

SISTEM I POLITIKA POREZA I POPULACIONA POLITIKA

*Božidar RAIČEVIĆ,
Brankica GAGIĆ, Danijel PANTIĆ **

Uvodne napomene

Sistem i politika poreza, mogu da se koriste za realizaciju brojnih ciljeva. Uobičajeno je da se govori o realizaciji tzv. ciljeva oporezivanja. Međutim, sve do izdvajanja moderne ekonomske politike u XX veku teško da bi se uopšte moglo raspravljati o poreskoj (ili bilo kojoj drugoj ekonomskoj) politici, shvaćenoj kao svesno usmeravanje ekonomskih procesa da bi se ostvarili određeni ciljevi (Jurković, 1977: 7; Popović, 1997: 319).

U finansijskoj teoriji, a i praksi, *grasso modo*, govori se o postojanju i realizaciji dva cilja oporezivanja. Prvi je fiskalni cilj oporezivanja, monolitan po sadržaju i sastoji se u potrebi i obavezi da se obezbede dovoljna sredstva za finansiranje funkcija države (javna potrošnja).

Osim realizacije fiskalnog cilja, oporezivanjem se može realizovati i čitav niz ciljeva koji se zajedničkim imenom mogu nazvati ektrafiskalnim ciljevima. U ovu grupu se svrstava široka lepeza ekonomskih, socijalnih, političkih, zdravstvenih, kulturnih, populacionih i ostalih ektrafiskalnih ciljeva.

* Ekonomski institut, Beograd.

Mesto, uloga, funkcije i zadaci poreza i oporezivanja od najranijih početaka istorije država bili su podložni promenama. Oporezivanje je vekovima predstavljalo jednodimenzionalni akt države čiji je cilj bio da se obezbede sredstva za potrebe državne potrošnje. I danas se, uprkos pojavljivanju novih ciljeva, fiskalni cilj smatra i dalje primarnim, jer država ne bi bila u stanju da obavlja svoje funkcije ako se ne obezbede dovoljna sredstva.

U okviru državnih prihoda J. Bodin navodi da su državne prihode država srednjovekovne Evrope činili: 1) domenski prihodi, 2) ratni plen, 3) pokloni, 4) razni oblici pomoći, 5) prihodi od državne trgovine, 6) uvozne i izvozne carine i 7) porezi podanika (Jelčić, 1977: 45). Porezi su bili po značaju na poslednjem mestu i nisu predstavljali izdašniji izvor prihoda. Imali su, kao i svi ostali prihodi, isključivo fiskalnu funkciju i to, kao pomoćni prihodi, sa naglašenim supsidijarnim karakterom.

Slično shvatanje u pogledu ciljeva oporezivanja je vladalo i u periodu liberalnog kapitalizma sa razlikom u pogledu značaja poreza kao prihoda države. Njihova je funkcija fiskalne prirode, ali je njihov značaj kao izvora prihoda promenjen. Porezi nisu više marginalni prihod države, već prihod koji ima za cilj da državi, obezbedi potrebna finansijska sredstva, a da istovremeno ne poremeti privredna kretanja i slobodnu konkurenciju.

Pojava državnog intervencionizma i napuštanje postulata liberalnog kapitalizma stvorilo je prostor za pojavu i oživotvorenje drugih ciljeva oporezivanja, pored fiskalnog. Širi se prostor ekonomskopolitičkih akcija države. U takvom kontekstu porez dobija nove zadatke i funkcije, prestajući da bude isključivo instrument za ostvarivanje fiskalnog cilja.

Među ekstrafiskalnim ciljevima oporezivanja su se vrlo brzo iskristalisali tzv. socijalnopolitički ciljevi oporezivanja. Socijalnopolitički ciljevi oporezivanja (skup brojnih ciljeva socijalne i političke konotacije) se ogledaju prevashodno u nastojanjima države da smanji razlike u materijalnom i socijalnom položaju poreskih obveznika (tzv. redistributivna funkcija poreza). Ova se socijalnopolitička dimenzija oporezivanja manifestuje u činjenici da se menjaju apsolutni i relativni iznosi (veliçine) ekonomske snage koja je predstavljala osnovicu za oporezivanje. U prvo vreme, u okviru socijalnopolitičkih ciljeva

oporezivanja, su spontano i *ad hoc* uključivane i odgovarajuće dimenzije populacionih ciljeva i zadataka.

Početak ovog veka, a posebno period posle I svetskog rata obeležen je snažnom tendencijom osamostaljivanja populacionih ciljeva iz skupine socijalnopolitičkih ciljeva (a i nekih drugih ciljeva) koje treba i koje je moguće kao samostalne ciljeve, ciljeve *sui generis*, postići poreskim merama i instrumentima. Poreska politika može da bude jedan od elemenata koji se mogu ugraditi u konzistentan sistem mera populacione politike. Znatno je broj država koje spajaju fiskalnu i populacionu politiku u poreskim zakonima (Lovčević, 1991: 82). To se vidi po svim onim raznovrsnim olakšicama koje se daju licima sa većim brojem dece što može da ide i do potpunog oslobođenja od poreza onih porodica koje imaju dece preko određenog broja. U zemljama sa nižim natalitetom, kao što je to bio slučaj između I i II svetskog rata sa Jugoslavijom, Francuskom i Rumunijom, porodice sa više od desetoro dece bile oslobođene od plaćanja svih neposrednih poreza, dok su neoženjena i neudata lica plaćala posebno uvećan porez.

Ako se može reći da se ciljevi populacione politike, kao relativno samostalni i svesni ekstrasfiskalni ciljevi oporezivanja, pojavljuju posle I Svetskog rata, nikako ne znači da se u istoriji nisu mnogo ranije pojavljivali spontano i kao izolovani potez vladara odnosno usamljeni stav nekog teoretičara. U evropskoj istoriji lako se mogu naći brojni primeri preduzimanja koraka sa ciljem da se modifikuju populacioni trendovi (Bacci, 1972: 27). U tom smislu, kao ilustraciju navodimo nekoliko u teoriji javnih finansija često citiranih primera korišćenja instrumenata i mera poreske politike u regulisanju nivoa nataliteta.

Tako je poznata i hvaljena mudrost cara Avgusta koji je mnogim merama, pa i poreskim, nastojao da stimuliše nupcijalitet i fertilitet. To su *Lex Julia et Lex Papia Poppaea*. Doba cara Avgusta je poznato po davanju poreskih olakšica radi sklapanja brakova i rađanja dece odnosno, onemogućavanje razvrata i destimulisanje brakova bez dece uz istovremeno uskraćivanje mogućnosti primene *Lex Julia et Lex Papia Poppaea* "*aerarium pecuniis, Rempublicam civibus, cives virtutibus abundanter cumulavit*" (Jelčić, 1977).

Drugi primer se vezuje za stav J. Bodina. Uviđajući operativne mogućnosti koje pružaju porezi u sferi regulisanja nivoa nataliteta Bodin

predlaže da se radi povećanja nataliteta, uz već postojeće premije za decu (Kinderpraemien) upotrebe i porezi i to tako što bi se "spretno manipuliralo elementima oporezivanja" (Mann, 1937: 47).

Još je direktniji i operativniji u predlaganju mera radi podrške natalitetu bio J. Harrington. To najbolje ilustruje sledeći njegov stav. "Ako neko ima desetoro žive dece ne bi trebalo da plaća porez. Ako je neko bio oženjen tri godine, ili je stariji od 20 godina, a nema dece, trebalo bi da plati dvostruko veći porez" (Mann, 1937: 47). Slične stavove srećemo i kasnije kod mnogih autora, uključujući domaće.

Činjenica da postoje brojni ektrafiskalni ciljevi, da se mnogi od njih osamostaljuju i da dobijaju na značaju nikako ne znači da oni time postaju ravnopravni sa fiskalnim ciljem (Popović, 1987: 322). Na terenu globalne poreske politike država mora da obezbedi dovoljno sredstava za finansiranje rastućih javnih rashoda, tako da apsolutno fiskalni cilj ostaje primaran. Međutim, u okvirima koji su postavljeni utvrđenim obimom javnih rashoda ostaje prostor (sa porastom javnih rashoda naravno sve veći) da se pri izboru odgovarajućih poreskih oblika povede računa i o ektrafiskalnim ciljevima, a u okviru njih i ciljevima populacione politike, odnosno da se između njih izvrši odgovarajuća selekcija i odabir. Drugim rečima, uvažavajući u punoj meri fiskalni cilj kao primaran, moguće je da se u pojedinim vremenskim intervalima jače naglašavaju ektrafiskalni ciljevi. Šta više, moguće je da u velikoj skupini raznorodnih i raznovrsnih ektrafiskalnih ciljeva pojedini cilj bude posebno naglašen u odnosu na sve ostale ektrafiskalne ciljeve. No, kako u savremenoj ekonomskoj nauci poslednjih dvadesetak godina preovlađuje stanovište da porezi treba da budu što neutralniji (tj. da ne remete efikasnost u alokaciji resursa), nosioci ekonomske politike radije pribegavaju budžetskim subvencijama nego korišćenju poreskih instrumenata (OECD, 1991: 340).

Savremene tendencije

Nije sporno da praktična primena pojedinih poreskih oblika ili čitavog sistema i politike poreza u celini proizvodi niz efekata koji se de facto ogledaju na raznim područjima ekonomskog i društvenog života bez obzira kakve su bile namere pri uvođenju određenih poreskih oblika. Čak

i kada su pojedini oblici poreza bili uvedeni isključivo kao instrumenti za prikupljanje finansijskih sredstava potrebnih za podmirivanje javnih rashoda, oni neminovno ulaze u sferu ekonomskih i društvenih odnosa uz izazivanje određenih promena. Nije uopšte teško dokazati da oporezivanje manifestuje efekte koji se javljaju u brojnim i raznim dimenzijama. To je činjenica kako u sistemima i na prostorima u kojima je poreskim instrumentima stavljena u zadatak isključivo njihova primarna - fiskalna funkcija i, još jače, u sistemima i na prostorima gde se svesno pored fiskalne funkcije naglašavaju i druge ekstrasfiskalne funkcije oporezivanja.

Populacione implikacije oporezivanja su nesporne.¹ Populaciona dimezija oporezivanja dolazi do izražaja u slučajevima kada se usled primene poreza izmeni ekonomski status poreskog obveznika u tolikoj meri da za sobom nužno povlači i promenu njegovog društvenog statusa. Plaćanjem razrezanog poreza direktno se utiče na obveznikovu ekonomsku snagu, te porez, nezavisno od konkretnog oblika svoga ispoljavanja, predstavlja teret za poreskog obveznika, i to utoliko veći ukoliko mu je porodica brojnija.

Porezima se može na različite načine uspešno uticati na ekonomsku snagu obveznika - građanina i to primenom pojedinog poreskog oblika ili primenom celine sistema i politike poreza. Međutim, operativno, instrumenti kojima se postižu odgovarajući populacioni učinci su pojedini poreski oblici kao, i pojedini elementi konkretnog poreskog oblika (poreske stope, poreska osnovica, poreska oslobođenja i olakšice, definisanje poreskog obveznika). Uvođenjem pojedinih poreskih oblika, promenama u visini poreskih stopa, politikom podsticajnih mera, proširivanjem kruga poreskih obveznika i slično mogu se ostvariti, uz fiskalne, i ciljevi ekonomske, populacione, stambene, naučne ili neke druge politike države (Stanford, Pond and Walker /eds./, 1980; Jelčić, 1986: 417). Izostavljanjem iz fiskalnog sistema, pak, pojedinih poreskih oblika ili podsticajnih mera, odnosno obrnuto, njihovim predviđanjem, status poreskih obveznika se usmerava u željenom pravcu. Osnovna pretpostavka za ostvarivanje uloge aktivnih instrumenata države je

¹ Govoreći o socijalnim i nekim drugim ciljevima oporezivanja, M. Petrović (1964) navodi: "Pobrojati sve socijalne ciljeve koji se posredstvom poreske politike mogu ostvariti nije tako jednostavno, jer postoji odista veliki broj modaliteta tih ciljeva. Tu pre svega spada posebna zaštita koju uživaju odnosi vezani za porodicu i decu".

vezana za detaljno poznavanje fiskalnog instrumentarija kao i za svest o efektima koji proizilaze iz primene pojedinih poreskih oblika.

Primena različitih mera fiskalne politike kojima se omogućava povlašćen položaj porodicama sa više dece ili se, pak, jače opterećuju neki pojedinci (npr. neoženjene i neudate osobe iznad određene starosne dobi, udovci ili udovice bez dece ili samo sa jednim detetom), može u kombinaciji sa nekim drugim merama biti podsticaj za sklapanje brakova i povećanje nataliteta, ali i obrnuto. Na ovaj način se porezima deluje na populacionu politiku zemlje što može da bude od velikog značaja, jer je biološko obnavljanje stanovništva uslov celokupne reprodukcije.

Konkretne mogućnosti ostvarivanja populacionih ciljeva oporezivanja u savremenoj teoriji i praksi će se prikazati posmatranjem pojedinih poreskih oblika (i njihovih elemenata). U okviru ovoga rada posebno će se razmotriti mogućnosti ostvarenja ciljeva populacione politike kod sledećih poreskih oblika: poreza na dohodak fizičkih lica, poreza na dobit korporacija, poreza na imovinu i poreza na promet.

Porez na dohodak građana (fizičkih lica)

U savremenim poreskim sistemima porez na dohodak građana je svakako jedan od najvažnijih poreskih oblika. Istovremeno, to je poreski oblik koji ima izraženi fiskalni učinak,² ali isto tako i poreski oblik koji pruža značajne mogućnosti i za ostvarivanje drugih ciljeva, osim fiskalnih.

U finansijskoj teoriji se govori o postojanju tri koncepta oporezivanja dohotka građana. *Prvi* koncept polazi od ideje da svaki prihod fizičkog lica, bez obzira po kom osnovu je stečen, treba oporezovati odvojeno, primenom odgovarajućeg poreza čija je stopa po pravilu proporcionalna. Takvi porezi se nazivaju cedularnim porezima. Ovi porezi su objektni (realni),³ jer se prilikom oporezivanja ne uzimaju u obzir lična svojstva

² Učešće prihoda od ovog poreskog oblika u ukupnim poreskim prihodima mnogih zemalja sveta je značajno. Prosek zemalja OECD je za 1994. godinu iznosio 27,5%. Međutim, u okviru toga proseka se kriju znatne razlike. Tako je udeo prihoda od ovog poreskog oblika u ukupnim fiskalnim prihodima u 1994. godini u Grčkoj iznosio 10,5%, Češkoj 11,2% i u Francuskoj 14% (to su najniži prihodi za zemlje OECD), naspram 53,8% u Danskoj, 44,8% u Novom Zelandu i 40,1% u Australiji. (Vidi: *Statistique des recettes publiques des pays membres de l'OECD*, Paris, OECD, 1996, str. 79).

³ Definisanje i razlikovanje objektnih i subjektnih poreza je najbolje učinio J. Lovčević.

obveznika uključiv i njegove porodične prilike. Kod cedularnih poreza nije poznata ukupna ekonomska snaga obveznika niti konačna visina njegovog poreskog opterećenja. Iz toga je jasno da nisu pogodni za ostvarivanje ekstrasfiskalnih ciljeva, pa ni ciljeva populacione politike. Ovaj koncept oporezivanja fizičkih lica nije mnogo u upotrebi u savremenim poreskim sistemima.

Drugi koncept oporezivanja građana zasnovan je na postavci da sve prihode koje ostvari fizičko lice treba oporezovati sveobuhvatnim porezom čija stopa treba da bude progresivna. U pitanju je sintetički, odnosno globalni, porez na dohodak koji je danas prisutan u poreskim sistemima najvećeg broja zemalja. Ovim poreskim oblikom se oporezuje ukupna masa prihoda obveznika, bez obzira na prirodu primanja i izvore iz kojih oni potiču, pri čemu se obavezno vodi računa o okolnostima (pa i porodičnim) koje su vezane za ličnost obveznika. Sintetički porez je zato subjektni (personalni) porez. Otuda sintetički porez može da posluži kao pogodan instrument za ostvarivanje ne samo fiskalnih, već i široke lepeze ekstrasfiskalnih ciljeva.

Treći koncept polazi od mešovitog sistema oporezivanja dohotka. Ovaj sistem je baziran na konceptu cedularnog oporezivanja i ima, kao komplementarni porez, porez na tzv. ukupan prihod građana koji plaćaju samo oni obveznici koji ostvare ukupan godišnji prihod preko određenog iznosa. Ovaj sistem oporezivanja dohotka građana je bio u primeni u Jugoslaviji sve do 1991. godine i u Portugalu sve do 1989. godine.

U finansijskoj teoriji i praksi se postavlja pitanje da li obveznik poreza na dohodak fizičkih lica treba da bude pojedinac ili porodica kao zajednica života i imovine bračnih drugova i eventualno njihove izdržavane dece i drugih izdržavanih lica. Dilema se u krajnjoj liniji može svesti na to da li principu pravičnosti više odgovara mehanizam oporezivanja zajedničkog dohotka porodice ili individualnog oporezivanja dohotka svakog člana posebno (Popović, 1987: 605).

Konkretna rešenja u mnogim zemljama u drugoj polovini XX veka su različita što govori o dilemama zakonodavstava, ali i o postojanju nerešenih pitanja u finansijskoj doktrini. Rasponi mišljenja koja se mogu

naći u finansijskoj teoriji su veoma široki (Lovčević, 1971: 380)⁴. *Grosso modo* svode se na postojanje dva ekstrema.

Na jednom ekstremu se nalazi opredelenje po kome je obveznik poreza na dohodak pojedinac. U tom slučaju, za poreski tretman pojedinca se pokazuje relevantnim dohodak određene visine ostvaren po raznim osnovama, a kao rezultat obveznikovih aktivnosti u okviru tržišne privrede i, stoga, upravo i isključivo pripada njemu. Način raspolaganja tako stvorene ekonomske snage u načelu je irelevantan za utvrđivanje poreske obaveze (ibis: 366). Međutim, okolnost sklapanja braka ili postojanja porodične zajednice može da utiče na odobravanje poreskih podsticaja i olakšica.

Na suprotnoj strani se nalazi stanovište po kome je nerealno posmatrati pojedinca kao poreskog obveznika i njegov dohodak manje više izolovano tretirati, nezavisno od njegovih ekonomskih i drugih društvenih i porodičnih obaveza. Naime, te se obaveze najreljefnije pokazuju u porodici, kao zajednici u kojoj se međusobno prepliću odnosi većeg broja pojedinaca (članova porodice) i to na način da je praktično nemoguće razlučiti sve njihove ekonomske i pravne aspekte. Zato, po ovom stavu, porodica treba da bude poreski obveznik. U prilog ovakvom rešenju se navode brojni argumenti ekonomske, socijalno-političke, ali i fiskalne prirode. Naravno, polazni argumenat je vezan za princip oporezivanja srazmerno ekonomskoj snazi obveznika. Pristup koji brani ideju o porodici kao obvezniku daje prioritet elementu zajedničkog stvaranja i posebno trošenja ekonomske snage. Osim toga, pri postojanju ovoga rešenja smanjena je mogućnost evazije poreza, što ima za posledicu isključivanje potrebe ispitivanja verodostojnosti finansijskih odnosa između članova porodice, što je inače nužno u sistemu kada je obveznik ovoga poreza pojedinac.

Između ova dva ekstremna stava nalaze se rešenja koja nastoje da uvažavaju njihove dobre i slabe strane. Naime, prihvatanjem prigovora da se

⁴ Od svakog poreskog sistema kao celine, a i od pojedinih poreskih oblika se traži da ukupno delovanje u praktičnoj primeni može da se oceni kao pravedno oporezivanje. Međutim, nema nekog većitog i sveobuhvatnog pojma pravednosti ni u prostoru ni u vremenu. Dileme ove vrste je veoma dobro uočio J. Lovčević kada je kazao da "izbor najprikladnijeg (modaliteta oporezivanja - prim. autora) stvar kompromisa poreske strategije i objektivnog suda poreske nauke ... a ona opominje da su idealna rešenja u domenu oporezivanja iluzija".

pojedinaac ne sme, sa poreske tačke gledišta, posmatrati izolovano, nikako ne mora da znači da bi se kao jedina alternativa morao uvesti model oporezivanja dohotka porodice i obrnuto.

Uslovno nazvano *individualno oporezivanje*, odnosno oporezivanje dohotka svakog člana porodice pojedinačno, teoretski posmatrano, može da znači da se prilikom određivanja poreske obaveze uzimaju u obzir okolnosti zajedničkog života u porodici. Činjenica zajedničkog (porodičnog) života ima značajnih reperkusija na veličinu poreske obaveze. Poreska obaveza, naime, može da se, više ili manje, smanji ili se, ponekad, u zavisnosti od porodične situacije (broja izdržavanih članova gde su deca svakako najznačajnija) može ostvariti potpuno umanjenje obaveze (potpuno poresko oslobođenje). Ove vrste olakšica koje se daju u sistemu individualnog oporezivanja imaju karakter odbitaka od poreske osnovice ili, što je ređe, mogu da budu date u vidu poreskog kredita (umanjenja obračunatog poreza) i mogu da budu ostvarene po osnovu izdržavanja bračnog druga odnosno izdržavanja dece.

U sistemu individualnog oporezivanja dohotka praktično mogu da postoje dve vrste situacija. Jedna situacija je kada radi samo jedan bračni drug, a druga kada rade oba bračna druga. U oba slučaja može biti ili ne izdržavanih lica (dece) što može da stvori uslove za snižavanje poreske obaveze. Ova teoretska veoma diferencirana rešenja do kraja mogu da budu shvaćena tek uvidom u komparativna rešenja u pojedinim zemljama (Popović, 1987: 607).⁵

Ključno pitanje kod sistema individualnog oporezivanja se svodi na utvrđivanje mogućnosti i modaliteta uvažavanja porodičnih prilika fizičkog lica kome se dohodak oporezuje sa osnovnim ciljem da se umanje poreske obaveze. Pitanje se svodi na definisanje (1) poreskih podsticaja i (2) izdržavanih lica.

⁵ U ovim teorijskim raspravama o mogućnostima korišćenja poreskog sistema i poreske politike u demografske (pronatalitetne) svrhe važno je skrenuti pažnju na još jedan detalj. Naime, u sistemu individualnog oporezivanja dohotka veoma je važno praviti razliku između tzv. fundiranih (od imovine) i nefundiranih (od rada) prihoda obveznika. Fundirani prihodi moraju obavezno da budu uključeni (to, međutim, ne čini nekoliko zemalja koje imaju sistem individualnog oporezivanja dohotka) u zajednički dohodak, inače bi evazija poreza bila značajnih razmera, a time bi bile sužene mogućnosti korišćenja ovog poreskog oblika ne samo u fiskalne, već posebno u ekstrasfiskalne svrhe.

Poreski podsticaji se definišu kao svaki ustupak koji čini država u pogledu poreskog obveznika, poreske osnovice, poreske stope ili iznosa prihoda bilo koje vrste poreza, a sve to u poređenju sa opštim pravilom uspostavljenim zakonom ili drugim propisom. U sistem oporezivanja dohotka fizičkih lica se ugrađuju brojne podsticajne mere koje imaju za cilj da stimulišu građane da svoj dohodak usmeravaju ka štednji i investicijama. Takođe, preduzimanje navedenih mera treba da omogući i vođenje aktivne socijalne i populacione politike kroz sintetički porez na dohodak. U tom smislu različiti su osnovi sa kojih se pružaju podsticaji i olakšice fizičkim licima. Radi se o merama koje se pružaju sa stanovišta obveznika, ali i o merama koje se preduzimaju sa stanovišta poreske osnovice. U pitanju su olakšice koje, se nazivaju standardnim i nestandardnim odbicima (abatmanima).

Standardni odbici se pružaju svim poreskim obveznicima koji ispunjavaju zakonom predviđene uslove. Takvi odbici ne zavise od veličine stvarnih izdataka (rashoda) koje je poreski obveznik imao. Standardni odbici mogu imati oblik odbitaka od poreske osnovice odnosno mogu se odobriti u formi poreskog kredita (umanjenja poreske obaveze).

Pod standardnim odbicima se u načelu podrazumeva nekoliko grupa poreskih olakšica. *Prvo*, radi se o mogućnosti postojanja *ličnog oslobođenja* (neoporezivi minimum) koji se primenjuje na svakog obveznika bez obzira na njegov bračni ili porodični status. Visina iznosa koji se daje po ovom osnovu se teoretski može vezati za iznos egzistencijalnog minimuma, odnosno za iznos prosečnog ili najnižeg iznosa plate, odnosno zarade odnosno nekog njihovog dela. *Drugo*, oslobođenje *za izdržavane članove* porodice. Ono pripada poreskom obvezniku koji izdržava članove svoje porodice. Visina ovog oblika standardnih odbitaka se takođe vezuje za iste parametre kao i visina ličnog oslobođenja, a vremenski je ograničena (do punoletstva dece odnosno do završetka redovnog školovanja, ali obično ne preko 25 godina života).

Treće, *starosno oslobođenje* je predviđeno za poreske obveznike koji su navršili određeni broj godina života (obično više od 65 godina). *Četvrto*, daju se posebne *olakšice za decu sa smetnjama* u fizičkom odnosno psihičkom razvoju. Ova vrsta standardnih odbitaka po pravilu nije ograničena vremenski, a vezuje se u pogledu određivanja nominalnog iznosa za iste parametre kao i određivanje ličnog oslobođenja.

Sa određivanjem visine poreskog kredita kao jedne od formi standardnih odbitaka koji se u ovom sistemu može dati, situacija je nešto drugačija. Naime, poreski kredit se obično daje u vidu nekog procenta umanjenja utvrđene poreske obaveze i to po izdržavanom licu.

U oba slučaja (i kod visine odbitaka od osnovice i visine poreskog kredita) prisutna je po pravilu regresija - smanjivanje iznosa odnosno procenta sa povećanjem broja izdržavanih lica pri čemu se i broj izdržavanih za koje se može koristiti ova olakšica ograničava - dvoje, retko kad više od troje dece⁶ plus bračni drug, ako ne radi. Teoretski, nema nikakvih smetnji da se poreski odbici i poreski kredit koriste sinhronizovano i istovremeno.

U kategoriju izdržavanih lica se obično uključuju bračni drug (ako nije zaposlen odnosno ne ostvaruje prihode), deca po pravilu nepunoletna, a ako su na redovnom školovanju do završetka redovnog školovanja (obično do 25 godine). Ne pravi se razlika sa stanovišta činjenice da li su deca bračna ili ne, ili usvojena. U ovu kategoriju se mogu uključiti i druga lica koja je obveznik dužan da izdržava, a žive sa njim u domaćinstvu (roditelji, na primer).

Poreskom obvezniku se mogu priznati i nestandardni odbici po različitim osnovama. Oni mogu biti pod ograničenjem (priznaju se do nekog iznosa u zavisnosti od obveznikovog dohotka ili su nominalno zakonom određeni) ili ne (priznaju se u iznosu u kome su učinjeni nezavisno od obveznikovog dohotka). Inače, u ovu grupu se mogu uključiti veoma različite vrste izdataka koje može imati poreski obveznik. Među brojnim vrstama ovih izdataka, sa aspekta ove teme, vredi pomenuti izdatke za čuvanje i negovanje dece, rashode za njihovo školovanje, troškove njihovog lečenja i slično. Ova vrsta odbitaka je veoma diferencirana po zemljama.

Oporezivanje *zajedničkog dohotka* znači da se ekonomska snaga porodice izražava kroz njen ukupan prihod kao rezultat zbira pojedinačnih ekonomskih snaga članova koji u okviru nje vode zajedničko domaćinstvo.

⁶ Kao što će se videti, praksa mnogih zemalja ovaj teorijski stav opovrgava. Daju se uvećane olakšice i do desetog deteta, pa i dalje.

Prilikom oporezivanja porodice, sreću se u teoriji i praksi tri različita metoda zajedničkog oporezivanja ekonomske snage porodice. To su metod deobe dohotka (*income splitting*), metoda porodičnih kvota i metoda dvostruke (višestruke) poreske lestvice. Postoje brojne varijante i podvarijante u okviru svakog od navedenih metoda.

Metod *deobe dohotka* se sastoji u postupku u kome se prvo saberu dohoci bračnih drugova i drugih članova porodice koji ostvaruju dohodak, pa se zbir podeli sa brojem sabiraka. Posle toga se sprovode odgovarajuća dopuštena odbijanja, kao u sistemu individualnog oporezivanja, pa se na dobijenu osnovicu primene odgovarajuće poreske stope. Izračunati porez se posle množi sa brojem sabiraka, a dobijeni iznos predstavlja konačnu poresku obavezu porodice.

Metod porodičnih kvota se operacionalizuje sabiranjem prihoda svih članova porodice, a zatim se zbir deli na tzv. porodične kvote. Broj kvota je uslovljen sa dve okolnosti: 1) porodičnim statusom lica čiji se dohodak oporezuje i 2) brojem izdržavanih lica u okviru porodice. Načini određivanja kvota, njihova relativna veličina i odnosi su veoma diferencirani u praksi. Ukupan porodični dohodak se deli sa brojem dobijenih porodičnih kvota, a dobijeni iznos se umanjuje za eventualno postojeći egzistencijalni minimum (ili neku drugu njemu korespondirajuću veličinu čije je postojanje u ovom sistemu zajedničkog oporezivanja nužno). Konačno, dobijeni iznos se množi sa brojem kvota da bi se dobio iznos poreske obaveze porodice.

Metod dvostruke (višestruke) poreske lestvice se svodi na primenu dve (ili više) različitih skala poreske progresije - jedne kada je obveznik neoženjen (neudat), udovac (udovica) ili razveden (razvedena) i druge kada se oporezuje zbirni dohodak bračnih drugova. Kada se radi o zbirnom dohotku, "nulta zona" je po pravilu šira ili je veći iznos na koji se primenjuje najniža poreska stopa iz skale, odnosno veći je iznos po osnovu egzistencijalnog minimuma. Moguće je da je i poreska progresija blaža (obično u praksi nije, već je jednaka).

Pravilo je da se oporezivanje dohotka građana vrši po progresivnim poreskim stopama. To je pravilo prihvaćeno bilo da se radi o individualnom dohotku, bilo zajedničkom dohotku porodice. U takvoj situaciji, primena progresivnih stopa na zbirni dohodak bi defavorizovala lica koja žive u zajedničkom domaćinstvu i to posebno u situaciji

nepostojanja standardnih odbitaka odnosno u situaciji kada njihova visina nije dobro (optimalno) određena. Međutim, ni jedan od metoda ne može do kraja da otkloni probleme koji se javljaju prilikom oporezivanja dohotka porodice. Zapravo, sve varijante oporezivanja dohotka porodice se svode u krajnjoj liniji i pojednostavljeno rečeno na varijante "poreza na brak" odnosno "poreza na neženje".

O situaciji kada bi moglo doći do "poreza na brak" može da se govori onda kada u sistemu oporezivanja zajedničkog dohotka (jedan od tri postojeća koncepta) ne postoje nikakve olakšice po osnovu života u zajedničkom domaćinstvu ili su nedovoljne da neutrališu dejstvo progresivnog oporezivanja. Naime, poreska obaveza je viša na sabrane individualne dohotke članova domaćinstva (ulazi se u viši tarifni razred) nego na svaki od njih uzet pojedinačno.

"Porez na brak" se, međutim, ne pojavljuje ako u domaćinstvu radi samo jedan član. Naime, poreska obaveza je ista, jer je i ukupan prihod bračnih drugova ostao isti kao i pre zasnivanja bračne zajednice.

Mnogi teoretičari nalaze opravdanje za postojanje "poreza na brak". Opravdanje za postojanje "poreza na brak" se argumentuje tvrdnjom da je bračnom paru sa oba zaposlena supružnika u finansijskom smislu lakše da postigne odgovarajući nivo životnog standarda u poređenju sa licem koje živi samo (Jelčić, 1986: 154; Popović, 1987: 624; Lovčević, 1971: 369).⁷ Kako je poresko opterećenje veće u slučaju kada se porez plaća na zajednički dohodak supružnika, ovakav sistem oporezivanja mogao bi u značajnoj meri da utiče na formiranje negativnog stava građana u odnosu na brak kao instituciju, te bi se stoga mogli očekivati fiktivni razvodi brakova ili eventualno poništavanje braka. S obzirom da se "porez na brak" ne javlja u slučajevima gde je zaposlen samo jedan bračni drug, po pravilu muškarac, prihvatanjem navedenog oblika vršio bi se i uticaj na razvijanje svesti da žena treba da ostane domaćica i da se posveti kućnim poslovima.

⁷ J. Lovčević, naime, ističe da većina doktrinara tvrdi da je poreska sposobnost porodice veća od poreske snage njenih članova, jer zajednički život čini da se u porodici ostvaruju znatne uštede. Isti autor navodi i interesantan predlog Albersa po kome "za prve dve-tri godine bračni par treba oporezovati individualno (lakše) pa tek posle preći na metod po domaćinstvu (teže)".

Međutim, ukoliko bi se po osnovu porodice, u sistemu oporezivanja zajedničkog dohotka, dozvolio odbitak od osnovice u iznosu koji je veći od povećanog poreskog tereta usled primene poreske više tarife ne može se govoriti više o postojanju "poreza na brak". U navedenom slučaju se, zahvaljujući olakšicama koje se priznaju po osnovu porodičnog statusa, "porez na brak" transformiše u "porez na neženje/neudate"(Jelčić, ibis: 154; Popović, ibis: 624).

Do pojave "poreza na neženje/neudate" dolazi kod primene metode deobe dohotka (*income splitting*) i to posebno u situaciji kada samo jedan član porodice ostvaruje prihode (Lovčević, 1971: 376).⁸ U nešto manjem obimu se pojavljuje "porez na neženje/neudate", ako supružnici imaju različite prihode. Učinak "poreza na neženje/neudate", međutim, izostaje u situaciji kada oba supružnika ostvaruju prihode u potpuno jednakom iznosu. Izostanak efekata ovoga "poreskog oblika" svoje opravdanje izvodi iz činjenice da porez na zbirni dohodak članova porodice, zbog primene deobe (*splitting-a*), mora biti jednak zbiru individualnih, a istih obaveza oba lica koja u porodici jednako prihoduju (Popović, 1987: 624).

Činjenica da se zajednički prihod članova porodice,⁹ i u situaciji postojanja progresivnog oporezivanja, tereti nižim iznosom poreza nego što je to slučaj kada se primenjuje oporezivanje individualnih dohodaka može da navede na sklapanje braka (Lovčević, 1971: 361).¹⁰

Praksa pokazuje da sve veći broj država tržišne orijentacije napušta rešenja kojima se oporezuje zajednički dohodak porodice i vraća se

⁸ Analizirajući američki sistem deobe dohotka (*income splitting*) navodi da "splitting, dakle, dejstvuje kao kazneni porez na neoženjene", odnosno "da inokosni obveznik poreza na dohodak koji komparativno lošije prolazi u *splitting-razrezu* u povlašćenom je položaju u sistemu po domaćinstvu".

⁹ Nemci se ne žene iz ljubavi već zbog manjeg poreza, utvrdili su istraživači časopisa "Petra". Na uzorku od 1667 Nemaca, starosti od 19 do 39 godina, utvrđeno je da se najviše Nemaca ženi zato što oženjeni plaćaju manji porez, zbog budućnosti dece i zato što ne žele vanbračno dete. Citirano prema napisu u "Politici" od 1. 10. 1995.

¹⁰ Lovčević, naime, konstatuje da "oporezivanje porodice - po priznanju mnogih teoretičara krajnje zapleteno i polemično pitanje kojim se doktrina iznenađujuće malo bavila - ima svoju osnovu u širem naučnom problemu pravičnog oporezivanja i personalizaciji poreza". Ovde valja napomenuti da je u vreme kada je ovaj rad pisan (krajem 1972. godine) dominantno do isključivosti bilo prisutno oporezivanje zajedničkog dohotka, tj. dohotka domaćinstva, odnosno "ognjišta".

oporezivanju individualnog dohotka,¹¹ uz sve veće i šire korišćenje mehanizama kojima se uvažavaju obveznikove porodične prilike. Koncept oporezivanja zajedničkog dohotka ima brojne slabosti od kojih, sa aspekta osnovne teze o kojoj se raspravlja, u ovom radu treba navesti, odnosno ukazati na sledeće dve. Prvo, oporezivanje zajedničkog dohotka unosi tzv. elemente ne-neutralnosti u sistem. Naime, oporezivanjem zajedničkog dohotka osnovni problem nastaje sa "porezom na brak" koji u uslovima primene metode deobe dohotka (*income splitting*) prerasta u "porez na neženje/neudate". Kao što je pokazano, zajedničko oporezivanje defavorizuje bračni par u kome su oba supružnika zaposlena i u njemu posebno ženu. Drugo, izbor porodice (bračnog para) za obveznika poreza na dohodak fizičkih lica počiva inače na tri različita, sa aspekta pravičnosti pri oporezivanju, sasvim nesporna cilja.

Prvi cilj, jednako oporezivanje bračnih parova čiji je dohodak jednak. U pitanju je zahtev da dva bračna para čiji je zajednički dohodak jednak plate jednak iznos poreza bez obzira koliko je učešće pojedinog supružnika u ukupnom dohotku.

Drugi cilj, ostvarivanje neutralnosti u odnosu na brak. Ovaj zahtev implicira da poreska obaveza ne treba da sadrži "kaznu" niti za sklapanje braka niti za nestupanje u brak.

Treći cilj, poreska obaveza se mora utvrđivati po progresivnim poreskim stopama. U ovom kriterijumu se krije zahtev da pojedinac koji zarađuje više treba srazmerno da plati veći porez.

Problem nastaje, međutim, zbog toga što su pomenuta tri principa međusobno logički nekonzistentna. Zbog toga u praksi mora doći i dolazi do žrtvovanja bar jednog od ciljeva (Popović, 1987: 618).

¹¹ Kada je u pitanju jedinica oporezivanja (porodica ili pojedinac), studija OECD navodi da su se u tom pogledu "u poslednjih dvadeset godina dogodile značajne promene". Naime, četrnaest zemalja OECD su u navedenom periodu izabrale individualno oporezivanje, pored do tada postojećih nekoliko zemalja, da se sedam opredelilo za oporezivanje zajedničkog dohotka odnosno dohotka po "ognjištu", a da su se dve zemlje opredelile za oporezivanje za neki drugi sistem kao mešavinu dva navedena sistema. Ono što posebno podvlači studija jeste činjenica da su se u drugoj deceniji posmatranog perioda promene dogodile samo u četiri zemlje (u Belgiji, Španiji, Portugalu i Velikoj Britaniji). Vidi: *La role de la reforme fiscale dans les economies d'Europe centrale et orientale*, OECD, Paris (1991), str. 316. i 338. (tabela 3).

Oporezivanje zajedničkog dohotka sa osnovnom idejom da se primerenije zahvati ekonomska snaga koja dolazi do punijeg izraza tek u porodici, prouzrokuje plaćanje velike cene. U sistem oporezivanja dohotka fizičkih lica, gde se za obveznika uzima porodica, se unose mnogi elementi ne-neutralnosti i posebno arbitrarnosti. Usled toga, realizovanu preorijentaciju mnogih zemalja, u poslednjih dvadesetak godina sa oporezivanja porodice na oporezivanje pojedinca odnosno individualnog dohotka fizičkih lica prvenstveno treba shvatiti kao priznanje postojanja veoma ozbiljnih ograničenja sistema oporezivanja zajedničkog dohotka porodice, a nikako kao želju da se eliminišu obveznikove porodične prilike. Naprotiv, preorijentaciju prate rešenja kojima se veoma široko i značajno šire institucije olakšica koje imaju za cilj da uvažavaju što više porodične prilike obveznika pojedinca. Zato, rešenja koja su formulisana nisu se jednostavno svela na određivanje pojedinca kao obveznika.

Individualno oporezivanje obezbeđuje u punoj meri neutralnost poreza na dohodak fizičkih lica u odnosu na sklapanje braka. Međutim, metodi oporezivanja individualnog dohotka bi se moglo prigovoriti da, posmatrano sa aspekta pravičnosti, ne obezbeđuje jednako oporezivanje bračnog para u kome oba supružnika zarađuju i bračnog para čiji je ukupan prihod isti, a u kome zaradu ostvaruje samo jedan supružnik. No, kod ove bračne situacije postoje dve teorijske i praktične mogućnosti da se pomenuti prigovor otkloni, odnosno da se ublaži.

Prvo, bračni par u kome samo jedno lice radi koristi prednosti imputiranog dohotka (dohodak koji stvara svojim radom u kući bračni drug - žena - koji nije zaposlen).

Drugo, u sistem su, po pravilu, ugrađene i olakšice u vidu odbitka od osnovice određenog iznosa na ime izdržavanog bračnog druga koji ne ostvaruje prihode.

Dilema da li da obveznik poreza na dohodak fizičkih lica treba da bude pojedinac ili porodica se u zadnjih desetak godina postepeno razrešava u teorijskom i praktičnom smislu, okretanjem ka pojedincu kao obvezniku. Svedoci smo da se postepeno, ranije dominantan koncept zajedničkog dohotka postepeno napušta i zamenjuje sistemom

oporezivanja individualnog dohotka.¹² Ovo je posebno slučaj u onim zemljama koje su se ranije opredelile za oporezivanje zajedničkog dohotka sistemom deobe dohotka (*income splitting*), a to je bio slučaj sa daleko najvećim brojem zemalja. Ukoliko u samom sistemu nije bila pružena nikakva olakšica na račun okolnosti da je oporezovan dohodak porodice, pojavljivao se "porez na brak" koji je diskriminisao supružnike u odnosu na lica koja su živela kao pojedinci. Zbog toga je bila prisutna i primetna tendencija porasta fiktivnih razvoda brakova. Suprotno, ukoliko bi se dopustio odbitak od osnovice na ime okolnosti da je sklopljen brak, ne-neutralnost, međutim, nije iščezavala. Pod određenim okolnostima ona je poprimala oblik "poreza na neženje/neudate". U uslovima primene metode deobe dohotka (*income splitting*) deluje "porez na neženje/neudate", sem u izuzetnom slučaju kada su prihodi bračnih drugova isti. Konačno, metoda deobe dohotka defavorizuje udatu zaposlenu ženu.

Porez na dobit korporacija (preduzeća)

Porez na dobit korporacija predstavlja takođe jedan od značajnijih poreskih oblika u savremenim poreskim sistemima. Ovim poreskim oblikom se pogada ostvarena dobit (profit) društava kapitala (korporacija).

Porez na dobit korporacija ima relativno skromnije izražen fiskalni značaj.¹³ Međutim, ovaj poreski oblik je kompozicijom svojih elemenata veoma pogodan za realizaciju brojnih vanfiskalnih ciljeva. Među njima, najznačajniji su ekonomski ciljevi. U najvećoj meri ekonomski ciljevi se kod ovoga poreskog oblika postižu direktnom primenom normi kojima su regulisani pojedini instituti ovoga poreskog oblika (posebno veoma razvijeni i po pravilu dobro razrađeni sistem podsticajnih mera radi stimulanja privrednog rasta, ublažavanja regionalnih i sektorskih

¹² Može se reći da je danas, krajem XX veka, oporezivanje dohotka pojedinca prisutno u većini savremenih poreskih sistema. Takođe, za taj su se sistem opredelile i sve zemlje u tranziciji. U manjem broju zemalja, gde je još uvek prisutan neki od modela oporezivanja dohotka porodice, vrše se pripreme za njegovo napuštanje.

¹³ Učešće prihoda od ovog poreskog oblika u ukupnim fiskalnim prihodima iznosi u 1994. godini u zemljama OECD u proseku 7,5%. U okviru toga proseka najniže učešće je u pomenutoj godini zabeleženo u Islandu (2,5%), Nemačkoj (2,9%) i Austriji (3,1%), a najviše u Luksemburgu (16,9), Japanu (14,8) i Australiji (14,1).

dispariteta u privredi, podsticanja zaposlenosti, poboljšanja ekološke situacije i slično).

Iako je ovaj poreski oblik okrenut prevashodno pravnim licima (korporacijama kao društvima kapitala), i kao takav ima značajne ekonomske ciljeve, treba skrenuti pažnju na dva moguća indirektna dejstva u pronatalitetne svrhe.

Prva se mogućnost ogleda u korišćenju podsticaja radi podrške politici novog zapošljavanja. Koncept ovog poreskog oblika predviđa da se poreskim obveznicima (korporacijama) može dati umanjenje poreske obaveze u odgovarajućem procentu za svakog novozaposlenog radnika (a to su uglavnom oni koji su bez posla gde je dominantno učešće mladih i žena). Nesporni su mogući uticaji bržeg zapošljavanja mladih i žena, na populacionu politiku.

Druga mogućnost indirektnog uticaja ovog poreskog oblika na populacionu politiku je konceptijski dosta specifična. Naime, u sistemu ovoga poreskog oblika, pri utvrđivanju rashoda koje ima svaka korporacija, a koji se utvrđuju posebnim poreskim bilansom, predviđena je mogućnost priznavanja odgovarajućih rashoda korporaciji po osnovu tzv dobrotvornih i njima sličnih izdataka. U pitanju je najšira lepeza humanitarnih rashoda i prihvatljivo je da se pod njima podrazumevaju i rashodi koje korporacija čini za pružanje pomoći svojim radnicima u slučajevima dobijanja deteta, finansiranja produženog porodijskog odsustva roditelja, finansiranja rada dečijih ustanova, finansiranje boravka u dečijim ustanovama i slično. U situaciji kada je preovlađujući stav da poreska politika treba da bude restriktivna, nesreća je, kada je ova olakšica u pitanju, da je njen iznos uglavnom ograničen u procentu od ukupnog prihoda (do 3% ukupnog prihoda korporacije), kao i da je lepeza humanitarnih ciljeva koje treba podržati u stvarnosti veoma široka. U takvoj situaciji prevagu obično dobijaju izdaci koji nisu pronatalitetni (pomaganje sportskih, kulturnih i drugih njima sličnih manifestacija, istraživački rad i slično).

Porezi na imovinu

Reč je o jednom od najstarijih poreskih oblika čiji je fiskalni značaj skroman¹⁴ i koji nije mnogo pogodan za ostvarivanje vanfiskalnih ciljeva. Radi se, zapravo, o dve skupine poreza na imovinu. Prvu skupinu čine porezi na imovini u statici, a drugu porezi na imovinu u njenoj dinamici (porezi na nasleđe i poklon i porez na prenos apsolutnih prava odnosno, do skora kod nas, porez na promet nepokretnosti).

Porezi na imovinu u statici pružaju male mogućnosti za realizaciju vanfiskalnih ciljeva, pa i ciljeva populacione politike, dok porezi na imovinu u njenoj dinamici, odnosno porez na nasleđe ima značajna pronatalitetna dejstva. Porez na promet apsolutnih prava je skoro u potpunosti nepodesan za ove svrhe kao i svi posredni porezi kojima ja inače veoma blizak. Takođe, porez na poklon, *per definitionem*, nije uopšte interesantan za ove namene.

Kod poreza na nasleđe postoje dva osnovna tipa.

Prvi, porez na ostavinu, kojim se oporezuje celokupna zaostavština pa se ista pogađa porezom i tek po oporezivanju deli naslednicima.

Drugi, porez na nasleđe u užem smislu, u kome se zaostavština deli na naslednike pa tek potom podvrgava plaćanju poreza.

Postoji konceptijska mogućnost, kod drugog tipa poreza na nasleđe, da se oslobode poreza ili podvrgnu poreskom tretmanu pod povoljnijim uslovima (niže stope) na nasleđe svi oni koji su u prvom (supruga i deca, pre svega), a pod određenim uslovima, i oni koji su u drugom naslednom redu (unuci, na primer). Naravno, ova konceptijska mogućnost teško može da se koristi ako je sistem nasleđivanja zasnovan na principu ostavine (prvi pomenuti tip poreza na nasleđe). Na sreću, sistem oporezivanja nasleđa po principu ostavine primenjuje manji broj zemalja

¹⁴ Učešće poreza na imovinu u ukupnim fiskalnim prihodima je skromno i u proseku iznosi za skupinu zemalja OECD u 1994. godini 5,2%. U okviru toga proseka najniže učešće prihoda od poreza na imovinu u ukupnim fiskalnim prihodima je ostvareno u Mađarskoj (1,1), Češkoj (1,2%), Austriji (1,6%) i Portugalu (2,4%), a najviše u SAD (12%), Japanu (11,5%) i Kanadi (11%). U Francuskoj je navedeno učešće iznosilo 5,3%. a u Nemačkoj 2,8%.

(Velika Britanija, SAD i Novi Zeland, dok Italija ima kombinaciju i poreza na ostavinu i poreza na nasleđe u užem smislu). Naravno, u sistemu kada se vrši oporezivanje nasleđa svih naslednih redova (porez na nasleđe u užem smislu), moguća je diferencirana (niža) stopa za prvi nasledni red.

Porez na promet apsolutnih prava pruža jednu veoma indirektnu podsticajnu meru pronatalitetnog karaktera. Naime, moguće je da bude oslobođen plaćanja ovoga poreza (u celini ili delimično) promet imovine humanitarnih, socijalnih i njima sličnih organizacija (a tu spadaju, naprimer, i dečije ustanove i drugo).

Porez na promet

Porez na promet predstavlja u savremenim poreskim sistemima poreski oblik kome je prevashodno namenjena fiskalna funkcija. Uostalom, to je zajedno za porezom na dohodak građana fiskalno najizdašniji poreski oblik.¹⁵

Mada svoju popularnost najviše duguje velikom fiskalnom kapacitetu, porez na promet ima i visoku ciljnu funkciju. Uopšteno govoreći, on se pre svega može koristiti za ostvarivanje određenih ciljeva ekonomske politike, ali i za ostvarivanje ciljeva zdravstvene, kulturne i u određenoj meri i populacione politike. No, među svim posmatranim poreskim oblicima, i nezavisno od tipa i vrste poreza na promet, verovatno je da su najmanje mogućnosti za korišćenje ovog poreskog oblika u svrhe populacione politike (Lovčević, ibis: 363).¹⁶

U kojoj meri će biti moguće koristiti ovaj poreski oblik u svrhe pružanja podrške populacionoj politici, zavisi od tipa i vrste ovog poreskog oblika (neto ili bruto, svfazni odnosno višefazni ili jednofazni tip poreza na promet).

¹⁵ Učešće prihoda od ovog poreskog oblika u ukupnim fiskalnim prihodima zemalja OECD iznosilo je 1994. godine 30,2%. Najniže učešće prihoda od ovoga poreza u posmatranoj godini je iznosilo u Japanu (13,5%), Švajcarskoj (15,16) i SAD (15,8%), a najviše u Meksiku (46,5%), Islandu (46,2%), u i Portugalu (43,9%), a u Francuskoj i Nemačkoj oko 26-27%.

¹⁶ Treba se saglasiti sa tim da su posredni porezi antiporodični porezi. Regresivno dejstvo koje im se pripisuje zasniva se na iskustvu da sa većim dohotkom obično opada i sklonost ka trošenju.

Nesporno je da, teorijski posmatrano, najveće mogućnosti korišćenja ovoga poreza u pronatalitetne svrhe postoje kod jednofaznog sistema oporezivanja prometa i to posebno u maloprodaji. Naime, ovaj tip poreza na promet dozvoljava postojanje, kako veoma izdiferenciranih i brojnih poreskih stopa, tako isto i mogućnost postojanja veoma raširenog sistema poreskih oslobođenja. Ove mogućnosti su sužene, ako se radi o jednofaznom oporezivanju proizvodnje, odnosno trgovine na veliko.

Višefazni odnosno svefazni tipovi poreza na promet, međutim, nemaju praktične mogućnosti postojanja velikog broja stopa, a ni sistem oslobođenja ne može da bude velik i izdiferenciran. U takvoj situaciji nije moguće voditi diferenciranu politiku u oporezivanju pojedinih proizvoda i usluga, pa prema tome ni ostvarivati bilo koji segment vanfiskalnih uticaja.

Međutim, pre nego što se pređe na iznošenje koncepcijskih mogućnosti korišćenja ovoga poreskog oblika u pronatalitetne svrhe treba ukazati na jednu njegovu slabost koja devalvira umnogome njegovu ciljnu upotrebljivost. Naime, jedna od najslabijih strana ovoga poreskog oblika je regresivan efekat koji izaziva. Pošto se vezuje za akte prometa, ovaj porez je u potpunosti depersonalizovan, pa pri njegovom ubiranju nije moguće uzeti u obzir poresku sposobnost (poresku snagu) poreskog destinatarara (lica koje stvarno snosi teret plaćanja poreza).¹⁷ Zbog toga ovaj poreski oblik srazmerno više opterećuje lica sa manjim dohotkom, što ima za posledicu nepovoljne i neželjene socijalne efekte. Ova slabost poreza na promet se može delimično ublažiti (preko poreskih oslobođenja, sniženih poreskih stopa za proizvode i usluge koji su neophodni za održavanje egzistencijalnog minimuma, na jednoj strani i povišenih poreskih stopa za luksuzne proizvode na drugoj strani), ali se nikada ne može do kraja otkloniti. Zauzvrat, depersonalizovani karakter ovoga poreza obezbeđuje njegovu primenu bez ikakve diskriminacije prema ličnim svojstvima poreskog obveznika odnosno destinatarara.

Nezavisno u kojem se pojavnom obliku ovaj porez nalazi u poreskom sistemu konkretne zemlje, moguće je da sa više ili manje uspeha bude korišćen za ostvarivanje ciljeva populacione politike. Te mogućnosti su praktično dvojake prirode. Na realizaciju ciljeva populacione politike

¹⁷ Kod ovog poreskog oblika poreski obveznik (prodavac) ne snosi, *via facti*, poreski teret, već kupac odnosno destinatar.

može se, u sistemu poreza na promet, uticati: (a) visinom poreskih stopa i (b) izuzimanjima od oporezivanja.

Savremeni sistemi oporezivanja prometa se baziraju na primeni u suštini dva tipa ovoga poreskog oblika: jednofaznog poreza na promet u maloprodaji i svefaznog neto poreza na promet pod nazivom porez na dodatu vrednost.

Jednofazni porez na promet u maloprodaji dozvoljava praktično postojanje velikog broja stopa i veoma razvijen sistem oslobođanja od plaćanja ovog poreza. Teoretski je moguće postojanje onoliko stopa koliko ima proizvoda i usluga uz potpunu njihovu izdiferenciranost. Takav sistem je sve do nedavno postojao u našoj zemlji (sa blizu stotinu poreskih stopa). Ovakav tip poreza na promet je u neskladu sa osnovnim vladajućim postulatima u savremenoj fiskalnoj teoriji o potrebi neutralnosti poreskog sistema i eliminisanja mogućnosti primene diskrecionih odluka državnih organa u sistemu i politici javnih prihoda.

Kada je reč o porezu na promet, može se slobodno reći da dominira stav, a to potvrđuje i praksa, da u poreske sisteme treba uvesti porez na dodatu vrednost kao najpogodniji sistem poreza na promet.¹⁸

Savremeni sistem poreza na dodatu vrednost koji je u upotrebi u najvećem broju zemalja koje su ga uvele je svefazni neto porez na promet koji po definiciji može da ima veoma mali broj poreskih stopa (dve do tri) i uz to po pravilu veoma suženu listu proizvoda i usluga koji ne podležu oporezivanju. U takvoj situaciji veoma su sužene mogućnosti da se vodi bilo kakva politika, pa i populaciona. Manevarske mogućnosti su sužene i praktično se svode na mogućnost da se artikli namenjeni potomstvu oporezuju (ako se uopšte oporezuju) nižom stopom. Konceptijski je to u redu pri čemu se obično pribegava diferenciranju poreskog tretmana artikala namenjenih potomstvu. Naime, postoje mogućnosti da se oslobode plaćanja poreza svi artikli namenjeni bebama i sasvim maloj deci, a artikli namenjeni ostaloj deci (do kraja osmogodišnjeg školovanja, na primer) da se oporezuju nižom stopom.

¹⁸ Porez na dodatu vrednost je danas opšteprihvaćeni sistem oporezivanja prometa dobara i usluga. Imaju ga skoro sve zemlje OECD (nemaju ga samo SAD i Australija), sve zemlje Evropske zajednice (jednom usvojen, porez na dodatu vrednost je postao uslov za pristupanje Zajednici) i skoro sve zemlje u tranziciji.

Literatura

- BACCI, Massimo Livi (1972/73). "Populaciona politika u zapadnoj Evropi". *Stanovništvo*, br. 3-4/72 i 1-2/73 (Beograd).
- EKONOMSKI INSTITUT (1982). *Problem obnavljanja stanovništva i populaciona politika* (Beograd: Ekonomski institut).
- JEHLE, Eugen (1990). "Uloga poreskih podsticaja i sličnih mera u poreskom sistemu". Zborniku radova *Oporezivanje dobiti preduzeća* (Beograd: Pravni fakultet).
- JELČIĆ, Božidar (1977). *Porezni obveznik i porezna politika*. (Zagreb: Liber).
- JELČIĆ, Barbara (1986). "Ekonomska funkcija poreza". *Zbornik Pravnog fakulteta*, (Zagreb: Pravni fakultet).
- JURKOVIĆ, Pero (1997). "Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi". *Informator* (Zagreb).
- LOVČEVIĆ, Jovan (1971). "Porodica i porezi". *Anali Pravnog fakulteta*
- LOVČEVIĆ, Jovan (1991). "Institucije javnih finansija". *Službeni list SFRJ*, četvrto izdanje (Beograd).
- MANN, F. K. (1937). *Steuerpolitische ideale*, (Jena: G. Fisher).
- OECD (1991). *Le role de la reforme fiscale dans les economies d'Europe centrale et orientale* (Paris : OECD) str. 340, pod b.
- OECD (1996). *Statistique des recettes publiques des pays membres de l'OECD*, (Paris: OECD).
- PETROVIĆ, Miroslav (1964). *Ciljevi oporezivanja*, doktorska disertacija, (Beograd: Pravni fakultet).
- POPOVIĆ, Dejan (1987). "Obveznik poreza na dohodak fizičkih lica - pojedinac ili porodica". *Financijska praksa* (Zagreb) br. 12/1987.
- POPOVIĆ, Dejan (1997). *Nauka o porezima i poresko pravo* (Beograd: Savremena administracija, i Budimpešta: Open Society Institute).
- STANFORD, C., POND, Ch. and WALKER, R. (eds) (1980). *Taxation and Social Policy* (London).

Božidar Raičević, Brankica Gagić i Danijel Pantić

Sistem i politika poreza i populaciona politika

Rezime

Sistem i politika poreza mogu da se koriste za realizaciju brojnih ciljeva. To je posebno slučaj sa savremenim poreskim sistemima koji se, između ostalog, baziraju i na sintetičkom (globalnom) oporezivanju ekonomske snage fizičkih lica. Pored osnovnog fiskalnog cilja oporezivanjem se mogu ostvarivati i brojni drugi ciljevi, a među njima i ciljevi populacione politike. U radu se analiziraju savremene tendencije u ostvarivanju populacionih ciljeva instrumentima i merama poreske politike. Pri tome su razmotrene konkretne mogućnosti ostvarivanja ciljeva populacione politike koje pružaju rešenja kod sledećih poreskih oblika: poreza na dohodak građana (fizičkih lica), poreza na dobit preduzeća, poreza na imovinu i poreza na promet. Naglašeno je da relativno brojne i izdiferencirane mogućnosti postoje kod godišnjeg poreza na dohodak građana, a znatno manje kod ostalih navedenih poreskih oblika.

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

Božidar Raičević, Brankica Gagić i Danijel Pantić

System and Tax Policy and Population policy

Summary

System and tax policy may be used for numerous purposes. That is, especially, the case with contemporary tax systems which are, among other features, based at the synthetic (global) taxation of the economic capacity of the natural persons. Besides the basic, fiscal, many other goals, may be reached through the taxation, including those which fall in the scope of the population policy. In this paper, modern tendencies have been analyzed in achieving the goals of the population policy, which provide solutions in respect of the following tax instruments: personal income tax, corporate income tax, property tax and turnover tax. It has been emphasized that relatively numerous and differentiated possibilities exist in respect of the annual personal income tax and far less, with the other forms of taxation.

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