореза на имовину бити изворни приходи локалне заједнице, те заједнице ће имати снажне подстицаје да дефинишу ефикасну пореску политику у домену локалних пореза, односно да успешно доприносе решавању свих питања ефикасног утврђивања и наплате локалних пореза.

Пореска децентрализација

Све кључне параметре пореза на имовину и њихово спровођење треба да, законским и подзаконским актима, дефинишу централне, односно републичке власти. У такве параметре, на пример, спадају: стопе пореза на пренос апсолутних права, стопе пореза на наслеђе и поклон, начин разрезивања и прикупљања пореза, начин одређивања пореске основице итд.

Локалне власти треба да имају слободу искључиво у погледу одређивања ефективне стопе пореза на имовину, тј. локалне власти треба да прописују пропорционалну стопу пореза на имовину која ће се примењивати на њиховом подручју, а уз то треба да одреде и проценат јединственог пореског кредита која би се примењивала у случају свих домаћинстава. При томе та слобода треба да буде ограничена смерницама које би, јединствено за цело подручје Републике, дефинисале републичке власти. Смернице могу да буду такве да: а) дефинишу минималну и максималну пореску стопу, или б) дефинишу само максималну пореску стопу. Поред тога, смернице треба да одреде и

максимални износ (процент) пореског кредита кога локалне власти могу да одобре. Дати распон треба да буде довољно велики да локалне власти добију могућност избора између суштински различитих ефективних пореских оптерећења које намећу својим грађанима, будући да оне, пре свега на локалним изборима, полагају рачуне тим грађанима. Поред тога, будући да се може очекивати да ће вредност пореске основице значајно варирати по општинама, широки распон дозвољених пореских стопа омогућиће услове за евентуално равномернију расподелу пореског оптерећења између грађана.

У наведеној ситуацији постоје противречни подстицаји локалним властима – једни ка увећавању, а други ка умањењу пореске стопе, односно пореског оптерећења. Ипак, извесно је да би свака локална власт највише волела ситуацију што мањег локалног (сопственог) пореског оптерећења и што већих дознака од централне власти ради финансирања расхода локалног буџета. Сходно томе, потребно је у будућу формулу за расподелу давања (*sharing formula*) унети елемент који ће обезбедити да локална заједница која има вишу (ефективну) пореску стопу на некретнине, добија већи износ дознака од централне власти. То ће бити подстицај и за веће локално пореско оптерећење и за ефикасну наплату пореза.

Локалним властима треба омогућити да на почетку примене новог пореза на имовину сваке фискалне године наново одређују пореску стопу. Касније, тек после неколико година примене оваквог решење, треба, евентуално, размотрити ограничавање те могућности, тако да се законски одреди да се иста пореска стопа мора примењивати одређено време (две или три године, на пример). Наиме, у почетном периоду не треба примењивати овакво ограничење, односно локалним властима треба оставити могућност да променом пореске стопе сваке године, тј. путем метода покушаја и грешке, дођу до оптималне пореске стопе, односно до оптималног локалног пореског оптерећења.

Спровођење пореске регулативе у области пореза на имовину, односно утврђивање и наплаћивања тих пореза, треба да буде у потпуности препуштено локалним испоставама (јединицама) републичке пореске управе. При томе, извесно је да постоји веома различит ниво оспособљености постојећих локалних (општинских) јединица републичке пореске управе. Срећна околност је што су најоспособљеније испоставе пореске управе налазе у оним локалним заједницама у којима су највредније некретнине, односно у којима ће бити прикупљен највећи део пореза на имовину. Ипак, потребно је обезбедити трансфер знања између, са становишта локалних испостава пореске управе, развијених и мање развијених локалних заједница.

Динамика имплементације реформе

Кључни елемент предложене пореске реформе јесте формирање САМА модела за Србију у целини. Сходно томе, овај посао треба да има апсолутни приоритет. Још увек је неизвесно колико је потребно времена за комплетно „пуњење” модела, тј. за прикупљање података и сређивање већ расположивих података којим располаже Пореска управа. Прве провере у Пореској управи упућују на закључак да је добар део података већ расположив. Сходно томе, „пуњење” модела би могло да траје укупно два до три месеца од почетка рада на њему.

По завршетку прикупљања и сређивања података, односно „пуњења” модела тим подацима, потребне су 3-4 недеље рада на самом САМА моделу како би се добиле вредности некретнина у Србији. Дакле, модел би могао да пружи резултате три до четири месеца од почетка рада на њему. Другим речима, уколико се са радом на САМА моделом за Србију почне 1. септембра, резултати модела се могу очекивати до краја 2003. године.

Резултати модела, тј. вредност некретнина свих пореских обвезника, послужили би као основа за поуздане симулације свих оних параметара који при задатој пореској основици дефинишу пореско оптерећење и пореске приходе. На основу наведених симулација, могле би да се дефинишу смернице за одлуке о следећим параметрима: (1) минимална пореска стопа пореза на имовину; (2) максимална пореска стопа пореза на имовину; (3) максимални износ (процент) пореског кредита; (4) износ прага вредности некретнине преко којег се плаћа порез на имовину. Уколико пуни резултати САМА модела за Србију буду расположиви до краја 2003. године, наведене симулације, односно тестирања различитих (алтернативних) пореских политика могу да се обаве током првог квартала 2004. године, тако да резултати симулација тих политика могу да буду расположиви до 31. марта 2004. године.

Током другог квартала 2004. године треба да се дефинишу решења у погледу пореске политике у области пореза на имовину. До краја другог квартала, дакле закључно са 30. 06. 2004. године треба да се припреме нацрти, односно предлози текстова свих законских и подзаконских аката.

Током трећег квартала 2004. године, закључно са 30. 09. 2004. године, сви законски и подзаконски акти треба да прођу кроз Скупштину и да ступе на снагу. То ће омогућити локалним властима да у току четвртог квартала 2004. године припреме и усвоје сва подзаконска акта којима ће се омогућити примена новог пореза на имовину.

Нова решења пореза на имовину треба да се примењују почев од 01. 01. 2005. године.

Подаци који су потребни за САМА модел

Сви наведени подаци потребни су на нивоу појединачне некретнине.

1. Информације о пореском обвезнику (све информације о физичком, односно правном лицу које поседује Управа);
2. Локација некретнине мерена секундама географске ширине и дужине;
3. Удаљеност од центра насеља;
4. Зона у којој се налази објекат (уколико постоји зонирање);
5. Општина на којој се налази некретнина;
6. Корисна површина некретнине;
7. Површина неизграђеног земљишта које припада некретнини;
8. Намена некретнине;
9. Година изградње;
10. Година реконструкције (уколико је рађена);
11. Спрат на коме се налази (само за станове);
12. Вредност некретнине у промету (пореска основица у динамици);
13. Датум трансакције, односно датум пријављивања пореза у динамици;
14. Пореска основица у статистици (последња расположива година);
15. Година на коју се односи пореска основица у статистици;
16. Сви подаци из који представљају елементе за утврђивање квалитета објекта према Правилнику о начину утврђивања основице пореза на имовину на права на непокретностима (Службени гласник РС 26/2001).

Уколико се располаже додатним информацијама на нивоу некретнине, њих свакако треба укључити у модел.

VIII Порески дугови

ПОСТОЈЕЋИ ЗАКОНСКИ ОКВИР

Третман пореских дугова и одговарајуће поступке Пореске управе регулисао је Закон о пореском поступку и пореској администрацији (ЗПППА):

Обвезник постаје порески дужник уколико пореску обавезу није платио у року који је утврђен у материјалним пореским законима (члан 65). Принудна наплата отпочиње доношењем решења, а по истеку десет дана од дана уручивања опомене за неплаћање доспелих обавеза (чланови 71. и 77). Уколико у поступку принудне наплате утврди да обвезник нема имовине довољне да се наплати дуг и ако је обвезник правно лице, Пореска управа покреће стечајни поступак (члан 112).

ЗПППА је регулисано и питање застарелости права пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања (члан 114). Право Пореске управе на утврђивање пореза и споредних пореских давања застарева у року од три године, а право на наплату у року од пет година. При томе се застаревање не односи на доприносе за пензијско и инвалидско осигурање. Јасни су разлози за изузимање овог доприноса из режима застаревања осталих пореза, будући да осигураник не може остварити право на пензијско осигурање уколико није плаћен допринос у било којој години његовог радног стажа. Рок застаре од пет година за наплату пореза је примерен, јер уколико администрација ништа не предузме за наплату током пет година, на њу, а не на обвезника, пада одговорност за застаревање.

Нису, међутим, јасни разлози из којих је рок застаре за утврђивање обавеза сведен на три године, дакле краћи него што је општи рок застаревања, уместо да буде дужи. То се може тумачити тиме да ни законодавац у Србији неплаћање пореза не сматра тежим незаконитим понашањем, мада се у развијеним демократским државама пореска утаја, као и само неплаћање пореза, сматрају тешким кривичним делима за која су у неким случајевима предвиђене казне исте тежине као и најтежа кривична дела из области класичног криминалитета (тешка разбојништва, убиства и слично).

Могуће је, такође, да је законодавац имао у виду транзиционе процесе у којима се налази привреда Србије и имао за циљ да трогодишњим роком застаре утврђивања пореских обавеза увери

потенцијалне инвеститоре да Пореска управа по приватизацији предузећа неће доћи да накнадно „завирује” у пореску прошлост. Додатан доказ да су ови разлози могућно образложење за избор овако кратког рока застаре за утврђивање обавеза јесте и члан 115. ЗППА којим се даје право Влади да, на предлог министра финансија и економије, донесе одлуку о отпису пореза и других споредних давања пореског обвезника који се продаје у поступку приватизације или који је у поступку реструктурирања.

Иако се у специфичности процеса транзиције и, у основи, једнократности поступка приватизације (али не и реструктурирања) могу наћи оправдања за давање оваквог овлашћења Влади, ипак је преседан да се обавезе установљене законом могу мењати одлуком Владе. Такође, у закону, осим опште констатације да се обвезник налази у поступку приватизације, односно реструктурирања, нису дати прецизнији услови нити ограничења под којима се одлука о отпису може донети.

Независно од овог начелног приговора који проистиче из начела поделе надлежности законодавне и извршне власти, поставља се и питање сврсисходности оваквог преседана. Или другачије речено, колико ова могућност флексибилног третмана пореских обавеза за потребе приватизационог процеса заиста помаже предузећима да се приватизују или реструктурирају? Можда се одговор може наћи и у резултатима репрограма одобрених пре ступања на снагу ЗППА.

За укупно 198 обвезника којима је током 2001. и 2002. одобрен репрограм пореских обавеза стање пореског дуга на дан 31. 12. 2000. године је 10,6 милијарди динара. У репрограму им је отписан готово целокупан износ камате (2,7 од 3,5 милијарди динара), одобрен период мировања од 3 до 12 месеци и од 12 до 36 рата за плаћање. На дан 31. 12. 2002. године укупан порески дуг ових обвезника износио је 12,8 милијарди динара, дакле, увећао се за више од петине. Више од половине ових обвезника (112) уопште или делимично не извршава репрограм, а код десет обвезника је отпочео поступак стечаја. Дакле, у 132 од 198 случајева, или тачно за две трећине обвезника, репрограм обавеза уз отпис камата, односно законске обавезе, није дао жељени резултат.

Један од начина на који се, можда целисходније, покушало решити питање пореских дугова уз истовремено подржавање процеса приватизације јесте конверзија пореског дуга у друштвеним предузећима у државно власништво. Овај својеврстан облик национализације, међутим, може имати смисла само уколико се на тај начин власнички реструктурирано предузеће прода, а држава кроз приход од приватизације надокнади барем део пореских дугова. Овај поступак, међутим, нема никаквог смисла у случају предузећа која немају изгледног купца. У том случају, само се за одређено време продужава трајање предузећа, али и прилика за стварање нових и то не само пореских дугова.

ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА И ДУГОВИ

У 2003. години отпочела је примена Закона о пореском поступку и пореској администрацији (ЗПППА). То је и година у којој је Пореска управа формирана овим законом истовремено отпочела два сложена процеса, прво, трансформацију саме пореске администрације, и, друго, доследну примене материјалних пореских закона у складу са први пут донетим целовитим процесним пореским законом.

Трансформација пореске администрације и пуно успостављање свих функција предвиђених ЗПППА подразумева крупне и суштинске промене у свим доменима њеног рада. Ова трансформација отпочела је у условима у којем је у старој пореској администрацији преовлађујући начин утврђивања обавеза био решење, без информатичких могућности аутоматског праћења редовности плаћања, без канцеларијске контроле, готово искључиво ослањање на теренску контролу у којој је избор обвезника за контролу углавном био стихијски, а неретко и политички, и коју је спроводио организациони део администрације који није имао готово никакву оперативну везу са другим функционалним деловима администрације, и са готово конфедерално децентрализованом територијалном организацијом.

Један од можда, са оперативног становишта, најважнијих проблема са којим се Пореска управа суочава, а који је логична последица претходног стања и раније организације саме администрације, јесте непостојање централизованог пореског књиговодства. Другим речима, Пореска управа сада нема на једном месту целовиту слику о почетном стању, те текућем задужењу и плаћањима појединачног пореског обвезника по свим пореским обавезама. Неажурни и непоуздани делови ове слике постоје у територијалним јединицама, а кад је реч о текућим задужењима по порезу на промет, акцизама (без оних наплаћених на царини) и пореза и доприноса по одбитку текуће обавезе и плаћања, постоје, али без почетног стања. Другим речима, из самог пореског књиговодства није могуће добити довољно прецизан податак о структури и нивоу дуга појединачних обвезника, нити о структури и нивоу укупног пореског дуга регистрованих обвезника.

Истовремено, Пореској управи је у наслеђе остао велики број пореских обвезника чији су рачуни у банкама блокирани углавном по решењима донетим у теренским контролама. Додатан проблем представља и чињеница да решења о плаћању која су донета током теренских контрола уопште нису књижена у пореском књиговодству. Један од разлога због којих то није чињено јесте и никад разрешени сукоб надлежности два дела једне исте администрације. Питање које је остало нерешено јесте како књижити решење из теренске контроле о обавези по основу пореза на добит када је та обавеза већ књижена по решењу исте администрације, али другог организационог дела. Новоформирана Пореска управа не мора да да одговор на ово конкретно питање, јер је везано за

организационе проблеме раније администрације. Она, међутим, мора да у што краћем року успостави јасну слику о свим прошлим и текућим обавезама сваког регистрованог обвезника. И да што пре почне да користи сва средства која јој на располагање ставља ЗПППА у наплати пореза: од помоћи и услуга пореским обвезницима до принудне наплате пореског дуга из целокупне имовине дужника.

Сама принудна наплата представља напоран, али изузетно важан корак у успостављању кредибилитета институције. Између осталог, веома важан корак је избор дужника над којима ће се отворити овај поступак. И обвезницима и укупној јавности морају бити очигледни критеријуми избора и доследан и истоветан однос према свим обвезницима.

Ту се, међутим, јавља проблем. У условима у којима се укупни порески дугови процењују на око 100 милијарди динара и у којима готово сва предузећа дугују порезе, ово ће бити веома тежак корак за Пореску управу. Имајући у виду и њену обавезу да у случају несолвентности обвезника покрене и стечајни поступак, те да нови закон о стечају још није усвојен, Пореска управа може се наћи у ситуацији да сама решава проблеме који су се због неефикасног економског система гомилали деценијама.

Увођењем пореза на додату вредност код којег је поврат пореза системски догађај, а не као до сада посебна ситуација настала грешком обвезника или администрације, јавиће се нови проблем. Према ЗПППА повраћај пореза може бити извршен уколико обвезник није порески дужник ни за једну врсту пореза. Имајући у виду садашњу ситуацију, мали број обвезника, нарочито оних који до сада нису били обвезници плаћања пореза на промет – пре свега производња – биће уопште у прилици да оствари право на поврат по основу пореза на додату вредност, јер већина су истовремено и порески дужници. Овај проблем може озбиљно закочити примену пореза на додату вредност и додатно компликовати проблем ликвидности који се увек јавља у почетном периоду примене овог пореза.

ПРЕПОРУКЕ

1. Министарство финансија као приоритетан циљ мора дефинисати успостављање централизованог пореског књиговодства и за реализацију овог циља идентификовати посебне додатне ресурсе које треба да стави на располагање Пореској управи. У самој Пореској управи одредити посебан тим чији ће једини задатак бити реализација овог циља. Без прецизног, ажурног и централизованог пореског књиговодства Пореска управа не може квалитетно реализовати ни један од задатака који јој је у надлежности.

2. Размотрити могућност да се у прелазним и завршним одредбама Закона о порезу на додату вредност за 2004. годину пропише да ће се право на поврат под условима из Закона о порезу на додату

вредност остварити само они обвезници који немају пореске дугове настале у 2003. години. То практично значи да сви порески дугови који су настали доспевањем обавезе у 2002. години неће бити узети у обзир приликом поврата или одобравања пореског кредита у 2004. години.

3. Од предузећа која се тренутно налазе у поступку приватизације или реструктурирања треба идентификовати коначну листу предузећа која могу извршити конверзију дуга у улог државе или која су сада на посебном пореском режиму јер су у поступку приватизације или реструктурирања као припреме за приватизацију према члану 115. ЗПППА. Такође би требало дефинисати рок који би могао бити једнак за сва предузећа, или би се могао одредити за свако појединачно предузеће, у зависности од реалне ситуације, у којем ће бити окончана приватизација, после које следи стечај или ликвидација предузећа. Такође, на истом месту морају бити јасно утврђене њихове пореске дужности током трајања посебног пореског периода. Листа предузећа, рокови и њихове обавезе могао би бити садржај посебног закона који би био дат на усвајање Народној скупштини.

4. Изменити ЗППП тако што ће се укинути право Владе да отписује пореске дугове и продужити рок застаре за утврђивање пореских обавеза на 10 година. Трогодишњи рок застаре за утврђивање пореских обавеза исувише је кратак у контексту новог концепта контроле. Потпуним успостављањем свих нових функција, број теренских контрола ће бити мањи, али боље припремљен и у стручном и у аналитичком смислу. Као што се то дешава и у другим земљама са развијеном пореском администрацијом, један порески обвезник у тим условима можда неће ни једном у пет година бити предмет теренске контроле. У условима у којима су развијени остали облици праћења редовности плаћања и канцеларијска контрола то није ни потребно. Теренска контрола је, међутим, најпрецизнија са становишта утврђивања регуларности плаћања пореских обавеза. Она је посебно важна када концепт самопријављивања обавеза постане преовлађујући начин утврђивања висине обавезе. Из ових разлога рок застаре за утврђивање обавеза није довољан и треба да буде продужен.

5. Без обзира на проблеме који ће се јавити у поступцима принудне наплате и без чекања промена у законским решењима, Пореска управа мора ове поступке што пре отпочети, ради генералне превенције и баш због постојећих нагомиланих дугова. Ситуација у којој сви дугују и због тога се ни против кога не предузимају поступци принудне наплате ствара додатне подстицаје за неажурно плаћање. Проблем избора обвезника мора бити у складу са ЗПППА, који јасно даје Пореској управи право да покреће само економичне поступке и да их уопште не покреће у случајевима у којима обвезник нема имовине из које може да се наплати дуг (члан 81. ЗПППА)