

SISTEM I POLITIKA JAVNIH PRIHODA U SRBIJI U FUNKCIJI DEMOGRAFSKE POLITIKE Mogućnosti i dometi - kritički osvrt

*Božidar RAIČEVIĆ,
Brankica GAGIĆ, Danijel PANTIĆ**

Uvodne napomene

Aktuelni sistem javnih prihoda čine poreski sistem, sistem doprinosa za socijalno osiguranje, carinski sistem i sistem naknada i taksa. Uredjivanje sistema javnih prihoda je najvećim delom u republičkoj nadležnosti (porezi, doprinosi za socijalno osiguranje, deo naknada i taksa), jednim delom u saveznoj nadležnosti (carine, deo naknada i taksa), a manjim delom i u nadležnosti organa lokalne autonomije (deo naknada i taksa).

Za ostvarivanje ciljeva demografske politike najveći značaj imaju porezi. Ovakav značaj poreza delom proizilazi iz činjenice da je njihovo učešće u ukupnim javnim prihodima dominantno, dok se, drugim delom, zasniva na saznanju da su porezi instrumenti koji su za ostvarivanje ciljeva demografske politike pogodniji od svih drugih instrumenata javnih prihoda. Zbog toga je u ovom prilogu njima posvećena najveća pažnja.

Poreski sistem i ostvarivanje demografskih ciljeva

Poreski oblici od značaja za ostvarivanje demografskih ciljeva

Uz fiskalne, ekonomske i druge efekte, porezi imaju nesumnjive efekte i u socijalnoj sferi. Odgovarajućom poreskom politikom se zbog toga može pospešivati ostvarivanje prethodno definisanih socijalnih ciljeva, medju kojima i ciljeva demografskog karaktera.

Ako se kao primarni cilj aktuelne demografske politike postavi povećanje nataliteta i obezbeđivanje optimalnih uslova za podizanje dece, porezima se, u

* Ekonomski institut, Beograd.

sadejstvu sa drugim instrumentima javnih prihoda, može značajno doprinositi ostvarivanju tog cilja. Pri tome je, ipak, potrebno imati na umu činjenicu da su porezi instrumenti kojima se prevashodno ostvaruju fiskalni i ekonomski ciljevi, dok su njihovi socijalni efekti samo uzgredni, dodatni.

Značajno je naglasiti da sve vrste poreza nemaju podjednak značaj za ostvarivanje ciljeva demografske politike. Kako naše iskustvo, tako i iskustva drugih zemalja pokazuju da određeni značaj za ostvarivanje ovih ciljeva imaju:

- porez na dohodak građana,
- porez na dobit preduzeća,
- porezi na imovinu i
- porez na promet.

Porez na dohodak građana

Opšte karakteristike. Obveznici poreza na dohodak građana su rezidenti Republike Srbije, tj. fizička lica koja na teritoriji Republike Srbije imaju prebivalište, uobičajeno boravište ili centar poslovnih ili životnih interesa.¹ Ova lica su obveznici poreza na dohodak građana u odnosu na svoj svetski dohodak, što znači da ovaj porez plaćaju na prihode koje ostvare kako u Republici Srbiji i Jugoslaviji, tako i u inostranstvu. Pored rezidenata, porez na dohodak građana plaćaju i nerezidenti Republike, i to za koje ostvare na teritoriji Republike Srbije. Postoji velika verovatnoća da će u slučajevima sa elementom inostranosti u ostvarivanju dohotka doći do međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Da bi se zaštitili poreski prihodi zemlje, ali i obezbedila pravičnost (neutralnost) u oporezivanju obveznika, zaključuju se međunarodni sporazumi o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Kako su ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja po pravilu bilateralni, a direktni ekonomski odnosi svih zemalja skoncentrisani, načelno, na određen broj zemalja sa kojima se ovakvi sporazumi (najčešće, iako ne i isključivo) zaključuju, zemlje predviđaju i unilateralne mere kojima se međunarodno dvostruko oporezivanje eliminiše ili bar ublažava. I naše poresko zakonodavstvo predviđa poreski kredit za obveznike čiji su prihodi ostvareni u inostranstvu i oporezovani porezom na prihode u zemlji izvora prihoda.

Predmet oporezivanja su neto prihodi svakog obveznika poreza ostvareni iz svih izvora, nezavisno od toga da li su ostvareni u novcu, u naturi, činjenjem ili na drugi način. Neke prihode, prevashodno one ostvarene po osnovu socijalne zaštite, zakon o oporezivanju porezom na dohodak građana izuzima. Porezu, tako, podležu lična primanja, prihodi od poljoprivrede i šumarstva, prihodi od samostalne delatnosti, prihodi od autorskih prava, patenata i tehničkih unapredjenja, prihodi od kapitala, prihodi od nepokretnosti, kapitalni dobiti i

¹ Porez na dohodak građana, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 43/94, 74/95, 12/96, 24/96, 39/96, 54/96, 16/97 i 60/97.

ostali prihodi. Izuzeti su od oporezivanja prihodi ostvareni na osnovu propisa o pravima ratnih invalida, zarada odnosno plata invalidnih lica koja su zaposlena u preduzeću ili radionici za radno i profesionalno osposobljavanje i rehabilitaciju invalida, dečiji i materinski dodatak i novčana pomoć za opremu novorođene dece, stipendije i krediti učenika i studenata, naknada za vreme nezaposlenosti, materijalno obezbeđenje u skladu sa zakonom, naknada iz zdravstvenog osiguranja, osim naknada zarade odnosno plate, pomoć u slučaju smrti člana porodice, pomoć zbog uništenja ili oštećenja imovine usled elementarnih nepogoda ili drugih vanrednih događaja, isplata osiguranih suma osiguranja imovine, izuzev isplata osiguranja za izmaklu korist, kao i isplata osiguranih suma osiguranja lica kojima se nadoknadjuje pretrpljena šteta, ukoliko ona nije nadoknadjena od štetnika, naknada stvarne materijalne i nematerijalne štete, naknada za tudju pomoć i negu i naknada za telesno oštećenje, penzija i invalidnina.

Širok obuhvat prihoda koji se oporezuju obezbeđuje, s jedne strane, obuhvatnu i izdašnu poresku osnovicu koja će i kroz niže poreske stope omogućiti značajan poreski priliv, a s druge strane, on osigurava identičan poreski tretman svakog prihoda, nezavisno od izvora i načina njegovog sticanja.

Porez na dohodak građana kao sintetički oblik poreza koji obuhvata ukupne finansijske prilike svakog pojedinca, određene kako visinom njegovih prihoda, tako i visinom njegovih rashoda, sadrži u sebi ugrađene korektivne mehanizme. Delovanjem ovih mehanizama se obezbeđuje zaštita građana koji ostvaruju niža, odnosno prosečna primanja. Savremena shvatanja pravičnosti u oporezivanju govore o potrebi srazmerno jačeg opterećivanja porezom lica koja imaju veću ekonomsku snagu i vice versa. Istovremeno to znači da će lica koja radom, igrom na sreću, iskorišćavanjem imovine ili na bilo koji drugi način ostvare iste prihode, pod jednakim ostalim uslovima, platiti isti iznos poreza na dohodak građana. No, u ovakvim slučajevima do punog izražaja dolazi i interaktivno delovanje različitih poreskih oblika koje i naš poreski sistem poznaje. U primeru koji smo naveli, porez na promet koji se plaća na igre na sreću, kao korektiv jednakom tretmanu kod poreza na dohodak građana, posebno će opteretiti ovu vrstu prihoda i na taj način povećati poreski teret dobitnika na lutriji.

Iako je zakonodavac pretendovao na najširi mogući predmetni obuhvat poreza na dohodak građana, neka primanja građana su iz socijalno-političkih razloga izuzeta od oporezivanja. Reč je o primanjima po osnovu socijalnog osiguranja, usmerena na zaštitu od rizika nezaposlenosti (izuzimanje od oporezivanja naknada primljenih za vreme nezaposlenosti), invalidnosti (izuzimanje naknada zarada odnosno plata invalidnih lica), bolesti (izuzimanje naknada iz zdravstvenog osiguranja), sniženih primanja (izuzimanje penzija) kao i na slučajeve demografske prirode, koje se tiču posebne brige društva o majci, detetu i mladima.

Porez na dohodak građana plaća se na sve prihode koje građani, obveznici ovog poreza, ostvare u toku jedne kalendarske godine. Svi prihodi koji podležu porezu, umanjani za rashode učinjene prilikom njihove realizacije, evidentiraju se na kraju godine u poreskoj prijavi i prijavljuju poreskim organima zajedno sa potrebnom dokumentacijom o prihodima i rashodima. Da bi se, s jedne strane, olakšala obaveza izmirenja poreskog duga obveznika i obezbedio ravnomeran priliv prihoda, s druge strane, obaveza po osnovu poreza na dohodak građana se izmiruje akontaciono, tokom godine za koju se porez plaća. Kod onih prihoda kod kojih to tehničke mogućnosti dopuštaju, a to je većina prihoda, porez se izmiruje po odbitku od svakog pojedinačno ostvarenog prihoda. Za neke prihode ovaj način nije podesan, bilo zbog toga što njihov isplatilac ne vodi poslovne knjige, bilo zato što njihova osnovica mora biti utvrđena u posebnom postupku, pa se porez za njih utvrđuje rešenjem poreskog organa i plaća po osnovu tog rešenja.

Pored neto prihoda (ukupni prihodi umanjani za troškove nastale u vezi sa njihovim ostvarivanjem i očuvanjem) koje je obveznik ostvario, poreska prijava sadrži i podatke o akontacionim porezima plaćenim u toku godine. Na osnovu poreske prijave i drugih relevantnih podataka, poreski organ utvrđuje visinu godišnje poreske obaveze svakog pojedinca i upoređuje je sa iznosom već uplaćenih akontacija poreza. Obveznik čija je godišnja poreska obaveza veća od akontacionih uplata je dužan da razliku poreza plati, a obveznik čije akontacije premašuju njegovo godišnje dugovanje ima pravo na povraćaj razlike poreza.

Očigledno je da je praktično nemoguće sve elemente poreza odrediti tako da se idealno uklapaju u ekonomske prilike svakog konkretnog obveznika, ali je bitno i da se međusobno poresko kreditiranje obveznika i fiskusa svede na što je moguće manju meru. Zbog toga je od izuzetnog značaja, i za obveznike i za državu, kreiranje takve godišnje poreske tarife, standardnih i nestandardnih poreskih odbitaka i stopa akontacionih poreza, koji obezbeđuju podudaranje iznosa akontacija i godišnjeg poreza u velikom broju slučajeva.

Polaznu osnovu za utvrđivanje osnovice poreza na dohodak građana, predstavlja dohodak za oporezivanje koji obuhvata sve neto prihode koji podležu oporezivanju. Osnovicu poreza na dohodak građana predstavlja oporezivi dohodak koji se dobija kada se od dohotka za oporezivanje oduzmu standardni i nestandardni odbici propisani zakonom o porezu na dohodak građana. Primenom progresivne poreske tarife dobijamo iznos ukupnog godišnjeg poreskog dugovanja svakog poreskog obveznika. Način na koji se utvrđuje osnovica akontacionih poreza omogućuje oporezivanje svih prihoda, dok utvrđivanje godišnje poreske obaveze i način na koji se određuje osnovica sintetičkog poreza na dohodak građana omogućuje oslobađanje od poreza značajnog dela prihoda poreskih obveznika.

Porez na dohodak građana je subjektni porez, koji uvažava porodične, ekonomske i druge lične prilike obveznika. To poreski oblik kojim se mnoge zemlje u svetu služe kao efikasnim sredstvom za ostvarivanje ne samo opštih ciljeva ekonomske politike, nego i kao sredstvom za ostvarivanje političkih, socijalnih, demografskih, kulturnih i drugih ciljeva. Ni naša zemlja nije u tom pogledu izuzetak.

Glavni mehanizam kojim se spektar ciljeva različitih politika potencijalno ostvaruje inherentan je načinu na koji se, kroz sistem standardnih i nestandardnih odbitaka od dohotka za oporezivanje, utvrđuje poreska osnovica. Kako je reč o mehanizmu koji dovodi do snižavanja poreske obaveze konkretnog obveznika, pa prema tome i ukupnih budžetskih prihoda od ovog poreskog oblika, budžetsko ograničenje se javlja kao glavni razlog njegovog restriktivnog korišćenja. Tako, stepen njegove upotrebe zavisi, s jedne strane, od zahteva koji se postavljaju pred poreski sistem i poresku politiku uopšte. Aktivna poreska politika podrazumeva široko korišćenje poreskih oslobodjenja i olakšica, ali u tom slučaju gubitak poreskih prihoda moraju da plate, kroz više poreske stope (i, prema tome, veće pojedinačno poresko opterećenje), lica koji ne uživaju poreske pogodnosti.

Nasuprot aktivnoj, stoji neutralna poreska politika koja se bazira na širokoj poreskoj osnovici (s minimalnim brojem poreskih podsticaja) i niskim poreskim stopama, a prednost se daje socijalnim transferima finansiranim iz ovako prikupljenih sredstava. S druge strane, korišćenje poreskih olakšica zavisi i od ograničenja koja laviraju na tački u kojoj se susreću materijalne mogućnosti društva i obim javnih potreba. Kako je obim javne potrošnje, u načelu, rigidna veličina, siromašne ekonomije objektivno ne mogu, bez štetnih posledica na dugi rok, da obezbede ni velikodušne poreske podsticaje ni izdašne socijalne transfere, a to je situacija koja upravo karakteriše naše društvo.

Standardni odbici gotovo u celosti imaju demografski značaj. Motivisani su uvažavanjem činjenice da obveznik koji izdržava članove porodice ima težu ekonomsku situaciju od obveznika koji je sam. Cilj njihovog postojanja, pri tome, nije da se penalizuju lica koja nisu u porodici i ne izdržavaju članove porodice bez prihoda, niti da se obveznici koji izdržavaju članove porodice stave u povoljniji poreski tretman, već da se uvaži objektivna činjenica njihove smanjene ekonomske, a samim tim i poreske sposobnosti.

Standardni odbici predstavljaju olakšice koje ne zavise od veličine rashoda koje je imao poreski obveznik. Svaki obveznik poreza, tako ostvaruje pravo na odbitak od osnovice određenog iznosa čija je visina propisana zakonom, po osnovu ličnog oslobodjenja (5% prosečne godišnje bruto zarade po zaposlenom) i oslobodjenja za izdržavane članove porodice. Zakon o porezu na dohodak građana propisuje standardni odbitak za decu i supružnika koji ne

ostvaruju sopstvene prihode. Standardni odbitak za izdržavano dete, zaključno sa trećim detetom (a u opštinama u kojima je prirodni priraštaj stanovništva nizak - zaključno sa četvrtim detetom) iznosi 5% prosečne godišnje zarade po zaposlenom za svako dete. Pored toga, za izdržavano dete i druge članove porodice sa smetnjama u fizičkom razvoju koji su trajno nesposobni za privredjivanje, standardni odbitak iznosi 30% prosečne godišnje bruto zarade po zaposlenom.

Obveznik koji je navršio 65 godina života ima pravo na standardni odbitak u visini od 10% prosečne godišnje zarade po zaposlenom.

Obveznik-nerezident nema pravo na standardne odbitke po osnovu ličnog oslobodjenja i oslobodjenja za izdržavane članove porodice.

Pod izdržavanim licima zakon koji reguliše porez na dohodak građana podrazumeva maloletnu decu, odnosno usvojenike obveznika, njegovu decu, odnosno usvojenike na redovnom školovanju ili za vreme nezaposlenosti, ako sa obveznikom žive u domaćinstvu, unuke, ako ih roditelji ne izdržavaju i ako žive u domaćinstvu sa obveznikom, bračnog druga i roditelje, odnosno usvojioce.² Da bi obveznik ostvario pravo na standardni odbitak, koje ima sve dok daje izdržavanje, važno je da je ispunjen uslov da on ova lica stvarno i izdržava. Drugim rečima, do umanjena dohotka za oporezivanje za iznos standardnih odbitaka će doći jedino pod uslovom da članovi obveznikove porodice i lica koja sa njim žive u domaćinstvu nemaju sopstvene prihode. S druge strane, ako u porodici ima više obveznika poreza na dohodak građana pravo na standardne odbitke, za istog izdržavanog člana porodice, može ostvariti samo jedan obveznik. Međutim, ako posle oduzimanja ličnog oslobodjenja i standardnih odbitaka od obveznikovog dohotka za oporezivanje dobijena razlika bude negativna, za tu razliku se umanjuje osnovica drugim obveznicima - članovima domaćinstva.

Situacija se, u pogledu ostvarivanja prava na standardni odbitak i u pogledu njegove visine, bitno menja ukoliko su u godini u kojoj se oporezivanje vrši izdržavana lica ostvarila sopstvene prihode ili ukoliko neki član porodice, odnosno domaćinstva nije izdržavan cele godine. Kada neki od izdržvanih članova porodice u toku godine ostvari sopstvene prihode, standardni odbici obveznika se umanjuju se za iznos godišnjih prihoda tog člana porodice. Pored toga, u slučaju kada obveznik ne izdržava člana porodice u toku cele godine, standardni odbitak za tog izdržavanog člana porodice se priznaje srazmerno vremenu u kome je obveznik tog člana stvarno izdržavao.

Pravo na standardni odbitak imaju i lica koja daju izdržavanje na osnovu sudske odluke. I ovom slučaju, standardni odbici za izdržavana lica se priznaju

² Pod domaćinstvom se podrazumeva zajednica života, privredjivanja i trošenja ostvarenih prihoda.

do iznosa utvrđenog odlukom suda, odnosno u visini stvarno uplaćenog iznosa, a najviše do iznosa propisanih zakonom.

Nestandardni odbici od oporezivog dohotka zavise od veličine rashoda koje je imao poreski obveznik, ali je jedan broj ovih odbitaka limitiran na 10% dohotka za oporezivanje (ukupnih neto prihoda koje obveznik ostvari u toku godine iz svih izvora).

U okviru limita od 10% dohotka za oporezivanje nalaze se odbici koji se, na primer, priznaju po osnovu ulaganja za rešavanje stambenog pitanja i za investiciono održavanje stana, ulaganja u opremu namenjenu zaštiti životne sredine, štednji energije i navodnjavanju, sredstava utrošenih za plaćanje školarine, putnih troškova i troškova stanovanja za sticanje srednjeg, višeg ili visokog obrazovanja, magistrature, specijalizacije ili doktorata, kao i za kurseve za inovaciju znanja na poslediplomskim studijama, kako za potrebe obveznika, tako i za potrebe izdržavnih članova porodice, zatim po osnovu ulaganja u kupovinu opreme, knjiga i časopisa iz oblasti nauke, kulture, umetnosti i obrazovanja, ulaganja za kupovinu likovnih dela i dela primenjenih umetnosti, ulaganja u predmete posebne kulturne, istorijske ili naučne vrednosti, kao i ulaganja u zaštitu kulturnih dobara i umetničko stvaralaštvo i dr. Pored toga, nestandardni odbitak se priznaje i u pogledu plaćenih dobrovoljnih priloga u novcu ili u naturi za humanitarne, kulturne, obrazovne, verske, naučne i sportske namene, kao i za ulaganja u osnivanje zadužbina, fondova i fondacija i po nekim drugim osnovima.

Kako je rešavanje stambenog pitanja skopčano sa značajnim izdacima čiji godišnji iznos uveliko premaša limit propisan zakonom, dopušteno je vremensko raspoređivanje ovih izdataka u poreske svrhe i korišćenje prava na standardni odbitak po ovom osnovu u periodu od najviše 10 godina, s tim da su godišnje kvote iste visine.

Samo troškovi nabavke lekova, zdravstvenih i ortopedskih pomagala, kao troškovi lečenja i rehabilitacije u zdravstvenim ustanovama ili kućne nege obveznika i izdržavnih članova porodice, zatim plaćeni porezi i druge javne dažbine na imovinu i na prihode (sem poreza na dohodak građana) i obavezni doprinosi za socijalno osiguranje plaćeni iz prihoda obveznika priznaju se kao odbitna stavka u punom iznosu.

Akontacioni porezi se prema važećim propisima plaćaju po proporcionalnim stopama, osim na lična primanja gde je trenutno u primeni progresivna tarifa. Godišnji porez na dohodak građana se plaća po progresivnim poreskim stopama.³

³ Progresivno oporezivanje prihoda građana sintetičkim porezom na dohodak, iako propisano Zakonom o porezu na dohodak građana iz 1991. godine, nije do sada primenjivano. To istovremeno znači da građani nisu ostvarivali ni pravo na poreske podsticaje koji se ostvaruju na godišnjem nivou.

Rešenja od posebnog značaja za ostvarivanje demografskih ciljeva. Porezom na dohodak građana, preko nekoliko njegovih elemenata, mogu se ostvarivati značajni demografski ciljevi. Pri tome, od posebne su važnosti izuzimanja od plaćanja ovog poreza na akontacionom i godišnjem nivou koje se odnosi na sredstva primljena u vidu dečijeg dodatka, materinskog dodatka i novčane pomoći za opremu novorođene dece. Pored izuzimanja ovih primanja, iz predmeta oporezivanja su izuzeta i primanja dece na školovanju (stipendije i krediti učenika i studenata).

Pored izuzimanja iz dohotka socijalnih transfera i stipendija i kredita učenika i studenata, poseban poreski tretman kroz sistem standardnih odbitaka za izdržavana lica i nestandardnih odbitaka za određene troškove poreskih obveznika, uživaju i porodice koje podižu i školuju decu. Kao rešenja od posebnog značaja za ostvarivanje demografskih ciljeva, izdvajaju se, pored standardnih odbitaka za izdržavane članove porodice, nestandardni odbici za sredstva utrošena za plaćanje školarine, putnih troškova i troškova stanovanja za sticanje srednjeg, višeg ili visokog obrazovanja, magistrature, specijalizacije ili doktorata, kao i ulaganja u kupovinu opreme, knjiga i časopisa iz oblasti nauke, kulture, umetnosti i obrazovanja, ulaganja za kupovinu likovnih dela i dela primenjenih umetnosti i za iznose utrošene za nabavku lekova, zdravstvenih i ortopedskih pomagala, kao i za lečenje i rehabilitaciju u zdravstvenim ustanovama ili kroz kućnu negu obveznika i izdržavanih članova porodice. Od značaja za ostvarivanje ciljeva demografske politike, naročito za porodice koje nemaju rešen stambeni problem, je odbitak od dohotka za oporezivanje ulaganja za rešavanje stambenog pitanja, kao i za njihovo investiciono održavanje. Od posrednog značaja su i nestandardni odbici predviđeni za ulaganja u osnivanje zadužbina, fondova i fondacija, za plaćene dobrovoljne priloge u novcu ili naturi za humanitarne, kulturne, obrazovne, verske, naučne i sportske namene, kao i za ulaganja u predmete posebne kulturne, istorijske ili naučne vrednosti i ulaganja u zaštitu kulturnih dobara i umetničko stvaralaštvo.

Pored ovih odbitaka od dohotka za oporezivanje koji se ostvaruju na godišnjem nivou, poreski podsticaji se, u ograničenom broju, ostvaruju i na nivou akontacionih poreza. Posebno je značajan institut povraćaja akontacionog poreza koji se plaća na kapitalne dobitke od prodaje nepokretnosti u slučaju kada se sredstva ostvarena na ovaj način ulože u rešavanje stambenog pitanja obveznika ili članova njegove porodice.

Oцена važećih rešenja sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva. Važeći sistem oporezivanja dohotka građana se može u načelu pozitivno oceniti. Dohodak se oporezuje sintetički što je u skladu sa modernim sistemima oporezivanja dohotka fizičkih lica u drugim zemljama. Sistem je konzistentan,

sa savremenim poreskim rešenjima. Celovita analiza adekvatnosti sistema oporezivanja dohotka gradjana sa stanovišta ostvarivanja fiskalnih, ekonomskih, socijalnih, kulturnih i drugih ciljeva nije do sada vršena, ali se na osnovu opšteg utiska i parcijalnih sagledavanja može izvući pozitivna ocena sistema i u tom pogledu.

U pogledu kvaliteta važećih rešenja sa stanovišta ostvarivanja ciljeva demografske politike načelno se može reći da su ti ciljevi u sistemu respektovani. To se vidi kako iz rešenja o izuzimanju iz dohotka za oporezivanje, tako i iz standardnih i nestandardnih odbitaka koji se priznaju poreskim obveznicima.

Izuzimanje iz dohotka na koji se plaća porez na dohodak gradjana primanja ostvarenih po osnovu dečijeg i materinskog dodatka i novčane pomoći za opremu novorođene dece je dobro rešenje koje treba u celini i nadalje zadržati.⁴ Reč je o izuzimanju ovih prihoda u punom iznosu iz dohotka na koji se plaća porez. Ovakvo rešenje je nesumnjivo u neposrednoj funkciji ostvarivanja ciljeva demografske politike i drugih ciljeva socijalne politike. Jednako tako se mogu oceniti i rešenja o izuzimanju stipendija i kredita učenika i studenata iz dohotka na koji se plaća porez. Nasuprot tome, neizuzimanje naknada zarada, odnosno plata po osnovu zdravstvenog osiguranja iz dohotka za oporezivanje, nije u funkciji ostvarivanja demografskih ciljeva. Naime, po sadašnjem rešenju u dohodak za oporezivanje se uključuju sve naknade zarada, odnosno plata, uključujući, dakle i naknadu zarade odnosno plate porodilje za vreme porodijskog odsustva. Umesto toga, bolje materijalno obezbedjenje porodilja bi nalagalo izuzimanje naknada zarade, odnosno plate za vreme porodijskog odsustva iz dohotka na koji se plaća porez.

Sistem standardnih odbitaka koji se oduzimaju od dohotka za oporezivanje se, takodje, sa stanovišta opštih fiskalnih principa mogu pozitivno oceniti. Medjutim, sa stanovišta ostvarivanja ciljeva socijalne politike, a posebno sa stanovišta ostvarivanja ciljeva demografske politike, postojeća rešenja bi se mogla dograditi i unaprediti. Tako bi se standardni odbitak u vidu oslobodjenja za četvrto dete u opštinama sa negativnom stopom prirodnog priraštaja stanovništva morao proširiti i na svako sledeće dete u ovakvim opštinama. Osim toga, visina standardnih odbitaka za decu kao izdržavane članove porodice je neadekvatna i morala bi se povećati do iznosa koji godišnje pokriva elementarne troškove podizanja i obrazovanja deteta. U protivnom, pri sadašnjim rešenjima, kada je iznos jednak za svako dete, svako sledeće dete, u stvari, predstavlja nesrazmerni teret za roditelje odnosno porodicu. Podizanje visine nestandardnog odbitka za decu na nivo stvarnih troškova neophodnih za život, podizanje i školovanje dece bi ne samo bilo u funkciji potpunijeg

⁴ Izuzimanja ovih prihoda od oporezivanja se ostvaruju i na akontacionom i na godišnjem nivou.

ostvarivanja ciljeva demografske politike, već bi bilo i u skladu sa modernim rešenjima u poreskim sistemima razvijenih zemalja, prema kojima se troškovi izdržavanja i obrazovanja dece odbijaju u stvarnim iznosima (po principu realnosti izdataka i principu pravičnosti). Postojeći standardni odbitak u vidu oslobodjenja za dete sa smetnjama u fizičkom i psihičkom razvoju, odnosno za dete koje je trajno nesposobno za privredjivanje je dobro i treba ga zadržati, ali se i kod ovog odbitka postavlja problem realnosti njegove visine.

U pogledu liste nestandardnih odbitaka mogu se, takodje, izvući slične ocene. Načelno, nestandardni odbici su uređjeni dobro, ali se sa stanovišta ostvarivanja ciljeva demografske politike nesumnjivo mogu izvršiti određena poboljšanja. Od neposrednog značaja za ostvarivanje demografskih ciljeva su nestandardni odbici po osnovu ulaganja za rešavanje stambenog pitanja, za plaćanje školarine, putnih troškova i troškova stanovanja, za sticanje srednjeg, višeg i visokog obrazovanja, magistrature, specijalizacije i doktorata i dr. za izdržavane članove porodice, za kupovinu opreme, knjiga i časopisa iz oblasti nauke kulture, umetnosti i obrazovanja, kao i za nabavku lekova, zdravstvenih pomagala za lečenje, odnosno kućnu negu izdržavanih članova porodice. Svi ti nestandardni odbici zajedno (osim onih zdravstvenog karaktera), međjutim, ne mogu biti veći od 10% dohotka za oporezivanje prema važećem zakonskom rešenju. Ostvarivanju ciljeva demografske politike bi sigurno više odgovarala rešenja koja bi iz ovog ograničenja izuzimala sve nestandardne odbitke učinjene zbog potreba dece kao izdržavanih lica. Osim toga, mogla bi se izvršiti i određena normativna poboljšanja važećih rešenja (kao što je, na primer, proširenje priznatog nestandardnog odbitka i po osnovu putnih troškova i troškova stanovanja dece i za sticanje osnovnog obrazovanja).

Što se tiče poreskog oslobodjenja kod poreza na ostvareni kapitalni dobitak za sredstva ostvarena prodajom nepokretnosti, ako se ulažu u rešavanje stambenog pitanja obveznika, postojeće zakonsko rešenje se može oceniti kao primereno i sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva.

Porez na dobit preduzeća

Opšte karakteristike. Porez na dobit preduzeća plaćaju preduzeća organizovana u jednom od sledećih oblika: akcionarsko društvo, društvo sa ograničenom odgovornošću, komanditno društvo na deonice, društveno preduzeće, javno preduzeće, ortačko društvo, komanditno društvo. Obveznici ovog poreza su i zadruga i zadružno preduzeće, kao i ustanove, ako ostvaruju prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu.

Obvezici ovog poreza su rezidenti i nerezidenti Republike Srbije. Dok rezidenti porez plaćaju na dobit koju ostvare poslovanjem ne samo na teritoriji Srbije, nego i u inostranstvu, dotle nerezidenti porez plaćaju samo na deo dobiti ostvarene na teritoriji Srbije.

Obveznici poreza na dobit preduzeća na kraju poslovne godine podnose poreski bilans na osnovu kojeg se utvrđuje njihova oporeziva dobit. Oporeziva dobit predstavlja osnovicu poreza na dobit preduzeća, a porez se utvrđuje primenom proporcionalne stope na poresku osnovicu. Stopa poreza je jednoobrazna i iznosi 30%.

Poreski podsticaji kod poreza na dobit preduzeća su pretežno razvojnog karaktera. Poreska oslobođenja su pružena novoosnovanim obveznicima, nedobitnim organizacijama i preduzećima za radno osposobljavanje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih lica, a umanjenje poreske obaveze je predviđeno za lica koja posluju u nedovoljno razvijenim područjima, za lica koja reinvestiraju dobit i za lica koja zaposle nove radnike. Oslobođenja i olakšice kod poreza na dobit preduzeća nemaju poseban značaj za rešavanje problema demografskog karaktera, ona su prevashodno usmerena na ostvarivanje ciljeva ekonomske politike u vezi sa stimulisanjem privrednog rasta, ulaganjem stranog kapitala i poboljšanjem ekološke situacije.

Rešenja od posebnog značaja sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva i njihova ocena. Od značaja za ostvarivanje demografskih ciljeva i za rešavanje problema nataliteta je, praktično, svega jedan institut kod poreza na dobit preduzeća. Kod utvrđivanja oporezive dobiti (osnovice poreza), prilikom uskladjivanja rashoda koji se priznaju u poreskom bilansu, predviđeno je priznavanje rashoda koje obveznik izvrši za humanitarne, verske, kulturne, zdravstvene, obrazovne, naučne, sportske ciljeve i zaštitu životne sredine. Ovi izdaci su ograničeni na maksimalnom nivou od 3% ukupnog prihoda, uz uslov da se za humanitarne svrhe rashodi priznaju samo ako su ostvareni preko registrovanih humanitarnih organizacija.

Ovo rešenje može se oceniti kao povoljno sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva. Kako porez na dobit preduzeća nije pogodan instrument za postizanje vanekonomske ciljeva, mogućnosti njegovog šireg korišćenja su veoma sužene, jer bi uvođenje novih vrsta poreskih podsticaja bitno narušilo princip neutralnosti kod ovog poreskog oblika.

Porezi na imovinu

Opšte karakteristike. Sistem imovinskih poreza Srbije obuhvata tri poreska oblika. Jedan od njih, porez na imovinu, opterećuje svojinska prava na nepokretnostima u statici, dok druga dva imovinska poreza, porez na nasledje i poklon i porez na prenos apsolutnih prava, pogadjaju imovinu u dinamici, odnosno njen prenos sa jednog lica na drugo.

Porezom na imovinu su oporezovana sledeća prava na nepokretnostima: pravo svojine, pravo plodouživanja, pravo upotrebe i pravo stanovanja, pravo korišćenja po osnovu tajm-šeringa, pravo dugoročnog zakupa stana u društvenoj, odnosno državnoj svojini ili druge nepokretnosti (ako je pravo dugoročnog zakupa stečeno pod povoljnijim uslovima od tržišnih) i stanarsko

pravo. Pod nepokretnostima zakonodavac podrazumeva zemljište, stambene i poslovne zgrade, poslovne prostorije, garaže, zgrade i prostorije za odmor i rekreaciju i druge građevinske objekte. Pored stvarnih prava na nepokretnostima, porezom na imovinu je obuhvaćeno i pravo svojine na deonice (akcije) izdate na ime i na udele u društvima sa ograničenom odgovornošću. Obveznici ovog poreza su imaoци navedenih prava na nepokretnostima, koje se nalaze na teritoriji Republike Srbije. Oni, ukoliko ne vode poslovne knjige, porez plaćaju na osnovicu koju čini tržišna vrednost nepokretnosti, po proporcionalnim stopama.

Poreska oslobodjenja kod ovog poreskog oblika su objektnog karaktera, opredeljena namenom i načinom upotrebe određenih nepokretnosti. Osim oslobodjenja uzrokovanih reciprocitetom (diplomatska i konzularna predstavništva stranih država), predviđena su i oslobodjenja za nepokretnosti koje su u funkciji ostvarivanja javnih odnosno komunalnih interesa, zatim, nepokretnosti proglašene kulturnim ili istorijskim spomenicima, nepokretnosti koje su u svojini verskih organizacija, nepokretnosti koje se koriste za prosvetne, kulturne, naučne, socijalne, zdravstvene, humanitarne ili sportske svrhe. Pored toga, porez na imovinu se ne plaća ni na pravo svojine na ekonomskim zgradama u poljoprivredi, kao i na poljoprivredno i šumsko zemljište koje se ponovo privodi nameni. Poreske olakšice kod poreza na imovinu su mešovitog (objektnog i subjektnog) karaktera, tj. opredeljena su kako karakterom nepokretnosti i njenom namenom, tako i svojstvima obveznika, lica koje je dužno da porez plati.

Kod poreza na imovinu su predviđene dve poreske olakšice. Prva se odnosi na porez koji se plaća na imovinska prava na zgrade i stanove u slučaju kada u njima stanuje obveznik ili članovi njegovog domaćinstva, a druga na porez na prava na zgrade i stanove površine do 60m², kada nisu na gradskom građevinskom zemljištu, odnosno na zemljištu u građevinskom području i ne daju se u zakup, a u kojima stanuju samo lica starija od 65 godina.

Porez na nasledje i poklon opterećuje prenos stvarnih prava na nepokretnostima, novca i novčanih potraživanja, kao i pokretnih stvari putem nasledjivanja ili poklona. Obveznik ovog poreza je lice koje nasledi ili primi na poklon imovinu čiji prenos podleže oporezivanju. Ako je naslednik, odnosno poklonoprimalac, rezident Republike Srbije, porez na nasledje i poklon plaća na imovinu koju stekne nasledjem ili poklonom u zemlji i inostranstvu, dok nerezidenti ovaj porez plaćaju samo na imovinu koju naslede ili prime na poklon na teritoriji Republike Srbije. Osnovica poreza na nasledje i poklon je određena tržišnom vrednošću primljene imovine, a stope poreza su progresivne i kreću se u rasponu od 2-3% za naslednike i poklonoprimalce drugog naslednog reda i lica koja nisu u srodstvu sa ostavioцем, odnosno poklonodavcem. Glavno oslobodjenje kod poreza na nasledje i poklon odnosi se na naslednike i poklonprimce prvog naslednog reda, poklonoprimalci drugog

naslednog reda su oslobođeni pod određenim uslovima, a poreske olakšice nisu predviđene.

Porez na prenos apsolutnih prava takodje opterećuje imovinu u dinamici. Njime je oporezovan prenos uz naknadu stvarnih prava na nepokretnostima koje u slučaju prenosa bez naknade podležu porezu na nasledje i poklon, ali i nekih drugih prava koje deluju erga omnes (npr. prava intelektualne svojine, udeli u imovini pravnih lica, hartije od vrednosti s pravom učešća). Obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je po pravilu, prodavac odnosno prenosilac oporezovanih prava, ali kod prenosa apsolutnih prava na osnovu sudske odluke ili drugog akta državnog organa, kod prenosa uz naknadu celokupne imovine pravnog lica u slučaju njegove redovne prodaje i dr., obveznik poreza je lice na koje se prenosi apsolutno pravo. Osnovicu kod ovog poreskog oblika predstavlja ugovorena cena, a ukoliko je ugovorena cena niža od tržišne cene, osnovicu određuje poreski organ prema tržišnoj ceni. Stope poreza na prenos apsolutnih prava su proporcionalne, a iznose, za prenos udela u imovinu pravnih lica i hartija od vrednosti s pravom učešća 0,3% i za prenos ostalih apsolutnih prava 3%. Ni kod ovog poreskog oblika nisu predviđene poreske olakšice, a poreska oslobodjenja se odnose na prenose sa elementom inostranosti (pod uslovom reciprociteta), na prenos radi izmirenja obaveza u postupku prinudne naplate javnih prihoda, na slučajevne prenosa apsolutnih prava kod ulaganja u kapital društava kapitala, kod otkupa stanarskog prava, kao i kod prenosa apsolutnih prava u slučaju komasacije.

Rešenja od posebnog značaja za ostvarivanje demografskih ciljeva. Sistem poreza na imovinu jedino kod poreza na prenos apsolutnih prava nije predvideo poreske podsticaje koji bi mogli biti od značaja sa stanovišta demografske politike.

U okviru poreza na imovinu od posebnog značaja za ostvarivanje demografskih ciljeva je oslobodjenje od oporezivanja prava na nepokretnostima koje se koriste za prosvetne, kulturne, naučne, socijalne, zdravstvene, humanitarne ili sportske svrhe. Ovim oslobodjenjem, subjektivnog karaktera, oslobadjaju se od plaćanja poreza na imovinu sve ustanove i druga pravna lica čija je delatnost u vezi sa podizanjem, negom i obrazovanjem dece. Na taj način, cene usluga ovih organizacija nisu opterećene (uvećane) sredstvima koja bi inače ove organizacije morale obezbediti za izmirenje poreskih obaveza. Značajno umanjenje obaveze kod poreza na imovinu mogu ostvariti lica koja stanuju u zajedničkom domaćinstvu. Naime, porez na imovinu na zgrade i stanove u kojima stanuje obveznik ili članovi njegovog domaćinstva se umanjuje za određeni procenat. Porez na imovinu se, u ovom slučaju, umanjuje za 35% za jednog korisnika i za 10% za svakog sledećeg člana domaćinstva, s tim da smanjenje poreza po ovom osnovu može da iznosi najviše 75% utvrđenog poreza.

Kod poreza na nasljedje i poklon od izuzetnog je značaja potpuno oslobodjenje naslednika-bračnog druga i roditelja i naslednika (poklonoprimalca) prvog naslednog reda, u pogledu nasledjene ili na poklon primljene imovine. Ovo oslobodjenje se odnosi kako na imovinu koja je nasledjena ili primljena na poklon na teritoriji Srbije, tako i na nasledjenu, odnosno na poklon primljenu imovinu u inostranstvu od strane ovih lica. U slučaju nasledjivanja ili poklona imovine koja služi za obavljanje poljoprivredne delatnosti, oslobodjen je poreza i naslednik (poklonoprimalac) drugog naslednog reda, ukoliko je sa ostaviocem (poklonodavcem) neprekidno živeo u domaćinstvu najmanje pet godina pre smrti ostavioca, odnosno pre prijema poklona. Pod još povoljnijim uslovima, pravo na oslobodjenje od poreza na nasljedje i poklon ima naslednik (poklonoprimalac) drugog naslednog reda koji nasledjuje ili prima na poklon stan. Jedini uslov je da je sa ostaviocem, odnosno poklonodavcem, neprekidno živeo u zajedničkom domaćinstvu najmanje godinu dana pre smrti ostavioca, odnosno pre prijema poklona.

Ocena važećih rešenja sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva. Poreski podsticaji u sistemu poreza na imovinu, s obzirom na brojnosti njihovih oblika, ne mogu se jednoznačno vrednovati. Rešenja kod poreza na imovinu u statici mogu se oceniti kao povoljna i podsticajna sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva, rešenja kod poreza na nasljedje i poklon koja se odnose na naslednike prvog i drugog naslednog reda su povoljnija nego u bilo kojoj drugoj zemlji, dok se rešenja kod poreza na prenos apsolutnih prava mogu i poboljšavati, ako se i ovim instrumentom želi podstaći demografski razvoj.

Poreska olakšica kod poreza na imovinu za stanove i zgrade u kojima stanuje obveznik i njegova porodica predstavlja značajan stimulans za stvaranje porodice i život u zajedničkom domaćinstvu sa roditeljima. Optimalne veličine je, s obzirom na ovaj poreski podsticaj, petočlana porodica, odnosno domaćinstvo. Šesti član porodice neće obezbediti dalje snižavanje poreskog tereta. Ovo rešenje se može oceniti kao povoljno sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva. Obveznik koji živi sam u domaćinstvu ima pravo na značajno umanjenje poreske obaveze (35% ukupno utvrđenog poreza), što je važno s obzirom na strukturu vlasnika samačkih domaćinstava (često su to penzioneri). Istovremeno, olakšica koja donosi i dodatnih 40% umanjenja utvrđenog poreza je stimulatívna za mlađe ljude, vlasnike stanova, da osnivaju porodicu i radjaju decu.

Objektno oslobodjenje kod poreza na imovinu za pretškolske ustanove, škole, fakultete i druge ustanove u oblasti obrazovanja, nauke, kulture, fizičke kulture i sl., ima povoljan uticaj na stvaranje opštih uslova za negu i podizanje novih naraštaja.

Nasledjivanje i pokloni u korist prvog naslednog reda (dece i, u posebnim slučajevima, unuka) uživaju izuzetno povoljan poreski tretman. Potpuno poresko oslobodjenje prenosa bez naknade imovine sa jedne generacije na drugu, iako problematično sa stanovišta socijalnopolitičkih principa, naročito kod nasljedstva i poklona velike vrednosti, ima nesumnjiv značaj sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva.

Za razliku od prethodnih imovinskih poreza, porez na prenos apsolutnih prava (porez na prenos imovinskih prava uz naknadu), ne poznaje nijednu olakšicu od demografskog značaja. Kako se u ovom slučaju radi o prenosu imovine uz naknadu, a obveznik je, u načelu, prodavac imovinskih prava (koji u prodajnu cenu uračunava i porez), smatra se da je u skladu sa načelom o oporezivanju prema poreskoj snazi opteretiti lice koje na ovaj način uvećava svoju nepokretnu imovinu. Razlozi demografske politike mogu naložiti da se pojedini slučajevi sticanja imovine kupovinom izuzmu iz oporezivanja.

Sistem poreza na imovinu se, u celini, ipak, može oceniti kao podsticajan sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva.

Porez na promet

Opšte karakteristike. Glavni instrument kojim se u našem sistemu javnih prihoda vrši oporezivanje potrošnje je opšti porez na promet proizvoda i usluga. U primeni je jednofazni porez na promet kod koga se oporezivanje vrši u fazi maloprodaje, odnosno prilikom prodaje proizvoda namenjenih za krajnju potrošnju. Obveznici ovog poreza su lica koja izvrše prodaju proizvoda, odnosno pruže usluge krajnjim potrošačima. Obveznik je dužan da u cenu proizvoda, odnosno usluge, uračuna porez na promet, pa tako maloprodajna cena u sebi sadrži i iznos poreza koji su u krajnjoj liniji prevaljuju na kupca, krajnjeg potrošača. Na taj način, krajnji potrošač, a ne poreski obveznik, de facto snosi teret oporezivanja.

Mada je, u načelu, ovaj oblik poreza na promet pogodan instrument aktivne poreske politike (preko sistema oslobodjenja od plaćanja poreza i velikog broja poreskih stopa se direktno utiče na cene, pa shodno tome i na tražnju i potrošnju određenih artikala), on se u našoj zemlji koristi kao prevashodno fiskalni instrument. Ovakvo opredeljenje je u skladu ne samo sa praksom oporezivanja potrošnje u svetu, nego i sa savremenim shvatanjima finansijske teorije o principu neutralnosti u oporezivanju. Pored toga, upravo je u toku radikalna reforma sistema posrednih poreza koja predviđa zamenu jednofaznog poreza u maloprodaji porezom na dodatu vrednost, pa se krug oslobodjenja i stopa kod postojećeg poreza svodi na najmanju moguću meru s ciljem da se olakša uvodjenje novog poreskog oblika u poreski sistem zemlje. S obzirom na regresivan uticaj poreza na promet, ipak je neophodno da se za određene grupe proizvoda i usluga obezbedi povoljniji poreski tretman kroz oslobodjenja i povlašćene poreske stope. Ovaj zahtev je uvažen kod poreza na

promet koji je u primeni, tako da je predviđen niz oslobodjenja i snižena poreska stopa za proizvode koji su od značaja sa socijalnog, obrazovnog, kulturnog, humanitarnog i naučnog karaktera. Neke od ovih poreskih povlastica imaju neposredan značaj sa stanovišta ostvarivanja ciljeva demografske politike.

Rešenja od posebnog značaja za ostvarivanje demografskih ciljeva. U sistemu ovog poreskog oblika od posebnog značaja za ostvarivanje ciljeva demografske politike su poreski podsticaji koje se koriste za ublažavanje nepovoljnog, regresivnog delovanja ovog poreza. S namerom da se izbegne jače opterećivanje dohodaka pojedinaca i porodica sa nižim i prosečnim primanjima, u okviru poreza na promet se koriste dva osnovna vida poreskih podsticaja, naime snižena poreska stopa i poreska oslobodjenja.

Snižena poreska stopa se kod nas primenjuje na promet pudera i kremova za decu, bebi ulja i bebi mleka i penušavih kupki za decu, a oslobodjen je od plaćanja poreza u potpunosti promet udžbenika za osnovno, srednje, više i visoko obrazovanje, školskih učila, školskog pisaćeg i crtaćeg pribora i svesaka koje škole nabavljaju za potrebe svojih učenika.

Ocena važećih rešenja sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva. S obzirom na specifičan karakter poreza na promet proizvoda i usluga mogućnosti uvodjenja poreskih rešenja u funkciju ostvarivanja ciljeva demografske politike su relativno ograničene. U važećem Zakonu o akcizama i porezu na promet je ostvaren princip da se socijalni (u tom okviru i demografski) ciljevi ostvaruju preko politike poreskih stopa i preko poreskih oslobodjenja i olakšica, što je u skladu sa prirodom ove vrste poreza.

Sadašnja rešenja od značaja za ostvarivanje ciljeva demografske politike se mogu oceniti samo kao delimično uspela. Naime, kao prikladan se može oceniti opšti princip o potrebi pogodnijeg poreskog tretmana svih proizvoda i usluga koji služe deci, ali se konkretna rešenja mogu više staviti u funkciju ostvarivanja ciljeva demografske politike.

Sredstva za dečju higijenu (puderi i kremovi za decu, bebi ulja i bebi mleka, penušave kupke) kao i dečja odeća i obuća se, prema sadašnjem poreskom rešenju, oporezuje povoljnijom, sniženom stopom poreza na promet od 10%.⁵ Ukoliko se, međjutim, želi dati dodatni poreski podsticaj snižavanju cena ovih proizvoda na tržištu i time smanjivanju materijalnog opterećanja porodica sa decom, moguće je ove proizvode potpuno osloboditi od plaćanja poreza na promet proizvoda. Pored toga, krug ovih proizvoda treba dopuniti i drugim sredstvima za dečju higijenu (npr. šampon za bebe).

⁵ Pored poreza na promet, na sve proizvode koji se stavljaju u promet plaća se i tzv. porez za `eleznicu (v. Zakon o obezbeđivanju sredstava za redovno i bezbedno odvijanje `elezni-kog saobraćaja, *Slu`beni glasnik Republike Srbije*, br. 67/93, 53/95, 54/96. i 5/97), po stopi od 3%, a na teritoriji grada Beograda i posebna gradska taksa po stopi od 3%.

Postojeća poreska oslobodjenja od plaćanja poreza na promet proizvoda u odnosu na udžbenike za osnovno, srednje i visoko obrazovanje kao i školska učila, školski pisači i crtači pribor su nesumnjivo u funkciji ostvarivanja demografskih ciljeva i treba ih i nadalje zadržati. Pored toga, međutim, oslobodjenja treba proširiti i na hranu za bebe, kao i na opremu na bebe (kolica i krevetići za bebe i sl.)

U pogledu poreza na promet usluga postojeće poreska oslobodjenja od plaćanja poreza na usluge iz oblasti zdravstva, nauke, kulture, prosvete i socijalne zaštite koje obavljaju ustanove je dobro, ali preusko. Sa stanovišta ostvarivanja demografskih ciljeva pogodnije bi bilo rešenje da oslobodjenje važi za ove usluge bez obzira ko ih pruža, tj. da važi za sve pružaoce ovih usluga (npr. i za privatne dečje vrtiće, drugo organizovano čuvanje dece, zdravstvene usluge pružene deci od strane lica koja samostalno obavljaju delatnost itd.).

Predlog mera i instrumenata sistema i politike javnih prihoda u funkciji demografske politike

Medju svim merama koje su ugrađene u postojeći sistem javnih prihoda Srbije svakako treba izdvojiti one koje su ugrađene u sistem oporezivanja dohotka građana (fizičkih lica). Naime, sistem standardnih i nestandardnih olakšica, kao i definisanje izdržanih lica, postavljeni su u punoj meri u skladu sa rešenjima u savremenim, važećim, sistemima u svetu i kao takvi pružaju značajne podsticajne mogućnosti vođenja odgovarajuće aktivne demografske politike. Nesreća je, međutim, što već sedmu godinu koncipirani sistem sintetičkog oporezivanja dohotka građana u Srbiji nikako da zaživi, tj. da počne da se primenjuje. Razlozi za to su mnogobrojni i sa stanovišta ovoga rada u punoj meri irelevantni. Posledica toga je, nažalost, izostajanje mogućnosti da se navedeni i svakako najznačajniji segment sistema javnih prihoda počne koristiti u demografske svrhe.

Komparativno posmatranje postojećih rešenja u vladajućim sistemima javnih prihoda je nedvosmisleno pokazalo da su za podržavanje demografskih ciljeva najvažnija upravo rešenja koja su ugrađena u sistem oporezivanja dohotka građana (sintetičko oporezivanje). Izmedju ostaloga i zbog toga se treba nadati i očekivati da se na području Srbije (i Crne Gore) počne sa integralnom (celovitom) primenom usvojenih rešenja u sistemu i politici oporezivanja dohotka građana.

Polazeći od realne činjenice da je moguće očekivati da se od tokom 1998. (ili 1999) godine počne da primenjuje u punoj meri i integralno zakonom utvrdjeni sistem oporezivanja dohotka građana (fizičkih lica), a to znači i sintetičko oporezivanje uz valorizaciju sistema standardnih i nestandardnih odbitaka i porodične situacije obveznika, u tekstu koji sledi se daje niz predloga novih instrumenata i mera kojima treba dopuniti postojeća rešenja u važećem sistemu

i politici javnih prihoda u Srbiji. Pri tome se posebno podvlači da važeća i u tekstu kritički pozitivno ocenjena rešenja treba zadržati.

Porez na dohodak građana

Na osnovu izvedenih ocena o sadržini i karakteru poreskih rešenja od značaja za ostvarivanje demografskih ciljeva u oblasti poreza na dohodak građana, moguće je dati nekoliko predloga za izmenu i dopunu zakonskih propisa radi što potpunijeg ostvarivanja ciljeva demografske politike. Ti predlozi su sledeći:

1) Pri regulisanju slučajeva izuzimanja iz dohotka na koji se plaća porez treba predvideti da se izuzima i naknada zarade odnosno plate porodilja za vreme porodijskog odsustva. Prihvatanje ovog predloga podrazumeva izmenu rešenja iz člana 9. stav 1. tačka 7. Zakona o porezu na dohodak građana.

2) Standardni odbitak u vidu oslobodjenja u opštinama sa nedovoljnom stopom prirodnog priraštaja stanovništva bi se morao proširiti i na peto i svako sledeće dete u porodici. Prihvatanje ovog predloga podrazumeva izmenu rešenja iz člana 11. stav 2. tačka 2. Zakona o porezu na dohodak građana.

3) Visina standardnog odbitka za svako dete kao izdržavanog člana porodice bi se moralo znatno povećati. Ta visina bi morala odgovarati realnim osnovnim (egzistencijalnim) troškovima podizanja i obrazovanja dece, što se može utvrditi odgovarajućim metodološkim postupkom. Prihvatanje ovog predloga podrazumeva izmenu visine iznosa standardnih poreskih odbitaka iz člana 11. stav 2. tačka 2. Zakona o porezu na dohodak građana.

4) Nestandardne odbitke koji su učinjeni zbog potreba dece kao izdržvanih lica bi trebalo izuzeti iz ograničenja po kome nestandardni odbici ne mogu biti veći od 10% dohotka za oporezivanje. Prihvatanje ovog predloga podrazumeva izmenu člana 14. stav 4. Zakona o porezu na dohodak građana.

5) Potrebno je predvideti nestandardni odbitak za putne troškove i troškove stanovanja dece kod sticanja osnovnog obrazovanja.

6) Potrebno je, takodje, predvideti nestandardni odbitak za troškove boravka dece u preškolskim ustanovama (jaslice, obdaništa, dečji vrtići) i troškove čuvanja dece u kući.

Porez na dobit preduzeća

Na osnovu ranije izloženih ocena o mogućnostima korišćenja ovog poreskog instrumenta za postizanje ciljeva demografskog karaktera, može se zaključiti da u sistemu poreza na dobit preduzeća nema prostora za uvođenje novih, posebnih poreskih podsticaja.

U okviru već postojeće poreske olakšice (priznavanje u poreskom bilansu rashoda koje obveznik izvrši za humanitarne, obrazovne, zdravstvene, naučne i sl. ciljeve), moguće je povećati dozvoljeni limit od 3% ukupnog prihoda obveznika. Usvajanje predloga o povećanju limita za rashode od demografskog

značaja podrazumeva odgovarajuću izmenu člana 14. Zakona o porezu na dobit preduzeća.

Porezi na imovinu

S obzirom na izložene karakteristike i ocene o oporezivanju imovine u uporednopravnim sistemima i kod nas, mogu se dati sledeći predlozi:

1) Kod poreza na nasleđe i poklon treba uvesti neoporezivi deo nasleđstva i ukinuti poresko oslobodjenje za naslednike prvog naslednog reda u slučaju nasledjivanja imovine velike vrednosti. Prihvatanje ovog rešenja pretpostavlja izmenu člana 19. Zakona o porezima na imovinu, a delovalo bi kao podsticaj za deljenje nasleđstva na veći broj naslednika prvog naslednog reda.

2) Kod poreza na prenos apsolutnih prava treba obezbediti pravo na povraćaj poreza plaćenog u slučaju prenosa apsolutnih prava licu koje na ovaj način prvi put stiče status obveznika poreza na imovinu.

Porez na promet

Na osnovu izloženog mogu se, sa stanovišta potpunijeg ostvarivanja demografskih ciljeva, dati sledeći predlozi za poboljšanje rešenja u sistemu poreza na promet proizvoda i usluga:

1) Sredstva za dečju higijenu, kao i odeću i obuću za bebe ne treba zadržavati u krugu proizvoda čiji se promet oporezuje sniženom stopom, već ih treba podvesti pod oslobodjenja od plaćanja poreza na promet. Prihvatanje ovog predloga podrazumeva odgovarajuće izmene u čl. 31. i 32. Zakona o akcizama i porezu na promet.

2) Od poreza na promet proizvoda treba da se oslobodi i promet hrane za bebe. Usvajanje ovog predloga podrazumeva dopunu člana 32. Zakona o akcizama i porezu na promet.

3) Od poreza na promet treba osloboditi promet opreme za bebe (dečja kolica, krevetići i sl.). Prihvatanje ovog predloga podrazumeva dopunu člana 32. Zakona o akcizama i porezu na promet.

4) Dečje igračke edukativnog karaktera treba oporezovati nižom stopom poreza na promet. Prihvatanje ovog predloga podrazumeva dopunu člana 31. Zakona o akcizama i porezu na promet.

5) Od poreza na promet usluga treba osloboditi sve usluge iz oblasti zdravstva, nauke, kulture, prosvete i socijalne zaštite, bez obzira na karakter subjekata koji ih pružaju. Prihvatanje ovog predloga podrazumeva izmenu člana 40. stav 1. tačka 4. Zakona o akcizama i porezu na promet.

Božidar Raičević, Brankica Gagić, Danijel Pantić

Sistem i politika javnih prihoda u Srbiji u funkciji demografske politike:

Mogućnosti i dometi - kritički osvrt

Rezime

U radu se analiziraju mogućnosti primene rešenja sistema i politike poreza u Srbiji u ostvarivanju ciljeva populaciine politike. Osnovni je stav da su mogućnosti veoma skromne. Naime, u Srbiji je već nekoliko godina u primeni savremeni sistem direktnog oporezivanja dohotka građana, dobiti preduzeća i imovine kao i delimično reformisani sistem oporezivanja prometa proizvoda i usluga. Značajne mogućnosti za ostvarivanje ciljeva poulacione politike u Srbiji postoje primenom rešenja kod poreza na dohodak građana. Međutim, u radu se navodi da se usvojena rešenja ne primenjuju. Rešenja koja pruža porez na dobit preduzeća su relativno skomna i mahom indirektna. Kod poreza na imovinu i kod poreza na promet proizvoda i usluga rešenja takođe imaju skroman praktičan značaj u ostvarivanju ciljeva populacine politike. Na kraju rada autori su pružili brojne konkretne predloge primene rešenja kod navedenih poreskih oblika kako bi se povećala njihova praktična upotrebljivost u ostvarivanju ciljeva populacione politike.

Ključne reči: *poreski sistem, fiskalna politika, populaciona politika*

Božidar Raičević, Brankica Gagić, Danijel Pantić

System and Policy of Public Revenues in Serbia in the Function of Demographic Policy: Possibilities and Ranges - Review

S u m m a r y

In this paper, possibilities of application of the system and policy of public revenues in Serbia have been analyzed. The basic finding is that these possibilities are fairly modest. Already for several years, modern system of direct taxation of personal income and property, corporate income, as well as, partly reformed system of sales tax has been in use, in Serbia. Significant opportunities for achievement of goals of the demographic policy exist in the proper implementation of the personal income tax, which has not been the case in practice. Potential solutions in the domain of the corporate income tax are relatively modest and indirect. Property taxation and sales tax have modest impact at the demographic policy as well. In the policy recommendations, authors have tried to offer practical solutions for the future reshaping of the taxes in order to increase their practical implementation level in achieving the goals of the demographic policy.

Key words: *tax system, fiscal policy, population policy*

