

**UNIVERZITET U NOVOM SADU
POLJOPRIVREDNI FAKULTET**

OPOREZIVANJE

SAMO ZA INTERNU UPOTREBU

Novi Sad, 2025.

Sadržaj:

1	POJAM I CILJEVI OPOREZIVANJA	1
1.1	Poreski monizam i poreski pluralizam.....	4
1.2	Ciljevi oporezivanja	6
1.2.1	Fiskalni ciljevi oporezivanja	6
1.2.2	Ekstrafiskalni ciljevi oporezivanja.....	6
2	FISKALNA POLITIKA I PORESKA NAČELA	8
2.1	Finansijska poreska načela.....	12
2.1.1	Princip dovoljnosti	12
2.1.2	Princip elastičnosti	13
2.2	Ekonomska poreska načela	14
2.2.1	Princip efikasnosti.....	15
2.2.2	Princip umerenosti poreskog opterećenja	16
2.2.3	Princip izbora poreskog izvora	17
2.2.4	Princip fleksibilnosti	18
2.2.5	Princip stabilnosti poreskog sistema.....	19
2.2.6	Princip identiteta poreskog destinataru i nosioca poreskog tereta	20
2.3	Socijalno-političko načelo	20
2.4	Pravno - administrativno načelo	21
3	KLASIFIKACIJA POREZA	22
3.1	Direktni i indirektni porezi,	22
3.2	Opšti i namenski porezi,	23
3.3	Redovni i vanredni porezi.....	23
3.4	Klasifikacija poreza prema OECD.....	23
4	ELEMENTI OPOREZIVANJA I PORESKA TERMINOLOGIJA.....	26
4.1	Lični elementi oporezivanja.....	26
4.2	Materijalni elementi oporezivanja	27
5	PORESKA EVAZIJA - IZBEGAVANJE PLAĆANJA POREZA	31
6	POREZ NA DODATU VREDNOST	35
6.1	Predmet oporezivanja	36
6.2	Obveznik PDV-a.....	36
6.3	Mesto i vreme prometa dobara i usluga i nastanak poreske obaveze	36
6.3.1	Mesto prometa dobara i usluga	36
6.3.2	Vreme prometa dobara.....	37
6.3.3	Vreme prometa usluga	37
6.3.4	Nastanak poreske obaveze	37
6.3.5	Poreska osnovica.....	38
6.4	Poreska stopa	38
6.5	Poreska oslobođenja	39
6.6	Prethodni porez	40
6.7	Obaveze poreskih obveznika kod prometa dobara i usluga.....	41
6.8	Pravo na povraćaj razlike.....	41
6.9	Pravo na refrakciju PDV-a.....	42
6.10	Primena PDV -a u poljoprivredi	43
6.11	Porez na dodatu vrednost - primer funkcionisanja	44
7	POREZ NA DOBIT PREDUZEĆA	46
7.1	Poreski obveznik.....	46
7.2	Poreska osnovica.....	47

7.3	Poreska stopa	47
7.4	Poreski period	47
7.5	Poreski podsticaji	47
7.5.1	Nominalna poreska oslobođenja	47
7.5.2	Podsticaji kod ulaganja	48
7.5.3	Pravo na poreski kredit	48
7.5.4	Pravo na ubrzanu amortizaciju	49
7.6	Izbegavanje dvostrukog oporezivanja.....	49
8	POREZ NA IMOVINU	50
9	POREZ NA DOHODAK GRAĐANA.....	52
9.1	Poreski obveznik	52
9.2	Poreska izuzimanja	53
9.3	Porez na zarade	55
9.4	Porez na prihode od poljoprivrede i šumarstva.....	56
9.5	Porez na prihode od samostalnih delatnosti.....	56
9.6	Porez na prihode od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine	56
9.7	Porez na prihode od kapitala.....	57
9.8	Porez na prihode od nepokretnosti.....	57
9.9	Porez na kapitalne dobitke	58
9.10	Porez na ostale prihode	58
9.11	Paušalno oporezivanje	61
9.12	Godišnji porez na dohodak građana.....	63
10	POREZ NA PRIHODE OD AUTORSKIH PRAVA, PRAVA SRODNIH AUTORSKOM PRAVU I PRAVA INDUSTRIJSKE SVOJINE.....	65
11	POREZ NA NASLEĐE I POKLON	69
12	POREZ NA PRENOS APSOLUTNIH PRAVA	73
13	POREZI NA UPOTREBU, DRŽANJE I NOŠENJE DOBARA	75
13.1	Porez na upotrebu motornih vozila.....	75
13.2	Porez na upotrebu plovila	77
13.3	Porez na upotrebu vazduhoplova	78
13.4	Porez na registrovano oružje.....	79
14	OPOREZIVANJE POLJOPRIVREDNIH GAZDINSTAVA	80
15	DOPRINOSI ZA OBAVEZNO SOCIJALNO OSIGURANJE	83
16	AKCIZE.....	85
16.1	Nastanak obaveze akcize	85
16.2	Osnovica akcize	86
16.3	Obračun i naplata akcize.....	86
17	CARINE.....	87
17.1	Ciljevi carina.....	87
17.2	Vrste carina	88
17.2.1	Carine prema pravcu kretanja robe	88
17.2.2	Carine prema načinu utvrđivanja carinske osnovice	88
17.2.3	Carine prema načinu uvođenja	89
17.2.4	Carine prema poreklu robe.....	89
17.2.5	Carine prema osnovnoj ekonomskoj funkciji	89
17.3	Elementi carina	90
18	TAKSE.....	92
18.1	Pojam i karakteristike taksa	92
18.2	Utvrđivanje visine i naplata taksa	93

18.3	Klasifikacije taksi	94
18.4	Taksena načela	94
19	NAKNADE.....	95
19.1	Naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa.....	95
19.1.1	Naknade za korišćenje voda.....	96
19.1.2	Naknade za korišćenje šuma.....	96
19.1.3	Naknade za korišćenje puteva.....	96
19.1.4	Naknade za korišćenje zemljišta.....	97
19.1.5	Naknade za korišćenje prirodnog lekovitog faktora	97
19.1.6	Naknade za korišćenje rudnog blaga	98
19.2	Naknade za zaštitu životne sredine	98
19.3	Naknade za korišćenje gradskog građevinskog zemljišta.....	98
19.4	Naknade za korišćenje ribarskog područja	99
	Pitanja za proveru znanja i diskusiju	99
20	KORIŠĆENA LITERATURA	100

„Porez je davanje u novcu koje država ubire
od pojedinaca na osnovu suvereniteta,
definitivno i bez protivnakanade,
u cilju pokrića javnih tereta.“

*Jèze, Gaston: Cours de
finances publiques,
Paris, 1936., str.356*

1 POJAM I CILJEVI OPOREZIVANJA

Od momenta nastanka prvih ljudskih zajednica, javljale su se i potrebe koje su se razlikovale od individualnih potreba pojedinaca. U pitanju su društvene ili javnim potrebe. Društvene potrebe imaju karakter opštih zajedničkih ili kolektivnih potreba bez čijeg zadovoljavanja društvenu zajednicu nije moguće održati.¹

Sam pojam poreza, odnosno pojam fiskalan potiče od latinske reči *fiskus*, koja u svom opštem značenju označava državnu imovinu i državnu blagajnu. Značenje ovog pojma se menjalo, u doba rimskih careva navedenim izrazom se označavala carska privatna blagajna, za razliku od *erarijuma*, državne blagajne.

Zadovoljavanje opštih društvenih potreba nema tržišni karakter i u najvećem obimu ga vrši država. Zadovoljenje opštih potreba društva nalaže sprovođenje većeg broja delatnost: spoljna i unutrašnja bezbednost, zdravstvo, obrazovanje, naučna istraživanja, sudski sistem, kultura i dr.

Da bi se obezbedilo trajno finansiranje navedenih aktivnosti formira se sistem javnih finansija koji obuhvata: 1) sistem prikupljanja i 2) sistem trošenja javnih sredstava.² Unutar istog, poreski sistem po pravilu predstavlja najznačajniji deo sistema prikupljanja javnih sredstava. Poreski sistem u užem smislu predstavlja ukupnost poreskih oblika jedne zemlje.³

Istorijski posmatrano, organizovana naplata poreza i razvoj oblasti javnih finansija (u koju spada i poreski sistem) vezan je za podelu ljudskog društva na suprotstavljene klase. Navedene podela uzrokuje nastanak države koja čini produkt suprotstavljenih klasnih interesa. Naime, u početnoj fazi razvoja ljudskog društva država je aparat vladajuće klase. Država, odnosno vladajuća klasa prikupljajući sredstva od svojih podanika obezbeđuje potrebna sredstva za ostvarivanje svojih funkcija. Sa razvojem društva i države delatnost oporezivanja dobija širi značaj, jer se putem oporezivanja omogućavaju gotovo sve društvene delatnosti za koje su neophodna materijalna sredstva.

Poreski sistem ne nastaje kao rezultat unapred definisanog, na naučnim principima zasnovanog plana, već prije na osnovu kompromisa različitih političkih snaga, pod uticajem istorijskog razvoja, kao i pritisaka da se pronađu novi izvori za finansiranje javnih rashoda, pa i pod dejstvom spoljnog faktora.⁴

Porezi su osnovni oblik ili instrument formiranja javnih prihoda, pokrića budžetskih, rashoda i zadovoljavanja javnih potreba. Danas mnogi finansijski teoretičari savremenu

¹ Komazec, S., Ristić, Ž. (2011): Monetarne i javne finansije, EtnoStil, Beograd, str. 379.

² Ibidn, str. 378.

³ Jelčić, B (1990): Nauka o financijama i finansijsko pravo, Narodne novine, Zagreb, str.213.

⁴ Popović, D. (1997): Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd, str.482.

državu nazivaju „poreskom državom”, jer time žele naglasiti kakav značaj za državu, njen razvoj i funkcionisanje imaju porezi i njihova naplata.

Razvojem države i proširivanjem državnih funkcija udeo javnih finansija u društvenom proizvodu stalno se povećavao tako da danas u pojedinim zemljama zahvatanja po osnovu poreza iznose i preko jedne trećine, pa i polovine društvenog proizvoda. Usled toga, oblast javnih finansijama iznalazi nove instrumente kojima se država služi u vođenju privredne i socijalne politike. Nauka o javnim finansijama je postala kompleksna oblast koja u sebi uključuje više disciplina. U najširem smislu ona je agregat ekonomskih, socijalnih, političkih i pravnih elemenata i zahteva multidisciplinarn pristup i saradnju ekonomista, pravnika, sociologa i eksperata iz drugih oblasti u rešavanju problema.

Porez se može definisati kao davanje u novcu koje država naplaćuje od pravnih i fizičkih lica na osnovu suvereniteta, definitivno i bez protiv naknade, a sve to u cilju pokrića javnih rashoda, odnosno zadovoljenja javnih potreba. Bitno je napomenuti da ne postoji jedinstveno gledište i stav u vezi s pitanjem šta su porezi. Porezi su istorijska kategorija koja se vrlo često menjala sa promenama političkih, društveno-ekonomskih i drugih odnosa u društvu.

Razvoj poreskog sistema u opštem smislu moguće je opisati na sledeći način:⁵

- od davanja do uz imanja, tj. od vi še-manje dobrovoljnog davanja za potrebe zajednice, do prisilnog davanja,
- od naknade za neku aktivnost gospodara do doprinosa javnoj blagajni,
- od privatnog ili dijelom privatnog, a dijelom javnog davanja do iznosa strogo javnog značaja sa stajališta obaveznosti plaćanja i njegove upotrebe,
- od povremenog pokrivanja potreba, odnosno vanrednog davanja, do stalnog izvora finansijskih sredstava,
- od namenskog poreza (upotrebljenog za pokrivanje određene potrebe) do opšteg i redovnog sredstva za finansiranje zadovoljenja potreba,
- od obaveze koju su imale samo određena lica, do opšte obaveze svakoga, od naturalnog do novčanog oblika,
- od dopunskog sredstva zadovoljavanja potreba do os novnog sredstva za pokrivanje, odnosno zadovoljavanje potreba.

Poreski sistem je skup svih poreskih oblika uvedenih u jednoj zemlji i povezanih u jednu celinu, pomoću koji se mogu sprovesti ciljevi njene ekonomske i finansijske politike, ali i omogućiti ostvarenje socijalnih i drugih ciljeva društvene zajednice. Celinu poreskog sistema određuje skup pravnih normi kojima je regulisana poreska materija.

Posmatrano na ovaj način oporezivanje je samo instrument finansijske politike države. Uloga oporezivanja zavisi od situacije u privredi i drugih mera države. Bez obzira na to porezi se i dalje pretežno posmatraju kao sistem oduzimanja od poreskih subjekata, nosilaca dohotka, da bi se podmirili javni rashodi države koje ona čini u vršenju javnih funkcija. Na formiranje poreskog sistema utiče istorijski razvoj, privredna struktura, veličina zemlje, broj stanovnika, visina nacionalnog dohotka po glavi stanovnika, društveno – ekonomski odnosi, pripadnost određenim širim državnim zajednicama i dr.

⁵ Jelčić, Barbara (1997): Javne financije, Informator, Zagreb, str. 31.

Prema propisima koji važe u Srbiji porezi se mogu uvoditi samo zakonom i to na potrošnju (promet), dohodak, dobit, imovinu i prenos imovine fizičkih i pravnih lica.

Kao što je prethodno navedeno postoje teškoće prilikom pokušaja da se izvede precizna definicija poreza. Bez obzira na to potrebno je navesti da poreze karakterišu sledeća osnovna obeležja:⁶

1. Porez je javni (državni) prihod koji se plaća za zadovoljavanje opštih interesa, odnosno pokriva državnih rashoda,
2. Porez je prinudno davanje koje se naplaćuje kroz prinudu državne vlasti,
3. Porezi su jednostrano su utvrđeni od strane države,
4. Porez je davanje poreskih obveznika bez direktne protivnake, što je usko vezano za nepovratnost poreza,
5. Porez je davanje koje se obračunava na bazi prometa (potrošnje), ostvarenog dohotka i imovine,
6. Porezi su redovni prihodi,
7. Porez se naplaćuje u novcu.

Porez je po obimu dominantan oblik javnih prihoda. U skladu sa time, u formiranju ukupnih javnih prihoda učestvuje od 70% do 80% a često i više. Po obimu, porezi po pravilu predstavljaju 25 do 30% društvenog proizvoda države.

Država je u periodu liberalnog kapitalizma na ime poreza zahvatala oko 10 -15% društvenog proizvoda i usmeravala isti kroz budžetsku potrošnju. Sa razvojem javnog sektora državni intervencionizam u ekonomiji se naglo širi tako da navedeni udeo često dostiže a često i prelazi 50% društvenog dohotka. Kretanje navedene veličine prema pojedinim državama daje se u narednoj tabeli.

Odnos ukupnih poreskih prihoda sa bruto domaćim proizvodom

Država	Godina		
	2001	2005	2010
Australija	29,6	30,8	25,6
Austrija	45,3	42,3	42,2
Belgija	44,9	44,7	43,5
Kanada	34,8	33,4	30,6
Češka	35,6	37,6	33,9
Danska	48,4	50,8	47,4
Finska	44,6	44,0	42,5
Francuska	44,0	43,9	42,9
Nemačka	36,1	34,8	36,2
Grčka	32,9	31,4	31,6
Mađarska	38,1	37,3	38,0
Island	35,4	40,6	35,2
Irska	29,1	30,4	27,4
Italija	42,0	40,8	43,0
Japan	27,3	27,4	27,6
Koreja	23,0	23,9	25,1

⁶ Jelčić, B. (1990): Nauka o financijama i finansijsko pravo, Narodne novine, Zagreb, str.39; Milojević, A. Trklja, M. (2000): Javne finansije, Univerzitet u Srpskom Sarajevu, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, str. 172; **Zakon o poreskom sistemu**

Država	Godina		
	2001	2005	2010
Luksemburg	39,7	37,6	37,3
Meksiko	17,1	18,1	18,9
Holandija	38,2	38,5	38,9
Novi Zeland	33,0	37,4	31,1
Norveška	42,9	43,5	42,6
Poljska	32,6	33,0	31,7
Portugal	33,8	34,7	31,2
Slovačka	33,2	31,4	28,3
Španija	33,8	35,7	32,5
Švedska	49,8	49,5	45,4
Švajcarska	29,5	29,2	28,1
Turska	26,1	24,3	26,2
Ujedinjeno Kraljevstvo	36,1	35,8	34,9
SAD	28,8	27,5	23,8

Izvor: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue>

Pored poreza postoje i drugi fiskalni i parafiskalni prihodi koje država ostvaruje. Parafiskalni prihodi su poseban oblik javnih prihoda koji nisu namenjeni potrebama pokrića budžetskih rashoda, već neposrednom podmirivanju određenih društvenih potreba.

Klasično shvatanje o državi, koja samo troši deo nacionalnog dohotka, oduzetog od privrednog sektora, u savremenoj teoriji ustupa mesto realističnom i kompleksnom pristupu problemu javnih rashoda. Moderna koncepcija javnih rashoda upravo zbog toga često dominantno utiče na raspodelu i preraspodelu nacionalnog dohotka. Opšte je prihvaćeno gledište da ogromna sredstva koja država troši ne propadaju u nepovrat, ne iščezavaju kao neproduktivna, već se na različite načine restituišu (ponovno stvaraju) u privrednom sistemu i procesu reprodukcije.⁷

1.1 Poreski monizam i poreski pluralizam

Prilikom razvoja teorije javnih finansija vođene su rasprave o tome da li poreski sistem unutar države treba da se sastoji od jednog poreskog oblika ili od više njih. U skladu sa time, razvili su se posebni pristupi:

- 1) poreskog monizma i
- 2) poreskog pluralizma.

Poreski sistem koji je sastavljen iz više poreskih oblika nazivamo poreski pluralizam. Nasuprot poreskom pluralizmu treba istaći ideju o poreskom monizmu, tj. poreskom sistemu koji bi bio sastavljen od samo jednog poreskog oblika.

Poreski monizam je takav poreski sistem koji predviđa samo jedan, i to jedinstveni porez (Single tax Sistem). Danas ne postoji zemlja u kojoj se vrši oporezivanje samo jednim poreskim oblikom, odnosno porezom. Postavlja se pitanje šta je uzrok ove činjenice. Zašto jednim porezom nije moguće obezbediti prikupljanje potrebnih sredstava za zadovoljavanje javnih potreba? Naime, ideja o poreskom monizmu stara je nekoliko

⁷ Komazec, S., Ristić, Ž. (2011): Monetarne i javne finansije, EtnoStil, Beograd, str. 395.

veкова i više puta se pojavljivala u finansijskoj teoriji. Ideja o poreskom monizmu prvi put se pojavila kod fiziokrata, u Francuskoj u 18 veku.

Umesto većeg broja poreskih oblika koji su se tada primenjivali u Francuskoj, fiziokrati su predlagali uvođenje jedinstvenog poreza na čist prihod u zemljoradnji. Navedeni stav je vezan za gledište o zemlji kao jedinom izvoru bogatstva, odnosno za teoriju o postojanju "čistog produkta" u zemljoradnji. U skladu sa time, svi porezi koji neposredno ne terete poljoprivredu, u osnovi se plaćaju iz čistog produkta, što je samo duži i skuplji put da se oporezuje poljoprivreda koja stvara ukupnu novu vrednost. Adam Smit je pobio osnovnu polaznu tačku fiziokratskog učenja i time ukinuo osnov za poreski monizam ideja o istom nije napuštena. Vodeći se Rikardovom teorijom zemljišne rente, istu ideju je u XIX vijeku ponovo istakao američki agrarni socijalista Henri Džordž.⁸ Danas je potpuno jasno da se tvrdnja o poljoprivredi kao jedinoj delatnosti u kojoj se stvara bogatstvo ne može se smatrati kao relevantna.

Kasniji razvoj poreskog monizma stavio je akcenat na porez na kapital, zatim porez na luksuznu potrošnju, porez na dohodak i na kraju porez na energiju.⁹ Ideja o jedinstvenom porezu na energiju bila je aktuelna šezdesetih godina XX vijeka u Francuskoj. U skladu sa istom trebalo bi oporezovati potrošnju energije i time ravnomerno obuhvatiti sve privredne subjekte koji troše energiju iz bilo kog izvora. Porez na energiju trebao bi ravnomerno rasporediti poresko opterećenje i pojednostaviti postupak naplate. Navedeno teorijski umanjuje poresku administraciju i olakšava poresku kontrolu. Dalji stavovi po pitanju poreskog monizma bavili su se mogućnosti postojanja samo jednog poreza na potrošnju - pojednostavljeni alternativni porez (McLure) dok se za zemlje u tranziciji predlagalo uvođenja tri poreza sa proporcionalnim poreskim stopama: porez na potrošnju, porez na fonda zarada, porez na dobit (Kornai).

Međutim, brojni i izraženi nedostaci poreskog monizma učinili su da ovakvo utopijsko viđenje organizovanja poreskog sistema nije našao praktičnu primenu u društvu. Pošto poreski obveznik stiže prihode iz različitih izvora i raspolaže različitom imovinom, primenom jednog, ma kako savršenog poreza, ne bi se obuhvatila njegova ukupna ekonomska snaga. U pitanje se dovodi i ukupna finansijska dovoljnost poreskog monizma, koja bi se morala nadoknaditi postojanjem relativno više poreske stope. Međutim, primena visoke poreske stope, dovodi do jakog otpora plaćanju poreza i poresku evaziju i narušava princip umerenosti poreskog opterećenja, koji podrazumeva oporezovanje svih izvori prihoda umerenom visinom poreske stope. Naposljetku, pretpostavlja se da bi primena jednog poreskog oblika dovođila do teškoća u naplaćivanju poreza i velike prinude.¹⁰

Naposljetku, država primenom samo jednog poreskog oblika, lišava sebe osim fiskalnog, ostvarivanja brojnih ektrafiskalnih ciljeva oporezivanja. Zagovornici poreskog monizma uvek su ostajali, manje ili više, usamljeni. Istorija finansijske misli obiluje sa različitim konceptima poreskog monizma, ali nijedna teorija poreskog monizma nije prihvaćena u finansijskoj teoriji niti u praksi.

Ni u sagledivoj budućnosti ne vidi se mogućnost da poreski sistem bude zasnovan samo na jednom porezu. Osnovna slabost ovakvog sistema poreza je: nužnost postojanja vrlo visokih poreskih stopa i poreske presije, nedovoljna sredstva, velika evazija poreza i

⁸ Jelčić, B. (1997): Javne finansije, Informator, Zagreb, str. 149.

⁹ Ristić, Ž. (2010): Finansijski menadžment i ekonomija javnog sektora, Etnostil, Beograd, str.244.

¹⁰ Stakić, B.; Barać, S. (2008): Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 101.

teškoća u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza. Ovome treba pridodati i vrlo značajne psihološki negativne efekte.

Poreski pluralizam je sistem sastavljen od više poreskih oblika. Danas se poreski sistemi svih država zasnovani na konceptu poreskog pluralizma. Primena poreskog sistema koji se sastoji iz većeg broja usklađenih poreskih oblika pogodna je za ostvarivanje i fiskalnih i ekstrasfiskalnih ciljeva.

Poreski pluralizam, zbog sveobuhvatnije i potpunije obuhvatanje obveznikove poreske snage, obezbeđuje veću fiskalnu dovoljnost i ravnomernije oporezivanje poreskih obveznika. Sa druge strane primena većeg broja poreskih oblika omogućava pored fiskalnih i ostvarivanje široke lepeze ekstrasfiskalnih ciljeva oporezivanja.

Zbog različitih istorijskih, društveno-političkih i ekonomskih okolnosti, poreski sistemi savremenih država se razlikuju kako po vrstama i broju poreskih oblika, tako i po različitom značaju pojedinih poreskih oblika u okviru poreskog i šire - dažbinskog sistema.

Poreski pluralizam podrazumeva primenu velikog broja poreskih oblika koji se mogu grupisati poreske oblike koji oporezuju imovinu, dohodaka i potrošnje. U zavisnosti od uspešnog usaglašavanja i primene pojedinih poreskih oblika, države vode aktivnosti u svrhu ostvarivanja ciljeva postavljenih poreskom politikom, koji mogu biti fiskalne i ekstrasfiskalne prirode.

1.2 Ciljevi oporezivanja

Kao što je u prethodnom delu navedeno uvođenjem raznovrsnih poreskih oblika u okviru jedne zemlje, zakonodavac nastoji da ispuni raznovrsne i brojne ciljeve koji mogu biti: 1) fiskalnog i 2) ekstrasfiskalnog karaktera.

1.2.1 Fiskalni ciljevi oporezivanja

Potpuno je jasno da je osnovni cilj oporezivanja obezbeđivanje sredstava za funkcionisanje države i zadovoljavanje javnih potreba. Porezi su uslovljeni postojanjem države kao organizacionog oblika putem koje se vrši zadovoljavanje ukupnih javnih potreba. Navedena uloga poreza i ukupnog poreskog sistema društvu će uvek biti osnovna i dominantna uloga. Međutim, pored fiskalnih ciljeva, pravino formiran poreski sistema doprinosi ostvarivanju široke palete ciljeva ekstrasfiskalnog karaktera.

1.2.2 Ekstrasfiskalni ciljevi oporezivanja

U okviru teorije javnih finansija ekstrasfiskalni ciljevi oporezivanja pojavljuju se početkom 20-tog veka. Oni se tiču uticaja, odnosno efekata koji se poreskom politikom postižu u područjima ekonomskog i društvenog života. Ovi ciljevi se ostvaruju preko delovanja poreza u sferi ekonomske politike, stabilizacije, regulisanja domaće potrošnje, visine i strukture zaposlenosti i dr. Porezi bi trebali da kao deo budžetske politike utiču na ekonomska, socijalna, politička, demografska i druga kretanja u društvu. Naime, porezi

su vrlo efikasan instrument za upravljanje ekonomskim kretanjima, a posebno u regulisanju domaće potrošnje, tražnje i preraspodele nacionalnog dohotka.

Dve najznačajnije grupe ekstrasfiskalnih ciljeva oporezivanja su 1) ekonomski i 2) socijalno-politički ciljevi.

Ekonomski ciljevi po načinu uticaja i željenim efektima mogu imati 1) mikroekonomski i 2) makroekonomski karakter.

Mikroekonomski ciljevi su po pravilu brojni ali se njihova suština svodi na konkretnu podršku određenoj grupi fizičkih ili pravnih lica u ostvarivanju njihovih ekonomskih aktivnosti. Po pravilu se rado o zaštiti i podršci pojedinih privrednih grana kroz različite vidove poreskih oslobođenja, a zarad njihovog održavanja ili stimulisanja razvoja.

Sa druge strane, makroekonomski ciljevi oporezivanja ostvaruju se delovanjem na osnovne makroekonomske agregate (zaposlenost, cene, platni bilans i dr.) U skladu sa time porezi mogu biti instrument usklađivanja ponude i tražnje. Naime, u slučaju da je ponuda na tržištu veća od tražnje, poreska politika može kroz smanjene poreskih davanja da bude usmerena na povećanje kupovne moći poreskih obveznika. Na taj način se posredno utiče na povećanje ukupne potražnje. Sa druge strane ukoliko je tražnja veća od ponude, merama poreske politike se deluje u pravcu smanjenja potrošnje povećavanjem poreskog opterećenja kroz tzv. restriktivnu poresku politiku.

Bez obzira na vođenje poreske politike potrebno je imati u vidu da svako promena sistema oporezivanja stvara ekonomske efekte koji se odražavaju na gotovo sve elemente finansijskog sistema. Najbitniji uticaji ostvaruju se kroz:¹¹

1. Delovanje na proizvodnju,
2. Delovanje na štednju,
3. Delovanje na cene i stabilnost privrede,
4. Delovanje na zaposlenost,
5. Delovanje na kredit i kreditni sistem,
6. Delovanje na tržište novca i kapitala (finansijsko tržište),
7. Delovanje na raspodelu nacionalnog dohotka i društvenog proizvoda,
8. Delovanje na formiranje novčane mase,
9. Delovanje na ukupnu efektivnu tražnju,
10. Delovanje na ličnu potrošnju, potrebno preko tzv. transfernih rashoda,
11. Delovanje na investicije,
12. Delovanje na kamatnu stopu na tržištu i vrednost hartija od vrednosti,
13. Delovanje na platni bilans,
14. Delovanje na očekivanja u privredi,
15. Delovanje na ukupno poslovno ponašanje svih subjekata u sistemu..

¹¹ Komazec, S., Ristić, Ž. (2011): Monetarne i javne finansije, EtnoStil, Beograd, str. 377.

2 FISKALNA POLITIKA I PORESKA NAČELA



Fiskalna politika predstavlja oblikovanje poreza i javnih rashoda sa ciljem da se umani efekat privrednih ciklusa, da se doprinese održavanju pune zaposlenosti i kontrolisanju inflacije i deflacije. Upotreba fiskalnih prihoda (poreza, doprinosa, carina, taksa i sl.) i budžetskih rashoda mora se vršiti u svrhu ostvarivanja ciljeva i zadataka makroekonomske politike (privredni razvoj, konkurentna sposobnost privrede, optimalna

zaposlenost, očuvanje i porast životnog standarda stanovništva itd).

Fiskalna politika se bavi načinima prikupljanja novca u državnu blagajnu i njegovog trošenja. Ona se sastoji od poreske politike i politike javnih rashoda.

Poreska politika je deo fiskalne politike i bavi se formiranjem i upravljanjem sistemom oporezivanja, odnosno sistemom koji služi za naplatu najznačajnijeg dela javnih prihoda. Javne prihode u Srbiji čine sledeće kategorije:

- 1) porezi,
- 2) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje,
- 2a) neporeski prihodi, i to:
 - (1) takse,
 - (2) naknade,
 - (3) kazne,
 - (4) prihodi nastali upotrebom javnih sredstava,
 - 5) samodoprinos,
 - 6) donacije, transferi i finansijska pomoć Evropske unije,
 - 7) (brisana)

Pored toga u primanja države spadaju i:

- 1) primanja od prodaje nefinansijske imovine,
- 2) primanja od zaduživanja,
- 3) primanja od prodaje finansijske imovine.

Kao što je prethodno navedeno porezi se mogu uvoditi samo Zakonom i to na potrošnju (promet), dohodak, dobit, imovinu i prenos imovine fizičkih i pravnih lica. Poreskim zakonom moraju biti utvrđeni:

- 1) predmet oporezivanja,
- 2) osnovica,

-
- 3) obveznik,
 - 4) poreska stopa ili iznos,
 - 5) sva izuzimanja i olakšice od oporezivanja, kao i
 - 6) način i rokovi plaćanja poreza.

Obaveze i prava poreskih obveznika ne mogu se proširivati ili smanjivati podzakonskim aktima.

Pored navedenih država prihode može da ostvaruju i upotrebom javnih sredstava. U ove prihode spadaju:

- 1) prihodi od kamata,
- 2) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u državnoj svojini,
- 3) prihodi od davanja u zakup, odnosno na korišćenje nepokretnosti i pokretnih stvari u svojini autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave,
- 4) prihodi nastali prodajom usluga korisnika javnih sredstava čije je pružanje ugovoreno sa fizičkim i pravnim licima na osnovu njihove slobodne volje,
- 5) prihodi od novčanih kazni izrečenih u krivičnom, prekršajnom i drugom postupku koji se vodi pred državnim organom i oduzeta imovinska korist u tom postupku,
- 6) prihodi od novčanih kazni izrečenih u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom skupštine lokalne vlasti i oduzeta imovinska korist u tom postupku,
- 7) koncesiona naknada.

Naplatom poreza smanjuje se ekonomska snaga preduzeća i fizičkih lica, smanjuje se učešće u procesu razmene, što se ciklično odražava i na sam proces reprodukcioni tokova u privredi države. U široj finansijskoj literaturi postoji mišljenje, da bi strukturu poreskog sistema trebalo podrediti ciljevima poreske politike (koja je deo šire ekonomske politike).

Osnovna podela ciljeva poreske politike deli ih na dve veće grupe.

1. pokriće državnih rashoda i finansiranje drugih potreba društva,
2. konjunkturalne procese u privredi (prilagoditi postojeće poreske stope konjunkturalnim promenama – kolebanjima u agraru, industriji, trgovini i sl.)

Poreska politika počiva na poreskim principima, odnosno načelima. Poreska načela su opšta pravila koja odražavaju ekonomske, političke, socijalne i druge uslove koji opredeljuju karakter, mesto i ulogu sistema oporezivanja u državi i društvu.

Potrebno je imati u vidu da se Poreska politika kreira pod dejstvom različitih uslova, tako da poreska načela ne moraju uvek da igraju vodeću ulogu ali je njihovo poznavanje i proučavanje od velikog značaja za adekvatnu poresku politiku.

Svaki poreski sistem zasniva se na određenim načelima ili principima. Principima oporezivanja nazivamo ona pravila kojih se državni organi trebaju pridržavati prilikom

formiranja poreskog sistema. Poštovanje navedenih pravila stvara osnove za efikasno sprovođenje ciljeva poreske politike.

Poreska načela nemaju apsolutnu vrednost, već se menjaju i razvijaju sa razvojem ljudskog društva. Recimo, princip neutralnosti poreza bio je dominantan u periodu liberalnog kapitalizma. Saznanja o funkcionisanju ekonomskog sistema su uslovlila da se navedeni princip danas ne primenjuje, a da su se u skladu sa promenama razvili novi principi, različiti po svom cilju i sadržaju.

Nastao je princip aktivnog delovanja poreza u privredi u sklopu mera koje se vrše u okviru ekonomskog državnog intervencionizma. Sa druge strane zadržavali su se princip jednakosti i pravednosti. Međutim, čak i kada se radi o principu istog naziva sadržaj principa se promenio.

Potrebno je istaći dve bitne karakteristike:¹²

- 1) Poreska načela su istorijska (a ne apsolutna) kategorija. U toku razvoja ljudskog društva i privrednog sistema poreski principi su prolazili kroz određene promene. Principi oporezivanja su se menjali u zavisnosti od promene ekonomske, socijalne, kulturne, političke i druge prirode.

Navedene promene su direktno vezane za promenu uloge savremene države usled kojih je došlo do bitne transformacije shvatanja i primene poreza.

- 2) Trenutno osnovni princip oporezivanja je harmonično zadovoljavanje kako kolektivnih tako i individualnih potreba. Jasno je da je veoma složeno ili čak nemoguće odrediti odnos između kolektivnih i individualnih potreba. U skladu sa time navedeni zahtev je veoma teško ostvariti.

Bez obzira na to za što potpunije zadovoljavanje datog principa potrebno je poznavati više elemenata: poresku snagu pojedinih poreskih obveznika, delovanje koje oporezivanje vrši na svakog poreznog obveznika, objektivnu ocenu kolektivnih potreba i njihovo zadovoljavanje, odnos kolektivnih i individualnih potreba i dr.

Potrebno je znati da poreski obveznici redovno daju prioritet individualnim potrebama, dok poreska vlast daje prednost kolektivnim potrebama, u čemu leži osnovni problem procesa naplate poreskih davanja.

Danas postoji nekoliko principa oporezivanja, što istovremeno ukazuje da su oni često u suprotnosti, da ostvarenje jednog ide na teret drugog, i obrnuto. Tako je, na primer, finansijski princip oporezivanja često u koliziji s ekonomskim i socijalno-političkim principom. Zbog toga im treba pristupiti kao načelima kojih se lokalna vlast treba pridržavati i koje kao ideal treba u praksi što je moguće potpunije ostvarivati.

Usled kolizije principa, poreska politika po pravilu formira rešenja kroz kompromis između principa, što dovodi do delimičnog zadovoljavanja istih.

Od posebnog značaja je pri formulisanju poreskih načela voditi računa o ulozi koja je poreskom sistemu i poreskoj politici poverena u okviru društva i njegovog razvoja. Naime, uloga poreskog sistema nema uticaj samo na obim i dinamiku javnih prihoda i javnih rashoda, već i na funkcionisanje i razvoj ukupnog ekonomskog sistema zemlje.

¹² Komazec, S. (2006): Monetarne i javne finansije, Beogradska poslovna škola, Beograd, str. 421.

Kao što je prethodno navedeno ukupna poreska politika formira se na osnovu poreskih načela. Ovaj opšti značaj poreskih načela, odnosno principa uslovio je da se sadržina istih menjala kroz istoriju. Prilikom formiranja i tumačenja poreskih načela potrebno je imati u vidu da poreska načela važe za poreski sistem u celini, a ne za pojedinačne poreske oblike u tom sistemu. U skladu sa time nije neophodno da pojedinačna vrsta poreza zadovoljava ukupne poreske principe, već da ukupan poreski sistem zadovoljava postavljene poreske principe.

Prvo sistematsko proučavanje poreskih principa nalazimo kod A. Smitha. Pomenuta razmatranje se tiču pravednosti poreza, poreskih privilegija, neugodnosti poreza, delovanja poreza i dr. U svom djelu "Istraživanje prirode i uzroci bogatstva naroda" (1776. godine) Adam Smith (predstavnik klasične engleske škole političke ekonomije) je predstavio četiri poreska načela¹³, tzv. Kanona koji se baziraju na sledećim principima: 1) svaki građanin je dužan da državi plaća porez, i to prema svojoj sposobnosti i ekonomskim mogućnostima, 2) obaveza plaćanja tereta treba da bude regulisana zakonom, 3) porez treba da se naplaćuje onda kada je to za poreskog obveznika najpovoljnije i 4) državna i poreska administracija treba da ima što niže troškove.

Navedeni principi se mogu opisati na sledeći način:

1. Princip opštosti: Svi građani jedne države treba da plaćaju porez za izdržavanje državne uprave i to srazmerno svome dohotku koji oni uživaju zahvaljujući njenoj zaštiti.
2. Princip određenosti: Porez svakog građanina treba da bude jasno i transparento određen. Poreski oblik, vreme obračuna, poreski iznos, sve to treba da je jasno za poreskog obveznika, kao i za svako drugo lice.
3. Princip ugodnosti: Svaki poreski obveznik treba da bude oporezovan na način i u vreme koji će mu najbolje odgovarati.
4. Princip ekonomičnosti naplate poreza: Svaki porez treba da bude organizovan na takav način da iz dohotka društva uzima što je moguće manje iznad one sume koja je potrebna za pokriće javnih rashoda, prilikom toga troškovi ubiranja, odnosno poreske administracije treba da budu na optimalnom nivou.

Sa aspekta ekonomske teorije u sistematizaciji koju je dao A. Smith stvarno postoji samo jedan princip (opšta obaveza) i tri poresko-tehnička pravila. Drugih stvarnih principa nema. Ovi principi su vredeli gotovo stotinu godina, pri čemu su tretirani kao kanoni. Do promena je došlo sedamdesetih godina 19 veka, kada dolazi do širih istraživanja ovih pitanja i novih saznanja.

Principe oporezivanja je formulisao i sistematizovao krajem XIX veka nemački ekonomista Adolf Vagner (Adolph Wagner). On je je formulisao devet poreskih principa, odnosno načela koja je svrstao u četiri grupe:¹⁴

1. Finansijska načela (dovoljnost i elastičnog poreza),
2. Ekonomska načela (dobar izbor poreskog izvora i vrste poreza),
3. Socijalna načela (opšte obaveze i ravnomernost oporezivanja) i
4. Poresko-tehnička načela (određenost, jeftinoća i ugodnost poreza).

¹³ Smith, Adam: Istraživanje o prirodi i uzrocima bogatstva naroda, 1776. (prevod)

¹⁴ Wagner, Adolf (1883): Finanzwissenschaft, III izd., F:C: Winter, Laipzig, str. 207.

Savremena poreska teorija razvijala je navedena Vagnerova poreska načela, tako da navedenu klasifikaciju nalazimo u sledećem obliku: 1) finansijskim, 2) ekonomskim, 3) socijalno-političkim, 4) pravno-administrativnim.

Bitno je istaći da zahtevi koji se stavljaju pred poreze u obliku principa, odnosno načela oporezivanja odnose na celi poreski sistem, a ne pojedine oblike poreza.

Naime, nije neophodno da svaka vrsta poreza zadovoljava navedene principe oporezivanja. U svakom poreskom sistemu jedan vid poreza više će zadovoljavati jedne, drugi vid poreza druge principe.¹⁵

2.1 Finansijska poreska načela

Kao što je prethodno navedeno porezi su pre svega instrumenti za obezbeđenje potrebnih budžetskih prihoda, iako se koriste i za ostvarenje drugih ciljeva - ekonomskih i socijalnopolitičkih.

Usled toga finansijska načela imaju prioritet u odnosu na druga. Prema ovim načelima porezi, odnosno prihodi koje država ostvaruje na osnovu poreskih davanja treba da:¹⁶

- budu izdašni u toj meri da pokriju sve državne rashode,
- budu pogodni za brzo prilagođavanje ma u c ilju uspostavljanja budžetske ravnoteže. Naime, poreski sistem treba da bude takav da se prihodi od poreza mogu po potrebi povećavati ili smanjivati u prihvatljivim vremenskim rokovima, da bi služili za pokriće omanjih vanrednih rashoda i kao budžetska rezerva. Pored toga, potrebno je imati mogućnost da se obezbede izvori (u vidu vanrednih poreza ili javnog zajma) za pokriće neredovnih javnih rashoda.

Ova načela imaju primat u odnosu na druga poreska načela. Međutim, prilikom vođenja poreske politike mora se voditi računa i o ostalim poreskim načelima, odnosno treba iznalaziti kompromisna rešenja, kojima će se do određene mere zadovoljavati sva načela.

Napred navedena načela nazivaju se: 1) princip dovoljnosti, 2) princip elastičnosti.

2.1.1 Princip dovoljnosti



Održiv poreski sistem prvenstveno treba da bude dovoljan (izdašan), tj. treba da osigura dovoljno sredstava za podmirenje ukupnih javnih potreba. Državi je potreban poreski sistem kojim će obezbediti dovoljno finansijskih sredstava za pokriće svih redovnih javnih rashoda, kao i rezervu sredstava za pokriće vanrednih rashoda.

Posmatran u už em smislu, ovaj princip ima prioritet u odnosu na druge principe. On mora da bude u potpunosti

¹⁵ Kalkan Grujić, Miroslava (2011): PORESKI SISTEM REPUBLIKE SRPSKE U SVJETLU PRIBLIŽAVANJA EVROPSKOJ UNIJI, doktorska disertacija, Univerzitet Singidunum Beograd, str. 30.

¹⁶ Popović, D (1997): Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd, str.272.

zadovoljen, pa i na štetu poštovanja drugih poreskih principa. U svom širem značenju, princip dovoljnosti nema apsolutni prioritet u odnosu na druge principe, što znači da prilikom kreiranja poreske politike treba uvažavati i preostale poreske principe. U osnovu navedeni princip zahteva da se poresko opterećenje bazira na sektorima koji imaju stabilnosti i čiji rast je u stanju da prati kretanje javnih rashoda.

Pojam dovoljnosti može se postaviti u užem ili širem smislu. U užem smislu znači pokriće javnih rashoda koji su u budžetu predviđeni određenim iznosom. Danas je ovaj stav napušten, jer je napušten i princip stalne budžetske ravnoteže. U širem smislu princip dovoljnosti stavlja pred sve javne prihode zahtev da pruže dovoljna sredstva za pokriće javnih potreba. Da bi se ovaj princip zadovoljio, potrebno je uzeti u obzir sve oblike javnih rashoda (javne funkcije i potrebe) u određenom periodu i sve oblike javnih prihoda koji stoje na raspolaganju u tom periodu. Pristup ostvarenju ovog poreskog principa zavisi od toga: 1) da li bi se njihovim ostvarenjem bitno ugrozili ostali principi oporezivanja i od poreske snage subjekata i mogućnosti pribegavanja drugim oblicima javnih rashoda.

2.1.2 Princip elastičnosti

Princip elastičnosti definiše zahtev da se porezi što brže i potpunije prilagođavaju promenama u visini javnih rashoda. On predstavlja dinamičku varijantu principa dovoljnosti koji uzima u obzir stalno održavanje budžetske ravnoteže. Budući da postoji tendencija da državni rashodi rastu brže od bruto nacionalnog proizvoda, poreski sistem treba da bude elastičan i da obezbedi da poreski prihodi javnih rashoda, a da se zbog toga ne moraju uvoditi novi

porezi i da se ne povećavaju poreske stope.

Da bi se postigla ovakva elastičnost poreskog sistema, potrebno je da se većina poreskog opterećenja bazira na sektorima koji imaju visoke stope rasta, da se tamo gde je to moguće primenjuje progresivne poreske stope itd.

Elastičnost poreza posebno je značajna u uslovima privrednog rasta budući da isti po pravilu zahteva visoka državna ulaganja u privrednu infrastrukturu. Adekvatan rast poreskih prihoda omogućuje da se takva ulaganja ne finansiraju iz tuđih izvora. Sa druge strane, porast poreskih prihoda umanjuje potrebu povećanja poreskih stopa. Na taj način se pozitivno deluje na opšte investicione uslove. Naime, postizanje finansijskog načela preko porasta poreskih stopa je dosta nepodesno, jer svako povećanje poreskih stopa redovno izaziva otpor poreskih obveznika i povećava poresku evaziju.

Od velikog značaja je i okolnost da u uslovima recesije koja dovodi do smanjenja poreskih kapaciteta, po pravilu ne dolazi do smanjenja javnih rashoda. Kada usled recesije dođe do smanjenja prometa, dobiti privrednih društava i dohotka građana, rashodi za finansiranje javnih potreba zemlje se ne smanjuju, pa se smanjeni prihodi od poreza na dodatu vrednost, poreza na dobit preduzeća i na dohodak građana moraju nadoknaditi naplatom drugih vidova poreza koji manje reaguju na nepovoljna kretanja u privredi.

Ovako shvaćena elastičnost naziva se finansijskom elastičnošću, niskom stepenu osetljivosti na privrede promene. Kriterijum finansijske elastičnosti ispunjavaju akcize na određene proizvode (duvan, alkoholna pića) kao i porez na imovinu.

Finansijska elastičnost može da bude: 1) ekonomska, 2) legalna.¹⁷ Kada poreski prihodi rastu i prate rast javnih rashoda, možemo govoriti o ekonomskoj elastičnosti. U ovom slučaju država ne mora da menja poreske stope (PDV). Ukoliko je za povećanje poreskih prihoda potrebno povećati poresku stopu izmenom poreskih propisa, onda se radi o legalnoj elastičnosti (porez na imovinu).

Ostvarivanje principa elastičnosti zahteva pažljivo proučavanje svih oblika javnih prihoda i rashoda, posebno u pogledu postojanosti i promenljivosti u toku određenog vremena. Poreski sistem treba tako da je izgrađen da ukupan iznos poreskih prihoda iz godine u godinu pokazuje povećanje koje prati rast javnih rashoda. S druge strane, poreski sistem treba sadržati oblike poreza koji u vrlo kratkom periodu mogu prikupiti velika sredstva.

Pravilan izbor poreskog izvora zahteva da se porezi ubiru u osnovi iz dohotka poreznog obveznika. Porezom se treba zahvatiti deo dohotka ili prihoda obveznika, ali tako da ne deluje na smanjenje njegove aktivnosti. Svako dodatno poresko opterećenje negativno deluje na obveznika, a time i na privredna i finansijska kretanja u privredi. Poreski sistem treba da ostavi dovoljnu ekonomsku snagu poreskom subjektu da nakon plaćenog poreza može i dalje vršiti prostu i proširenu reprodukciju.

2.2 Ekonomska poreska načela

Proces oporezivanja izaziva čitav niz ekonomskih efekata. Porez neposredno umanjuje ekonomski potencijal poreskog obveznika, čime utiče na njegovo ponašanje u privrednom životu i drugim aktivnostima. U osnovu dinamika poreskih prihoda se menja u skladu sa konjunkturalnim kretanjima nacionalnog dohotka, pri čemu je jasno da promena načina oporezivanja može uticati na privredni rast i razvoj.

Ekonomsko-politička načela u savremenim poreskim sistemima dobijaju primarni značaj po pravilu postaju skoro najvažnije načelo. Porez, poznato je, nikada ne može biti neutralan. Ekonomska načela oporezivanja polaze od toga da se naplatom poreza deluje na ekonomski položaj poreskog obveznika, posebno kroz smanjenje njegove kupovne snage. Smanjenjem kupovne snage, smanjuje se i određena tražnja proizvoda, a time i njihova realizacija, odnosno proizvodnja i privredna aktivnost.

Oporezivanje, dakle, ima određeno delovanje na proizvodnju i potrošnju te pri promeni poreskog sistema treba imati u vidu i ekonomske efekte oporezivanja i izabrati one poreske oblike kojima se postižu optimalni ekonomski i finansijski rezultati. Ekonomsko-politička načela oporezivanja zahtevaju: 1) Pravilan izbor poreskog izvora, 2) Izbor najbolje vrste i oblika poreza, u smislu njegovog ekonomskog delovanja.

Prema ekonomskim načelima, metod oporezivanja u jednoj državi treba da bude stabilan i da se njegov razvoj unapred planira. Pored toga, poreski sistem ne treba da ugrožava egzistenciju društvene zajednice i poreskih obveznika ili da svojim promenama unese poremećaj u privredne procese. Ovu grupu poreskih načela čine:¹⁸

- 1) princip efikasnosti,
- 2) princip umerenosti poreskog opterećenja,
- 3) princip izbora poreskog izvora,

¹⁷ Lovčević, J. (1991): Institucije javnih finansija, Službeni list SFRJ, str. 93.

¹⁸ Popović, D. (1997): Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd, str.276

-
- 4) princip fleksibilnosti,
 - 5) princip stabilnosti poreskog sistema i
 - 6) princip identiteta poreskog destinataru i nosioca poreskog tereta.

2.2.1 Princip efikasnosti



Princip efikasnosti označava zahtev da porezi budu tako koncipirani da što manje utiču na ekonomski položaj i odluke privrednih subjekata. Međutim, svaki porez nužno ostavlja efekte na njihovo ponašanje, jer im umanjuje raspoloživa sredstva. Kako su porezi u savremenom društvu nužnost, efikasnosti poreskog sistema bavi se porezima koji u što manjoj mogućoj meri utiču na ekonomski položaj i odluke poreskih obveznika.

U vezi sa principom efikasnosti treba razlikovati: 1) nedistorzivne, 2) distorzivne poreze.

Nedistorzivni porezi su oni porezi koji ne menjaju ponašanja poreskog obveznika na tržištu, pošto ne postoji način da se ti porezi umanje, odnosno da se njihov teret prenese na druga lica. Od svih do sada korišćenih oblika poreza jedino bi porez koji plaćaju sva fizička lica u istom iznosu, bez obzira na razlike u pogledu ekonomskih, socijalnih, ličnih i porodičnih prilika spadao u ovu grupu.

Distorzivni porezi su porezi pri čijoj primeni obveznici preduzimaju mere da se oslobode svoje poreske obaveze ili da istu umanje. Kod ovih poreza prisutan je efekat supstitucije. Uvođenje poreza iz ove grupe navodi poreske obveznike da menjaju svoje aktivnosti unutar ekonomskog sistema. Kod distorzivnih poreza ukupno poresko opterećenje veće je od prikupljenih poreskih prihoda, pošto se pojavljuje nepotreban teret za obveznike, koji se u poreskoj teoriji naziva suvišnim opterećenjem.

Cilj je svakog poreskog sistema da što je moguće više smanji suvišno poresko opterećenje koje utiče na povećanje neefikasnosti privrednog sistema. Na ovaj način se zadovoljava načelo privredne efikasnosti poreza.

Doslednom primenom principa efikasnosti, države bi morale da uvode samo nedistorzivne poreze, odnosno da budžetske prihode ostvaruju isključivo preko poreza koji bi se ravnomerno raspoređivao na fizička lica. Međutim, kako ovakav porez bio nepravičan to se ne može primenjivati. U skladu sa time u poreskoj teoriji se traže rešenja da se kroz primenu distorzivnih poreza ostvariti najmanji gubitak u efikasnosti privrednog sistema.

Poreski sistem treba da doprinese uspostavljanju efikasne distribucije i alokacije ekonomskih resursa budući da poreski sistem ne sme narušavati efikasnost ekonomskih sistema društva.

2.2.2 Princip umerenosti poreškog opterećenja



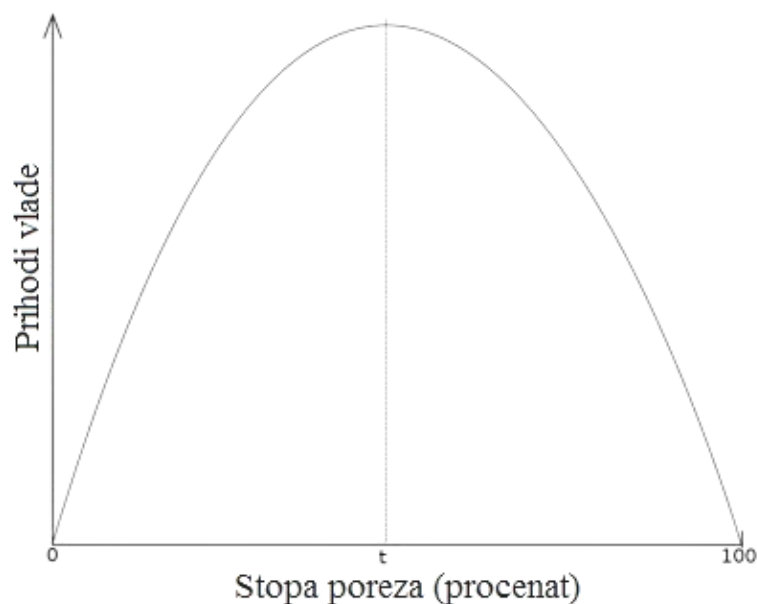
Za vođenje uspešne poreske politike važno je uvažiti princip umerenosti opterećenja poreškog obveznika. Ovaj princip oporezivanja nalaže da porezi budu umereni, jer u slučaju da obveznici smatraju da istu to nisu, to će uticati nepovoljno na volju za rad i razvijanje delatnosti.

Princip umerenosti poreškog opterećenja zahteva da se odredi apsolutni poreski limit, koji označava onaj nivo poreškog opterećenja društvenog proizvoda pri kome dalje povećanje poreskih stopa ili uvođenje novih poreza ne dovodi do povećanja poreskih prihoda već dolazi do

stagnacije i smanjena usled čega dolazi do smanjenja ukupnih prihoda koje država na ovaj način ostvaruje.

Vrednost apsolutnog poreškog limita mora se empirijski utvrđivati za svaku državu i u dati vremeski period. Vrednost limita određuje više veličina. U privredama sa viskim nacionalnim dohodkom, poreski limit nalazi se na višem nivou nego u zemljama u razvoju. Bez obzira na datu zakonitost i unutar zemalja sa približno istim nacionalnim dohotkom apsolutni poreski limit se nalazi na različitim nivoima poreškog opterećenja. Na to utiču razni ekonomski, socijalni, politički i drugi faktori koji ovom prilikom neće biti detaljnije tumačeni.

Koncept poreškog limita moguće je objasniti korišćenje Laferove kriva. Ona je nastala osamdesetih godina prošlog veka u SAD. Tom prilikom vodila se rasprava o odnosu u visine poreskih stopa i visine poreskih prihoda državnog budžeta. Poreski stručnjaci predvođeni Arturom Laferom (Arthur Laffer) smatrali su da su visoke poreske stope glavni krivci za postojanje niske nacionalne štednje, niskog nivoa investicija i recesije u kojoj se privreda nalazi. Grupa teoretičara polazila je od pretpostavke da će smanjivanje poreskih stopa dovesti do poboljšanja ekonomskih prilika u SAD. Osnovni analitički instrument pomoću kojeg su uspeli da uvere tadašnjeg predsednika Regana u potrebu sprovođenja poreske reforme bila je kriva odnosa između poreskih stopa i poreskih prihoda. Ista je po svom tvorcu nazvana Laferovom krivom i danas zauzima značajno mesto u poreskoj teoriji. Na apcisnoj osi nanose se poreske stope, a na ordinatnoj osi poreski prihodi koji se ostvaruju primenom odgovarajućih poreskih stopa. Laferova kriva grafički se može prikazati na sledeći način:



Grafikon 1: Laferova kriva

Iz date krive se vidi da pri stopi poreza od 0 odsto i pri stopi od 100 odsto prihodi vlade (poreski prihodi) su jednaki 0. Porastom poreske stope rastu i poreski prihodi, međutim, nakon neke tačke (t) - kada se pređe nivo apsolutnog poreskog limita porastom poreske stope se ne povećavaju poreski prihodi već počinju da opadaju. Poreska praksa pokazuje da visoke poreske stope sprečavaju i destimulišu obveznike da sprovedu privrednu delatnost. Pored toga privrednu aktivnost se seli u područje tzv. sive ekonomije.

Tačka (t) predstavlja optimalnu poresku stopu uz koju se ostvaruju maksimalni poreski prihodi. Povećanjem poreske stope iznad visine određene u tački (t) obveznici počinju da menjaju svoje aktivnosti usled čega država ostvaruje niže poreske prihode. Dakle, povećanjem poreske stope iznad određenog iznosa država ne sprovodi adekvatnu poresku politiku, tada su državni prihodi opadaju, smanjuje se privredna delatnost, investicije i privredni rast.

Princip umerenosti poreskog opterećenja podrazumeva utvrđivanje relativnog poreskog optimuma, odnosno limita. Reč je o nivou poreskog opterećenja pri kome dalje povećanje poreske obaveze prouzrokuje poremećaje u privrednom sistemu, smanjenje akumulativne sposobnosti privrednih subjekata, povećanje poreske evazije i sl. Efekti ovih poremećaja su veći po pravilu od pozitivnih učinaka javnih rashoda finansiranim kroz povećanje poreza.

2.2.3 Princip izbora poreskog izvora



Jedno od bitnih pitanja sa stanovišta poreskih obveznika, kao i sa stanovišta ukupnog društva je izbor poreskih izvora iz kojih se podmiruje poreska obaveza (Wagner, 1883). Kao stalne poreske izvore moguće je koristiti samo izvore koji se neprestano obnavljaju (promet, dohodak ili prihod). Za ovu svrhu nije moguće koristiti imovinu budući da se ista ne obnavlja, već predstavlja akumulirani neto dohodak iz prethodnog perioda. Ukoliko je poresko opterećenje

visoko u toj meri da obveznik ne može da podmiri svoju obavezu iz tekućih prihoda, već je primoran da otuđi imovinu kako bi izmirio poresku obavezu jasno je da ne postoji poštovanja principa umerenosti poreskog opterećenja. Ako bi obveznik plaćao porez iz imovine, to bi dugoročno dovelo do nj enog umanjenja, što bi uticalo na smanjenje mogućnosti da se ostvaruje prihod i indirektno bi smanjilo motivacije za rad i štednju.

Posmatrano sa aspekta obveznika, plaćanje poreza iz imovine vremenom bi ugrozilo obveznikovu egzistenciju i dugoročno ekonomsku egzistenciju same države. Nasuprot tome, oporezivanje prometa ili dohotka, kao koji se stalno obnavlja, ne sadrži nedostatke koje ima plaćanje poreza iz imovine obveznika.

Sa druge strane u pojedinim vanrednim slučajevima država može uvesti poreze čiji izvor biti imovina poreskih obveznika. To su realni porezi na imovinu, koji se obično uvode u uslovima rata, elementarnih nepogoda, prirodnih katastrofa i sl.

Država može uvoditi poreze koji se plaćaju iz imovine i u situacijama koje se u osnovi ne smatraju vanrednim. U ovu grupu spadaju porezi na nasleđe i poklon i porez na prihod od igara na sreću. Primena navedenih poreza je takva da ne dolazi do nepovoljnih efekata, pošto je osnov za oporezivanje povećanje imovine koji ostvaruje obveznik. U skladu sa time ne dolazi do smanjenje postojeće obveznikove imovina.

Potrebno je istaći razliku između: 1) nominalnih poreza na imovinu, čiji je imovina objekat (koji postoje u savremenim poreskim sistemima) i 2) realnih poreza na imovinu, čiji je imovina izvor.

Realno oporezivanje imovine bez pomenutih štetnih dejstava može se vršiti i u slučaju kada obveznik imovinu ne upotrebljava ili je upotrebljava na nedovoljno produktivan način. Npr. može se uvesti porez na neobrađeno poljoprivredno zemljište. Pored toga, dobar primer je porez na stambene objekte. U slučaju da poreski obveznik poreza poseduje nepokretnost velike vrednosti moguće je da će usled nedostatka mogućnosti da porez izmiri iz prihoda, poreski dug da platiti iz imovine, kada će porez imati karakter realnog preza.

2.2.4 Princip fleksibilnosti



Za razliku od principa elastičnosti, koji zahteva da se poreski prihodi prilagođavaju kretanjima javnih rashoda, princip fleksibilnosti zahteva da se poreski prihodi automatski usklađuju sa cikličnim kretanjima privrednog sistema. Ipak, kod pojedinih oblika poreza neophodno je da se promeniti poresku stopa kako bi se poreski prihodi uskladili sa konjunkturalnim kretanjima u privredi. Ova vrsta poreza spada u nefleksibilne poreze.¹⁹

Razlikovanje fleksibilnih od nefleksibilnih poreza povezano je sa mogućnosti da se porezi koriste pri merama koje se preduzimaju u okviru sprovođenja ekonomske politike.

Te mere mogu da budu: a) automatske, b) diskrecione. Automatske mere su sistemskog karaktera i funkcionišu na principu autoregulacije. One izazivaju efekte, a da nosioci

¹⁹ Stiglitz, E. Jozeph: Economic of the Public Sektor, W.W. Norton, New York, 1986., (prevod, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004). str. 332.

ekonomske politike ne moraju da preduzimaju nikakve akcije ili aktivnosti. Diskrecione mere podrazumevaju promenu instrumenata poreskog sistema, kao što je promena poreske stope ili uvođenje poreskih oslobođenja.

Kao najizrazitiji primer fleksibilnih poreza je porez na dohodak građana. U slučaju da je plaćanje poreza na dohodak određeno po progresivnim stopama, onda ovaj oblik poreza pokazuje visok stepen fleksibilnosti. Kada dohodak usled recesije privredne delatnosti opada, poreska obaveza se smanjuje većim tempom nego osnovica, jer se usled pada osnovice primenjuju niže poreske stope. Navedeno smanjivanje poreskih prihoda je u određenom delu i poželjno, jer dolazi do smanjivanja poreskog tereta prema obveznicima. Bitno je imati u vidu da se u uslovima inflacije fleksibilnost poreza na dohodak gubi, zato što se zbog rasta nominalnog dohotka primenjuju više poreske stope, iako realni dohodak obveznika opada.

Nefleksibilni porezi podležu samo diskrecionim merama. U ovu grupu poreza spada porez na imovinu. Bitno je imati u vidu da su Diskrecione mere inferiorne u odnosu na automatske zbog vremenskog zaostatka do ko ga dolazi u postupku naplate poreza. To vremensko zaostajanje ima sledeće tri komponente: 1) vreme upoznavanja, 2) vreme sprovođenja (implementacije), 3) vreme reagovanja.

Vreme upoznavanja predstavlja period koji protekne između trenutka kada se pojavila potreba za akcijom i momenta kada je nosilac ekonomske politike shvatio da treba preduzeti akciju. U ovom periodu se prikupljaju i analiziraju relevantne ekonomske činjenice. Tako, npr. kada otpočne period recesije vladi je potrebno neko vreme da bi analizirala određene ekonomske pokazatelje, na osnovu čega će predložiti promene u poreskoj politici.

Vreme sprovođenja predstavlja period koji protekne od trenutka kada je doneta odluka o određenoj akciji i momenta kada je akcija sprovedena. Ovo vreme je značajno budući da se u toku istog sačinjava nacrt poreskog zakona kojim se vrše izmene poreske politike, vlada utvrđuje predlog zakona, parlament usvaja zakon, isti se objavljuje u službenom glasilu, da bi po isteku određenog perioda stupio na snagu.

Vreme reakcije predstavlja period koji protekne od uvođenja određene mere poreske politike i trenutka kada mera počne da utiče na privredni sistem.

2.2.5 Princip stabilnosti poreskog sistema



Princip stabilnosti poreskog sistema nalaže da poreski sistem podvrgavati čestim promenama. Dakle, bez velike potrebe ne treba vršiti reforme poreskog sistema. U zavisnosti od stepena promena poreskih propisa razlikuju se: radikalne i parcijalne poreske reforme.

Prilikom sprovođenja radikalne reforme poreski sistem se menja iz korena. Uvode se novi poreski oblici, određeni oblici se ukidaju ili se iz osnova redefinišu.

Parcijalna poreska reforma podrazumeva izmene u poreskoj politici, odnosno promenu nekih elemenata oporezivanja. Npr. promena poreska stopa ili izmena poreskih olakšica. Ukoliko je promena poreske stope dovodi do radikalnih efekata, ovakva poreska reforma može se nazvati i radikalnom. U skladu sa time teško je povući jasnu granicu između radikalnih i parcijalnih poreskih reformi.

Značajne i česte promene poreskog sistema nepovoljno utiču na mogućnosti planiranja poslovanja poreskih obveznika. Poreski obveznici ulažu vreme i energiju da bi se prilagodili novim uslovima privređivanja pri čemu se ne stvara novi poslovni rezultat u bilo kome vidu. Međutim, i pored ovih saznanja, i razvijene i nerazvijene zemlje po pravilu vrše česte izmene poreskih sistema vođenjem poštovanjem ostalih poreskih načela.

Poreske reforme su potrebne i opravdane onda kada su očekivani pozitivni efekti biti veći od negativnih efekata ili kada su reforme neophodne. To su slučajevi kada se povećanim poreskim prihodima obezbeđuju sredstva za finansiranje rasta javnih rashoda ili vrši harmonizacija sa poreskim sistemima drugih država radi konkurentnosti na svetskom tržištu i drugo.²⁰

2.2.6 Princip identiteta poreskog destinataru i nosioca poreskog tereta



Svako poresko davanje ima jasno definisanog obveznika. Bez obzira na to porezi se dele na poreze koji se sa obveznika prenose na druga lica i poreze koji se ne mogu preneti na druga lica.

Posredni porezi mogu se prenositi na druga lica. Do prenosa poreza dolazi tako što obveznik poreza uspeva da unutar ekonomskog sistema teret poreza prenese na druga lica - poreske destinatare. Npr.

težnja zakonodavca je da se porez na dodatu vrednost prenese na krajnjeg potrošača, čime se umanjuje njegova ekonomska snaga, a ne ekonomska snaga prethodnih učesnika u proizvodno-prometnom lancu. Kada do ovog prenosa dođe, ostvareno je nameravano, čime je postignut identitet poreskog destinataru i nosioca poreskog tereta.

Moguće je da dođe i do nenameravanog prenosa poreza na druga lica. To će biti slučaj kada poreski obveznik poreski teret prevale ne na destinataru, već na treća lica - kupce nekih drugih proizvoda ili usluga, čiju je cenu obveznik mogao da uveća kako bi sačuvao sopstvenu ekonomsku snagu. Pored toga, moguće je da porez ne bude uopšte prenesen. Ova je situacija kada zakonodavac poveća stopu poreza na dodatu vrednost, ali zbog prilika na tržištu poreski obveznik - prodavac ne povećava cenu proizvodima ili uslugama, čime snosi poreski teret. U navedenim slučajevima nije ostvaren princip identiteta poreskog destinataru i nosioca poreskog tereta

2.3 Socijalno-političko načelo



Socijalno – političko načelo bazira se na 1) načelu opštosti i 2) načelu ravnomernosti i proporcionalnosti poreske obaveze.²¹

Opštost kao poresko načelo znači da je svako lice dužno da plaća porez. Primena ovog načela ne isključujući mogućnosti oslobađanja od plaćanja poreza za pojedine kategorije poreskih obveznika.

²⁰ Popović, D. (1997): Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd, str. 290.

²¹ Jelčić, Barbara (1997): Javne financije, Informator, Zagreb, str. 103.

Ravnomernost i proporcionalnost kao poresko načelo upućuje da se oporezovanje treba vršiti srazmjerno privrednoj sposobnosti pojedinaca, odnosno poreskih obveznika.

Socijalno-politički ciljevi ogledaju se u težnji države da smanji razlike u materijalnom i socijalnom položaju pojedinih poreskih obveznika. Na ovaj način se ublažuju napetosti u društvu čiji je osnov nastanka u neravnomernoj raspodeli materijalnih sredstava. Primeri primene ovog načela ogledaju se u manjem poreskom opterećenje proizvoda koji predstavljaju osnovna dobra, izuzeće iz oporezivanja zdravstvenih i obrazovnih usluga, korišćenjem poreskih olakšica itd.

Sa druge strane, primenom ovog načela porezi postaju instrument ostvarenja demografskih, kulturnih, obrazovnih, zdravstvenih i drugih politika. Na primer, akcize za alkoholna pića i duvanske proizvode, mogu smanjiti potrošnju proizvoda budući da su štetni za zdravlje ljudi tako da se time utiče na smanjenje izdataka za zdravstvo.

2.4 Pravno - administrativno načelo



Pravno - administrativno načelo bazira se na 1) načelu zakonitosti 2) načelu određenosti, 3) načelu ugodnosti plaćanja poreske obaveze i 4) načelu minimalnih troškova naplate poreza.

Princip zakonitosti poreza tiče se okolnosti da se porezi mogu uvoditi samo zakonom. U praktičnom smislu, pored zakona izvor poreskog prava (isključivo na osnovu zakonom dodeljenih nadležnosti) mogu biti: Odluke, Uredbe, Pravilnici i ostali dokumenti koji predstavljaju podzakonske akte kojima se bliže uređuju prava i obaveze poreskih dužnika.

Određenost kao poresko načelo znači da svaki poreski obveznik treba da bude unapred jasno i nedvosmisleno upoznat sa osnovom, iznosom, rokom i načinom plaćanja poreza. Poreski obveznik ne sme biti u neizvesnosti u pogledu svih elemenata plaćanja njegove poreske obaveze. To sve zahteva da su porezi precizni i određeni, a poreski zakoni jasni i shvatljivi za svakog, kako za poresku vlast, tako i za poreskog obveznika.

Ugodnost plaćanja postavlja kao zahtev da celokupni postupak obračuna, naplate i kontrole bude vršen u vreme kada je to za poreskog obveznika najpogodnije.

Načelo minimalnih troškova naplate poreza vezano je za nastojanje da troškovi poreskog postupka budu minimalni.

3 KLASIFIKACIJA POREZA

U savremenom poreskom sistemu oporezivanje se vrši primjenom velikog broja poreskih oblika. U datim uslovima pred finansijsku teoriju se postavlja izazov da adekvatno grupiše, odnosno klasifikuje brojne poreze. Sistematizacija i podela poreza na pojedine oblike vrši se prema određenim zajedničkim karakteristikama poreza, a u cilju njihovog lakšeg izučavanja. Za razumevanje poreskog sistema najznačajnije su sledeće podele:²²

1. Direktni i indirektni porezi,
2. Opšti i namenski porezi,
3. Redovni i vanredni porezi.

Pored navedenih podela isti autor poreze deli i na: 1) Objektni (realni) i subjektni (personalni) porezi; 2) Analitički i sintetički porezi; 3) Opšti i namenski porezi; 4) Pretpostavljeni i faktički porezi; 5) Ad valorem i specifični porezi; 6) Fundirani i nefundirani porezi; 7) Reparticioni i kvotitetni porezi; 8) Centralni i lokalni porezi. Navedene podele nisu analizirane u daljem tekstu već je navedena samo Klasifikacija poreza OECD.

3.1 Direktni i indirektni porezi,

Za razumevanju uticaja poreskog na privredni sistem najbitnija je podela na direktne i indirektno poreze. Dakle, u skladu sa time da li se zasnivaju na potrošnji dohotka ili na samom dohotku poreze delimo na:

1. neposredne (direktne) poreze,
2. posredne (indirektne) poreze.

Kao što je prethodno navedeno da li su porezi indirektni ili direktni zavisi od toga da li se zasnivaju na potrošnji dohotka (indirektni) ili na samom dohotku (direktni). Direktni ili neposredni porezi su porezi na dohodak, na imovinu i porezi na prinos (porez na dobit, porez na imovinu, porez na dohodak ...). Indirektni porezi su porezi na promet i potrošnju (npr. porez na dodatnu vrednost, porez na promet, porez na prenos apsolutnih prava ...).

Osnovne karakteristike direktnih poreza su:

- 1) Relativna stabilnost, što znači stabilnost u priticanju javnih prihoda po ovoj osnovi, bez obzira na kretanje privrede,
- 2) Pravednost, obzirom da se određuje i naplaćuje neposredno od poreskog obveznika prema njegovoj ekonomskoj snazi,
- 3) Neelastičnost, što se može smatrati negativnom karakteristikom, obzirom da su neosetljivi na konjunkturalna kretanja,

²² Popović, D. (1997): Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd, str. 43.

-
- 4) Postoji veliki broj poreskih izuzetaka i poreskih odbitaka,
 - 5) Troškovi naplate su relativno visoki.

Osnovne karakteristike indirektnih poreza su:

- 1) Elastičnost im je velika,
- 2) Obaveznost plaćanja obuhvata sve kategorije obveznika,
- 3) Dovoljnost i izdašnost, što osigurava poreskoj vlasti da ih koristi za prikupljanje potrebnih finansijskih sredstava za pokriće kolektivnih potreba,
- 4) Nesocijalni su, obzirom da ih svi plaćaju, bez obzira na visinu dohotka i
- 5) Lako se prenose, pa su nepodesni za razne ekonomske, socijalne i druge svrhe.

Indirektni ili posredni porezi skoro uvek utiču na promene cena budući da ih obveznici po pravilu prenose na krajnje korisnike, dok ova kava uticaj direktni porezi imaju samo u određenim uslovima. Indirektni porezi, kroz prenos i uključivanje u krajnju cenu proizvoda ili usluga, po pravilu direktno dovode do porasta cena. Sa druge strane direktni porezi kroz težnju poreskih obveznika da kompenzuju poreski teret posredno utiču na povećanje cena.

3.2 Opšti i namenski porezi,

Opšti (nedistinirani) porezi su oni kojima se podmiruju društvene (javne) potrebe pri čemu prilikom određivanja samog poreskog oblika nije precizirana namena sredstava koja se datim poreskim oblikom prikupljaju. Ovo su po pravilu najznačajniji poreski oblici jer se njima podmiruju skoro svi rashodi vezani za aktivnosti iz nadležnosti države. Namenski (destinirani) porezi su oni kod kojih je već unapred utvrđena svrha u koju će se utrošiti prihodi ostvareni ovim porezima.

3.3 Redovni i vanredni porezi.

Za finansijsku teoriju i ekonomsku politiku bitna je i podjela na redovne i vanredne poreze. Redovni se ubiru u određenim intervalima vremena u toku svake godine. Sredstva koja se ubiraju redovnim porezima služe za podmirivanje redovnih državnih rashoda. Vanredni porezi nemaju trajni karakter i oni se sakupljaju povremeno u skladu sa potrebama društva, odnosno države. Pri tome, razlozi za njihovo uvođenje mogu biti fiskalni i nefiskalni. Oni se po pravilu uvode u nekim vanrednim prilikama (prirodne ili druge nepogode, potrebe rata i sl).

3.4 Klasifikacija poreza prema OECD

Komitet za fiskalne poslove OECD ustanovljen je 1971. godine, sa zadatkom da istražuje metode pomoću kojih se oporezivanje može iskoristiti za poboljšanja u alokaciji i upotrebi ekonomskih resursa na internom i na međunarodnom. Za potrebe navedenih

aktivnosti Komitet je izradio i Klasifikaciju poreza OECD i uputstvo za tumačenje. Svi porezi su, prema Klasifikaciji OECD, svrstani u šest velikih grupa:

1000 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke

1100 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke pojedinaca

1110 Na dohodak i dobit

1120 Na kapitalne dobitke

1200 Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke korporacija

1210 Na dohodak i dobit

1220 Na kapitalne dobitke

1300 Porezi koji se ne mogu svrstati pod 1100 i 1200

2000 Doprinosi za socijalno osiguranje

2100 Doprinosi koje plaćaju zaposleni

2200 Doprinosi koje plaćaju poslodavci

2300 Doprinosi koje plaćaju lica koja obavljaju samostalnu djelatnost i nezaposleni

2400 Doprinosi koji se ne mogu svrstati pod 2100, 2200 i 2300

3000 Porezi na platni spisak i radnu snagu

4000 Porezi na imovinu

4100 Periodični porezi na imovinu

4110 Porezi koje plaćaju domaćinstva

4120 Ostali porezi

4200 Periodični porezi na neto imovinu

4210 Porezi koje plaćaju pojedinci

4220 Porezi koje plaćaju korporacije

4300 Porezi na ostavinu, nasleđe i poklon

4310 Porezi na ostavinu i nasleđe

4320 Porezi na poklon

4400 Porezi na finansijske i kapitalne transakcije

4500 Ostali neperiodični porezi na imovinu

4510 Na neto imovinu

4520 Ostali neperiodični porezi

4600 Ostali periodični porezi na imovinu

5000 Porezi na dobra i usluge

5100 Porezi na proizvodnju, prodaju, transfer, lizing i isporuke dobara i vršenje usluga

5110 Opšti porezi

-
- 5111 Porez na dodatu vrednost
 - 5112 Porezi na promet
 - 5113 Ostali opšti porezi na dobra i usluge
 - 5120 Porezi na pojedinačna dobra i usluge
 - 5121 Akcize
 - 5122 Dobit fiskalnih monopola
 - 5123 Carine i uvozne dažbine
 - 5124 Porezi na uvoz
 - 5125 Porezi na investiciona dobra
 - 5126 Porezi na pojedinačne usluge
 - 5127 Ostali porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije
 - 5128 Ostali porezi na pojedinačna dobra i usluge
 - 5130 Porezi koji se ne mogu svrstati pod 5110 i 5120
 - 5200 Porezi na upotrebu dobara ili na dozvolu da se upotrebljavaju dobra ili obavljaju aktivnosti
 - 5210 Periodični porezi
 - 5211 Porezi koje plaćaju domaćinstva u vezi sa motornim vozilima
 - 5212 Porezi koje plaćaju ostali u vezi sa motornim vozilima
 - 5213 Ostali periodični porezi
 - 5220 Neperiodični porezi
 - 5300 Porezi koji se ne mogu svrstati pod 5100 i 5200
 - 6000 Ostali porezi**
 - 6100 Porezi koje plaćaju isključivo preduzeća
 - 6200 Porezi koje plaćaju ostali obveznici i porezi koji se ne mogu razvrstati.

4 ELEMENTI OPOREZIVANJA I PORESKA TERMINOLOGIJA



Oporezivanje je vrlo složen proces koji ima svoje ekonomske, finansijske, socijalne i političke i tehničke aspekte. To zahteva da se problematika, odnosno proces oporezivanja podeli na određene elemente putem kojih se sprovodi. Poreska terminologija je skup naziva koji se tiču osnovnih pojmova oporezivanja. Elementi oporezivanja dele se na lične i materijalne.

Lični elementi oporezivanja odnose se na definisanje uloga fizičkih i pravna lica u procesu oporezivanja.

Materijalni elementi se odnose na definisanje vrednosnih i drugih veličina koje se koriste u procesu oporezivanja.

4.1 Lični elementi oporezivanja

U lične elemente oporezivanja svrstavaju se:²³

1) Poreska vlast koja se tiče: javno-pravnih tela u čiju se korist naplaćuje porez i organa koji obračunava i naplaćuju porez.

Prvi pojam se često identifikuje s fiskalnim suverenitetom, a drugi se odnosi na administraciju koja na osnovi propisa, određuje (obračunava, odnosno razrezuje) i naplaćuje porez. Na ovaj način se definiše poreski suverenitet. Poreski suverenitet kod nas imaju društveno-političke zajednice.

2) Poreski obveznik ili poreski subjekt je fizičko ili pravno lice koja je obavezno da snosi poreski teret. Da li je neko lice poreski obveznik utvrđuje se putem zakonskih i podzakonskih akata. Pasivni poreski subjekt je fizička ili pravna osoba koja prema zakonskoj regulativi mora plaćati porez. Aktivni poreski subjekt je država, odnosno niža društveno-politička zajednica koja ima pravo da razrezuje i naplaćuje porez.

3) Poreski platilac je lice koje vrši stvarno plaćanje porez u nameri da ga kasnije prenese na neko drugo lice. Slučaj je čest kod indirektnih poreza, odnosno carina. Uvoznik plaća carinu, ali u cilju da istu kroz cenu prevali na kupca robe. Ili kada neko preduzeće pri isplati honorara autoru zadrži porez od honorara i naplaćuje ga u korist odgovarajućeg budžetskog računa. Autor je poreski obveznik, a preduzeće poreski platilac.

4) Poreski destinatar je osoba koja konačno stvarno snosi poreski teret, bez obzira da li je istovremeno i poreski obveznik. Na primer, kod plaćanja carine uvoznik je poreski platilac i obveznik, ali mu je omogućeno da iznos carine uključi u prodajnu cenu i prenese na kupce, tako da kupci plaćaju carinu - čime postaju poreski destinatar.

Kod direktnih poreza poreski platilac i poreski destinatar su isto lice, dok kod indirektnih poreza, zbog procesa prevaljivanja, ne postoji preklapanje u istom licu.

²³ Stakić, B., Jezdimirović, M. (2012): Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 128.

4.2 Materijalni elementi oporezivanja

Osnovni materijalni elementi oporezivanja su:²⁴

1. **Poreska osnovica** - vrednost koja služi za utvrđivanje poreske obaveze, i to najčešće u visini dohotka, dobiti ili vrednosti imovine kod neposrednih poreza, odnosno vrednost robe i usluga kod posrednih.

Prema propisima koji važe u Srbiji porezi se mogu uvoditi samo zakonom i to na potrošnju (promet), dohodak, dobit, imovinu i prenos imovine fizičkih i pravnih lica.

Osnova, odnosno baza po kojoj se određuje visina prihoda ili druge veličine koja je predmet oporezivanja poreskog obveznika naziva se poreska osnovica.

Da bi se poreska osnovica dobila neophodno je da se bruto osnovica umanji za sva odbijanja i olakšice koje se priznaju obvezniku poreza, da bi se tako dobio neto iznos, odnosno osnovica za oporezivanja.

Poreska osnovica je u novcu izražena vrednost poreskog objekta. Kada se utvrdi njena veličina i kada se na nju primeni poreska stopa dobija se vrednost poreskog duga. Poreska osnovica se može iskazati u više delova (jedinica).

Postoje dve osnovne vrste poreskih osnovica:

1. ad valorem - osnovica po vrednosti koja se utvrđuje procenom vrednosti određenog predmeta,
2. po količini - koja se utvrđuje po jedinici mere (težina, zapremina, površina itd.).

Pretpostavljena osnovica koja se utvrđuje na osnovu pretpostavke da je poreski obveznik ostvario, odnosno mogao ostvariti prihod ili dohodak, odnosno da poseduje imovinu određene veličine, javlja se u dva oblika: osnovica ex officio i paušalna osnovica. U okviru paušalne postoje dva oblika:

1. sumarno paušalna - za njeno utvrđivanje se uzimaju neki važni elementi poreskog objekta,
2. stvarna paušalna - za njeno utvrđivanje se uzimaju veći broj relevantnih elemenata poreskog objekta.

Stvarna poreska osnovica (faktička) - utvrđuje se tako što se imaju u vidu svi elementi koji čine ekonomsku snagu obveznika, podataka koji treba da odraze stvarnu ekonomsku snagu poreskog obveznika.

Visinu poreske osnovice utvrđuje poreski organ.

3. **Poreska jedinica** - deo poreske osnovice prema kojoj se obračunava poresko opterećenje, na primer: litar, pakovanje, prinos po katastarskom prihodu po 1 ha zemljišta, na 1 t uvezene robe, određeni deo vrednosti i dr.,

²⁴ Komazec, S. (2006): Monetarne i javne finansije, Beogradska poslovna škola, Beograd, str. 408; 10. Stakić, B., Jezdimirović, Milenka (2012): Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 128

4. **Poreska stopa** – udeo koji se ubire od obračunate poreske osnovice. Obično se izražava u procentnu, npr. 15% od ostvarenog dobiti ili 5% od vrednosti uvezene robe, a samo izuzetno u fiksnom iznosu (akcize), dinara po l goriva, kutiji cigareta.

1. **Poreska tarifa** – propisani sistematizovan pregled poreskih jedinica i odgovarajućih poreskih stopa,

2. **Poreske liste** - spiskovi poreskih subjekata, njihova imena i adrese. Mogu da sadrže i iznos pojedinih poreza koje treba da plate,

3. **Poreski katastar** - posebni spisak poreskih obveznika koji se vodi kod nadležnog poreskog organa u kojem se evidentiraju svi elementi poreskih obveznika potrebni za obračun poreza (vrednost imovine, prihodi, dohodak, katastarsko zemljište i dr.),

8. **Poreski objekt ili predmet oporezivanja** - svako ekonomsko stanje koje zakonodavcu daje pravo i osnovu da uvede porez, na primer, imovina, dohodak, prinos od delatnosti, prenos imovine, nasleđe i pokloni, akcije na berzama, transakcije svih vrsta i dr.

9. **Poreski izvor** čine sva ona dobra koja pripadaju poreskom obvezniku i iz kojih on plaća porez. Izvor plaćanja poreza može biti prihod, dohodak ili dobit i imovina. Oporezivanjem se zahvata samo deo prihoda, odnosno dohodka ili dobit, dok se samo u retkim slučajevima poreska obaveza se izmiruje iz imovine.

„Ideal svake poreske politike je da se poreski objekt i poreski izvor poklapaju.”
Poreski izvor predstavlja osnovicu za utvrđivanje poreza.

4. **Poreska sposobnost** - uopšte ekonomska sposobnost poreskog obveznika da plaća porez. Služi i kao opšta osnova i smernica za odmeravanje visine svih poreza.

Elementarno pitanje koje se postavlja pred svaki privredni, odnosno poreski sistem glasi: kako utvrditi ekonomsku snagu pojedinih poreskih obveznika, radi realnog određivanja poreske obaveze. Navedenu veličinu je veoma teško utvrditi, jer je svaki poreski obveznik za sebe specifičan, sa različitom imovinskom snagom i delovanjem u različitim privrednim okolnostima.

Funkcija poreskog sistema i poreske politike jeste, da se stalno prilagođavaju okolnostima i činjenicama koje su značajne za uspešno sprovođenje procesa oporezivanja. U skladu sa time, stalne promene uslova privređivanja direktno se odražavaju na česte promene poreskih propisa, osnovice i stope oporezivanja.

-
5. **Proporcionalna metoda oporezivanja** - primena iste poreske stope, koja se ne menja bez obzira na visinu poreske osnovice,
10. **Progresivna metoda oporezivanja** - primenjuje se kada postoji povećanje poreske stope sa porastom poreske osnovice. U skladu sa time poreska davanja rastu brže od porasta osnovice.
11. **Degresivna metoda oporezivanja** - ukoliko se poreska stopa brže smanjuje sa porastom poreske osnovice. U ovom slučaju poreska davanja rastu sporije od porasta osnovice za oporezivanje.
12. **Restitucija poreza** – administrativni postupak u okviru koga se vrši povraćaj više plaćenog ili pogrešno uplaćenog poreza,
6. **Poreska opomena** - ukoliko poreski obveznik ne plati porez u određenom periodu, naplata se vrši prisilnim putem. U svakom slučaju pre nego što pristupi prisilnoj naplati, nadležni finansijski organ po pravilu je dužan da dostavi opomenu u kojoj se navodi osnov, visina nepodmirene poreske obaveze i rok u kojem će se izvršiti.
7. **Prisilna naplata** - mera koja se preduzima nad poreskim obaveznikom koji nije platio porez ni posle poreske opomene, odnosno sprovođenja ukupne procedure koja se odnosi na utvrđivanje i naplatu poreza.
8. **Poreske olakšice** - smanjenja poreza koja se vrše: 1) smanjenjem poreske osnovice, 2) smanjenjem stope ili 3) drugim korekcijama koje zakon predviđa.
13. **Zastarevanje poreza** - nastupa posle određenog vremenskog perioda (po pravilu pet godina). Do zastare dolazi kako u pogledu prava države da obračuna i naplati porez, tako i za prava poreskog obveznika za povraćaj već plaćenog poreza. Pojam zastare potiče iz obligacionog prava i utvrđen je Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji.
- Zastarelost prava Poreske uprave na utvrđivanje i naplatu poreza i sporednih poreskih davanja zastareva za pet godina od dana kada je zastarelost počela da teče.
- Zastarelost prava na utvrđivanje i naplatu poreza i sporednih poreskih davanja počinje da teče od prvog dana naredne godine od godine u kojoj je trebalo utvrditi, odnosno naplatiti porez, odnosno sporedno poresko davanje
14. **Fiskalna politika** se bavi načinima prikupljanja novca u državnu blagajnu i njegovog trošenja. Sastoji se od porezne politike i politike javnih rashoda.

Poreska politika je skup mera i propisa kojim javna vlast sprovodi politiku oporezivanja određenih grupa, dohotka, poslova i sl., i kojima želi, putem poreskih opterećenja ili oslobađanja i olakšica, stvoriti određene socijalne, ekonomske, razvojne stabilizacije, političke i druge ciljeve u određenom periodu.

15. **Poreski obveznik** - jeste svaki poreski dužnik koji je obavezan da plati porez, odnosno bilo koje sporedno poresko davanje. Može biti fizičko ili pravno lice koje je dužno da izvrši obavezu nastalu iz poresko pravnog odnosa koji je detaljno definisan u okviru Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Dakle, pod poreskim platiocem podrazumeva se lice koje stvarno plaća porez, bez uticaja činjenice da li je to lice poreski obveznik.

5 PORESKA EVAZIJA - IZBEGAVANJE PLAĆANJA POREZA



Riječ evazija potiče od latinskog glagola *evadere*, koji znači izmaći, bježati, izbjeći, i slično. Poreska evazija predstavlja delovanje ili odsustvo delovanja, odnosno radnji koje poreski obveznik vrši radi izbegavanja plaćanja poreza.

Evazija poreza je posledica nastojanja poreskog obveznika da smanji poreski teret. Evazija poreza po pravilu dovodi do preraspodele poreskog tereta u društvu, u odnosu na raspodelu tereta koju je predvideo zakonodavac, jer je plaćanje poreza izbegla upravo ona osoba koja treba da bude poreski obveznik.

Poreska evazija je rasprostranjena u svim zemljama, bez obzira na stepen ekonomskog razvoja i bez obzira na oblik društvenog uređenja, što znači da je povezana sa ekonomskom situacijom u određenoj zemlji. Ona je posledica krize ekonomskog sistema i predstavlja metod akumulacije kapitala. Uzroci evazije su višestruki: ²⁵

1. ekonomsko i političko stanje u zemlji,
2. nejasnoće u zakonskim tekstovima,
3. neefikasnost poreske administracije,
4. visoka poreska davanja,
5. nestabilnost poreskih stopa,
6. stanje poreskog morala i sl.

U osnovi poreske evazije nalazi se otpor plaćanju poreza. Intenzitet otpora zavisi od mnogih elemenata: ²⁶

1. visine poreskog opterećenja,
2. namene trošenja sredstava prikupljenih porezom,
3. poreskog oblika i
4. percepcije javnosti da li je poreski sistem pravičan ili nije.

Činjenica da pri oporezivanju djeluje zakon opadajućih prinosa poznata je već najmanje tri vijeka. Naime, rast poreske stope dovodiće do sporijeg rasta prihoda, jer se otpor obveznika sve više povećava. Laferova kriva pokazuje da, poslije izvjesnog nivoa, dalji rast poreskih stopa čak dovodi do pada poreskih prihoda.

Evazija poreza posredno može da primora poresku vlast, odnosno državu da poveća druge oblike poreza, ili stvori druge javne prihode kako bi osigurala finansiranje javnih potreba.

Porezne evazije se mogu podeliti samo u dva oblika:

²⁵ Lovčević, J. (1991): Institucije javnih finansija, Službeni list SFRJ, str. 150.

²⁶ Popović, D. (1997): Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd, str. 450.

-
1. zakonske i
 2. nezakonske.

Zakonska evazija je ona kod koje porezni obveznik umanjuje plaćanje poreza određenim delovanjem, odnosno radnjama ili propuštanjem radnji pri čemu ne dolazi u sukob sa zakonom ili drugim pravnim propisima. Na osnovu poreskih zakona poreskim obveznicima je dozvoljeno da svoje poslovanje organizuju na način koji minimizira njihovu poresku obavezu, ali pod uslovom da ne krše Zakone. U skladu sa time, u određenim okolnostima obveznik je u mogućnosti da bez pretnje zakonskim sankcijama ne plati porez.

Bitno je imati u vidu zakonite poreske evazije mogu biti:

- legitimno izbjegavanje (minimiziranje) poreza – uzdržavanje od potrošnje oporezovanih proizvoda, substitucija oštrije oporezovanog artikla blaže oporezovanim, iskorišćavanjem zakonom pružene poreske olakšice, itd.
- neprihvatljivo minimiziranje poreske obaveze – iako zakon nije prekršen, dolazi do onemogućavanja ostvarivanja ciljeva radi kojih je on donet.

Sa druge strane zakonska evazija može biti: namerna i nenamerna. Namerna je kada porezni obveznik preduzima neke radnje ili vrši propuštanje istih u nameri da ne plati porez. Najčešće se radi o plaćanju direktnih poreza. Ukoliko, na primer, porezni subjekt, opterećen porezom izmeni mesto poslovanja, da bi izbegao plaćanje poreza - radi se o namernoj evaziji.

Do zakonite evazije dolazi i kada se smanji potrošnja proizvoda koji su se visoko oporezivali. Na primer, kada se smanji potrošnja cigareta ili pića, da bi se kroz potrošnju izbeglo plaćanje poreza. Dakle u slučaju da promet nije izvršen, što nije kažnjivo, ne postoji obaveza plaćanja poreza koji je uključen u njihovu cenu. Međutim, to može biti i posledica namere države da zbog određenih razloga smanji potrošnju nekih proizvoda, pa tako ukoliko se poveća porez na promet cigareta ili alkohola i kupci ocene da su cene sada previsoke oni će smanjiti svoju potrošnju. Praćenjem ovakvih pokazatelja moguće je oceniti da li je poresko opterećenje previsoko.

Teorijska razmatranja poznaju i nenamernu zakonska evaziju koja nastaje kada porezni obveznik preuzima ili propušta određene radnje, ali ne zbog toga da bi izbegao plaćanje poreza, već iz drugih razloga (npr. zdravstveni razlozi). Tada se radi o nenamernoj evaziji poreza.

U savremenom svijetu rasprostranjena je praksa međunarodne zakonske poreske evazije. Ona predstavlja umanjivanje ili potpuno ukidanje poreske obaveze vezane za kretanja roba, kapitala ili lica preko granica na zakonit način.

U meri u kojoj je ista neprihvatljiva za poreske vlasti pojedinih država koriste se unilateralne mere (u vidu donošenja zakona), međunarodne mere (bilateralnih ugovori ili multilateralne konvencije).

Nezakonita evazija nastaje kada se poreski obveznik, zbog izbegavanja plaćanja poreza, krši zakon ili druge propise. U smislu operativnog delovanja postoje dva oblika nezakonite evazije:²⁷

a) Utaja ili defraudacija - kada porezni obveznik uopšte ne prijavi ili netačno prijavi elemente za razrezivanje poreza i time porezne organe dovede u zabludu o poreskoj snazi obveznika. U ovakvim i sličnim slučajevima radi se obično o prikrivanju stvarnih podataka, dok se u težim slučajevima vrši falsifikovanju poslovnih dokumenata. Ukoliko se radi o većem iznosu ili prisustvu drugih krivično kažnjivih radnji, takva pojava se tretira kao krivično delo i kažnjava na odgovarajući način.

b) Kontrabanda ili krijumčarenje - kada se roba krišom, dakle, nezakonito, prebacuje preko granice (i time izbegava plaćanje obično carine, poreza na promet i drugih oblika posrednih poreza). Prilikom ovog oblika poreske evazije obično se radi o utaji indirektnih poreza. Kažnjava se zaplenom robe, novčano ili u težim slučajevima i lišavanjem slobode.

Najčešći oblici nezakonite poreske evazije su:

- neprijavlјivanje poreskim vlastima obavlјanja delatnosti na osnovu koje nastaje poreska obaveza,
- neprijavlјivanje prihoda ili prijavljivanje samo dela prihoda,
- isticanje odbitaka po nepostojećim osnovima (npr. kod PDV-a),
- propuštanje da se obračuna, obustavi i uplati (u celosti ili delimično) porez po odbitku,
- propuštanje da se utvrđeni porez blagovremeno plati.

Ako se pođe od razmjere izbegavanja plaćanja poreza, nezakonita poreska evazija može se podijeliti na potpunu i djelimičnu.

Potpuna postoji kada obveznik prikrіje cjelokupan iznos ostvarenog prihoda ili svu imovinu koja podleže oporezivanju, odnosno, transakcije koje dovode do nastanka poreske obaveze.

Djelimična nezakonita poreska evazija postoji kada se poreskim vlastima prijave prihodi, imovina ili transakcije, ali se o njima daju nepotpuni ili netačni podaci, čime se delom umanjuje poreska obaveza.

Nezakonita poreska evazija predstavlja jedan od glavnih razloga za postojanje tzv. «sive ekonomije». Siva ekonomija u opštem smislu predstavlja svaku protivzakonitu privrednu aktivnost usmerenu na sticanje ekonomske koristi za lice koje je obavlja pri čemu usled poreske utaje postoji šteta za državu i po pravilu za drugih lica koja legalno obavljaju istu delatnost.

²⁷ Stakić, B., Barać, S. (2008): Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 114.

Poreska evazija postoji u svakom ekonomskom sistemu. Ukoliko je ista raširena uz nizak poslovni i poreski moral ugroziti će ostvarivanje zadataka javne vlasti u oblasti javnih rashoda.

Nezakonita poreska evazija, koja za posljedicu ima jačanje sektora sive ekonomije, dovodi do smanjenog planiranih budžetskih prihoda. Ukoliko su planirani rashodi viši u odnosu na ostvarene prihode moguće je:

1. Smanjiti visinu javnih rashoda na nivou prikupljenih sredstava,
2. Uvesti nove poreze, ili
3. Povećati poresko opterećenje po osnovu postojećih poreza.

6 POREZ NA DODATU VREDNOST



Porez na dodatu vrednost (u daljem tekstu PDV) je opšti porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanja usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i uvoza dobara.

Uveden je u Srbiji 01.01.2005. godine čime je zamenio prethodni oblik opšteg poreza na potrošnju (porez na promet) koji se naplaćivao u finalnoj fazi prometa (konačna potrošnja). Porez na dodatnu vrednost je uveden sa ciljem uspostavljanje prirodnog, efikasnijeg i pravednijeg poreza na potrošnju. Pored toga, PDV se smatra efikasnim u borbi protiv sive ekonomije, neutralan je u spoljnotrgovinskim transakcijama i predstavlja jedan od uslova pristupa EU.

PDV se obračunava i plaća u svakoj fazi prometa dobara i usluga do krajnje potrošnje ali tako da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodate vrednosti koja je stvorena u toj fazi. Dodata vrednost je ona vrednost koju poreski obveznik dodaje proizvodima i pre nego što proda proizvod ili izvrši uslugu.

Dodata vrednost se izračunava kao razlika između poreskih obaveza po osnovu izvršenog prometa dobara i usluga i poreza obračunatog pri nabavci dobara ili korišćenju usluga (prethodni porez). Dobijena vrednost ne predstavlja poresku osnovicu već poresku obavezu i zasniva se na fakturnom principu ili principu poreskog kredita, čija je posledica da kupac i prodavac kontrolišu jedan drugog, jer su im interesi o izbegavanju poreza suprotni.

Poreski obveznici imaju pravo na poreski kredit i mogu od dugovanog poreza (poreza koji su dužni da obračunaju pri isporuci dobara ili usluge) da odbiju porez koji im je za njihove nabavke obračunat i iskazan u računima od strane prethodnog učesnika u prometu, koji su takođe obveznici PDV-a. Znači da račun ne mora biti plaćen da bi kupac-obveznik PDV-a mogao odbiti prethodni porez iskazan u njemu, već je dovoljno da mu dobavljač-obveznik PDV-a izdao račun u kome je obračunat PDV.

Izuzetak je prilikom uvoza gde se porez može odbiti samo ako je obračunat i plaćen pri uvozu dobara, kao i kod isplate PDV nadoknade poljoprivredniku koja se može odbiti kao prethodni porez pod uslovom da su i vrednost primljenih dobara i usluga i PDV nadoknada isplaćeni poljoprivredniku.

Ako kupac nije obveznik PDV-a on će taj porez snositi kao svoj trošak.

PDV je veoma bitan u borbi protiv sive ekonomije i osnov je za uspostavljanje prihodno efikasnijeg i pravednijeg poreza na potrošnju.

Bitni pojmovi vezani za PDV su sledeći:

1. predmet oporezivanja,
2. obveznik PDV-a,
3. mesto i vreme prometa dobara i usluga i nastanak poreske obaveze,
4. poreska osnovica,
5. poreska stopa,

-
6. poreska oslobođenja,
 7. prethodni porez,
 8. obaveze poreskih obveznika kod prometa dobara i usluga,
 9. pravo na povraćaj razlike,
 10. pravo na refrakciju PDV-a.

6.1 Predmet oporezivanja

Predmet oporezivanja je isporuka dobara i pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši u Republici Srbiji uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku Srbiju.

6.2 Obveznik PDV-a

Obveznik PDV-a je lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga ili uvozi dobra, u okviru obavljanja delatnosti u cilju ostvarivanja prihoda. Smatra se da obveznik obavlja delatnost i kada je vrši u okviru poslovne jedinice. Obveznik je lice u čije ime i za čiji račun se vrši isporuka dobara ili pružanje usluga. Obveznik je lice koje vrši isporuku dobara, odnosno pružanje usluga za svoje ime, a za račun drugog lica.

Lica koja su u obavezi da se evidentiraju za PDV su lica koja su u prethodnih 12 meseci ostvarila ili procenjuju da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet veći od 2 miliona dinara. Mali obveznici i poljoprivrednici nemaju obavezu da se evidentiraju za PDV

6.3 Mesto i vreme prometa dobara i usluga i nastanak poreske obaveze

6.3.1 Mesto prometa dobara i usluga

Mesto prometa dobara je mesto:

- 1) u kojem se dobro nalazi u trenutku slanja ili prevoza do primaoca ili, po njegovom nalogu, do trećeg lica, ako dobro šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili treće lice, po njegovom nalogu,
- 2) ugradnje ili montaže dobara, ako se ono ugrađuje ili montira od strane isporučioca ili po njegovom nalogu, od strane trećeg lica,
- 3) u kojem se dobro nalazi u trenutku isporuke, ako se dobro isporučuje bez otpreme, odnosno prevoza,
- 4) prijema vode, električne energije, gasa i toplotne energije.

Mesto prometa usluga je mesto u kojem pružalac usluga obavlja svoju delatnost.

Ako se promet usluga vrši preko poslovne jedinice, mestom prometa usluga smatra se mesto poslovne jedinice.

6.3.2 Vreme prometa dobara

Vreme prometa nastaje danom:

- 1) otpočinjanja slanja ili prevoza dobara primaocu ili trećem licu, po njegovom nalogu, ako dobra šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili treće lice, po njihovom nalogu,
- 2) preuzimanja dobara od strane primaoca u slučaju ugradnje ili montaže dobara od strane isporučioca ili po njegovom nalogu, trećeg lica,
- 3) prenosa prava raspolaganja na dobrima primaocu, ako se dobro isporučuje bez otpreme, odnosno prevoza,
- 4) očitovanja stanja primljene vode, električne energije, gasa i toplotne energije koje vrši isporučilac, u cilju obračuna potrošnje,
- 5) kada je dobro uneto u carinsko područje Republike Srbije.

6.3.3 Vreme prometa usluga

Usluga se smatra pruženom danom kada je:

- 1) završeno pojedinačno pružanje usluge,
- 2) prestao pravni odnos koji je osnov pružanja usluge - u slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga.

U slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga čije je trajanje duže od godinu dana, obavezno se izdaje periodični račun, s tim što period za koji se izdaje taj račun ne može biti duži od godinu dana.

Ako se za pružanje usluga izdaju periodični računi, promet usluga smatra se izvršenim poslednjeg dana perioda za koji se račun izdaje.

Delimična usluga se smatra izvršenom u vreme kada je okončano pružanje tog dela usluge.

6.3.4 Nastanak poreske obaveze

Poreska osnovica nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji:

- 1) promet dobara i usluga,
- 2) naplata ako je naknada ili deo naknade naplaćen pre prometa dobara i usluga,
- 3) nastanak obaveze plaćanja carinskog duga, kod uvoza dobara, a ako te obaveze nema, danom u kojem bi nastala obaveza plaćanja tog duga.

6.3.5 Poreska osnovica

Poreska osnovica je iznos naknade (u novcu, stvarima, ili uslugama) koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge, u koju nije uključen PDV. Poreska osnovica kod prometa dobara i usluga je neto naknada - naknada u koju nije uključen PDV. Kada je poznat iznos bruto naknade, neto naknada se dobija uz pomoć sledeće formule:

$$\text{Neto naknada} = \text{Bruto naknada} \times 100 / (100 + \text{propisana stopa})$$

U osnovicu se ubrajaju i:

- akcize, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV,
- svi sporedni troškovi koje obveznik zaračunava primaocu dobara i usluga.

Osnovica ne sadrži:

- popuste i druga umanjenja cene, koji se primaocu dobara ili usluga odobravaju u momentu vršenja prometa dobara ili usluga,
- iznose koje obveznik naplaćuje u ime i za račun drugog, ako taj iznos prenosi licu u čije ime i za čiji račun je izvršio naplatu.

Ako naknada ili deo naknade nije izražen u novcu, već u obliku prometa dobara ili usluga, osnovicom se smatra tržišna vrednost tih dobara i usluga na dan njihove isporuke u koju nije uključen PDV.

Kod prometa dobara ili usluga, koje čine ulog u privredno društvo, osnovicom se smatra tržišna vrednost tih dobara i usluga na dan njihove isporuke u koju nije uključen PDV.

6.4 Poreska stopa

Postoje dve vrste stopa za PDV:

1) Opšta stopa PDV-a u iznosu od **20%** za sve osim za proizvode i usluge za koje je propisana posebna stopa.

2) Posebna stopa PDV-a u iznosu od **10%** za:

1. hleba i drugih pekarskih proizvoda, mleka i mlečnih proizvoda, brašna, šećera, jestivog ulja od suncokreta, kukuruza, uljane repice, soje i masline, jestive masnoće životinjskog i biljnog porekla i meda,
2. svežeg, rashlađenog i smrznutog voća, povrća, mesa, uključujući i iznutrice i druge klanične proizvode, ribe i jaja,
3. žitarica, suncokreta, soje, šećerne repe i uljane repice,
4. lekova, uključujući i lekove za upotrebu u veterini,
5. ortotičkih i protetičkih sredstava, kao i medicinskih sredstava - proizvoda koji se hiruški ugrađuju u organizam,

-
6. materijala za dijalizu,
 7. đubriva, sredstava za zaštitu bilja, semena za reprodukciju, sadnog materijala, komposta sa micelijumom, kompletne krmne smeše za ishranu stoke i žive stoke,
 8. udžbenika i nastavnih sredstava,
 9. personalnih računara i komponenti od kojih se sastoje personalni računari,
 10. dnevnih novina,
 11. monografskih i serijskih publikacija,
 12. ogrevnog drveta,
 13. usluga smeštaja u hotelima, motelima, odmaralištima, domovima i kampovima,
 14. usluge koje se naplaćuju putem ulaznica za bioskopske i pozorišne predstave, sajmove, cirkuse, zabavne parkove, koncerte (muzičke događaje), izložbe, sportske događaje, muzeje i galerije, botaničke bašte i zoološke vrtove, ako promet ovih usluga nije oslobođen PDV,
 15. prirodnog gasa,
 16. toplotne energije za potrebe grejanja,
 17. prenos prava raspolaganja na stambenim objektima, ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata, kao i vlasničkim udelima na tim dobrima,
 18. usluge koje prethode isporuci vode za piće vodovodnom mrežom, kao i vode za piće, osim flaširane,
 19. prečišćavanja i odvođena atmosferskih i otpadnih voda,
 20. upravljanje komunalnim otpadom,
 21. održavanje čistoće na površinama javne namene,
 22. održavanje javnih zelenih površina i priobalja,
 23. prevoz putnika u gradskom i prigradskom saobraćaju,
 24. upravljanje grobljima i pogrebne usluge.

6.5 Poreska oslobođenja

Poreska oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza:

1. izvoz dobara,
2. unos dobara u slobodnu zonu (osim dobara za krajnju potrošnju u slobodnoj zoni) kao i pružanje usluga korisnicima slobodnih zona koje su neposredno povezane sa unosom dobara u slobodnu zonu,

-
3. promet dobara i usluga namenjen potrebama diplomatskih i konzularnih predstavništva i međunarodnih organizacija za međunarodni prevoz putnika u vazdušnom i rečnom saobraćaju,
 4. promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o donaciji zaključenim sa Republikom Srbijom,
 5. promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o kreditu zaključenim između Republike Srbije i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države, kao i između treće strane i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države u kojem se Republika Srbija pojavljuje kao garant i dr.

Oslobodenja bez prava na odbitak prethodnog poreza:

- usluge banaka,
- usluge osiguranja,
- zdravstvene usluge,
- obrazovanje (osnovno, srednje, više, visoko i profesionalne prekvalifikacije) i dr.

Oslobodenja kod uvoza dobara:

- koja se uvoze na osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć,
- koja su izvezena, a koja se u Srbiju vraćaju neprodana ili zato što ne odgovaraju obavezama iz ugovora, koja se u okviru carinskog postupka uvoze i ponovo izvoze, kao i stavljaju u carinski postupak aktivnog oplemenjivanja sa sistemom odlaganja,
- koja se u okviru carinskog postupka privremeno izvoze i u nepromenjenom stanju ponovo uvoze,
- za koja je u okviru carinskog postupka odobren postupak prerade pod carinskom kontrolom i dr.

6.6 Prethodni porez

Prethodni porez je iznos PDV-a obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara i usluga, odnosno plaćen pri uvozu dobara, a koji obveznik može da odbije od PDV-a koji duguje.

Umanjenje poreske osnovice za porez obračunat prilikom nabavke dobara i usluga, ili plaćen prilikom uvoza dobara, omogućava obvezniku PDV-a da plati PDV samo na vrednost koju je dodao u toj fazi prometa.

Prema odredbi Zakona prethodni porez je iznos PDV-a koji je:

- obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara i usluga iskazan u računu izdatog od strane obveznika PDV-a
- plaćen pri uvozu dobara i posebno iskazan u carinskoj dokumentaciji

-
- koji je posebno iskazan u računu za avansno plaćanje, koje je izvršio kupac-obveznik PDV-a, dobavljaču –obvezniku PDV-a, za promet koji još nije izvršen a koji je moguće odbiti od PDV-a koji obveznik duguje

6.7 Obaveze poreskih obveznika kod prometa dobara i usluga

Poreski obveznik koji je uključen u sistem PDV-a dužan je da:

- podnese evidencionu prijavu,
- izdaje račune o izvršenom prometu dobara i usluga,
- vodi evidenciju u skladu sa zakonom o PDV-u,
- obračunava i plaća PDV i podnosi poreske prijave u propisanim rokovima.

Obveznik koji je u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 8.000.000 dinara dužan je da, najkasnije do isteka prvog roka za predaju periodične poreske prijave, podnese evidencionu prijavu nadležnom poreskom organu. Evidencionu prijavu podnosi i obveznik koji pri otpočinjanju obavljanja delatnosti proceni da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet veći od 8.000.000 dinara.

Promet čini zbir svih izdatih računa za prodana dobra i pružene usluge u periodu od godinu dana.

Nadležni poreski organ obvezniku izdaje potvrdu o izvršenom evidentiranju za PDV. Obveznik je dužan da navede poreski identifikacioni broj u svim dokumentima u skladu sa ovim zakonom. Obveznik je dužan da izda račun ili drugi dokument koji služi kao račun za svaki promet dobara i usluga drugim obveznicima. Obaveza izdavanja računa postoji i ako obveznik naplati naknadu ili deo naknade pre nego što je izvršen promet dobara i usluga (avansno plaćanje), s tim što se u konačnom računu odbijaju avansna plaćanja u kojima je sadržan PDV.

Poreski period za koji se obračunava PDV, predaje poreska prijava i plaća PDV može biti:

- kalendarski mesec (ako je poreski obveznik u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet veći od 20.000.000,00 dinara) ili
- kalendarsko tromesečje (ako je poreski obveznik u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet manji od 20.000.000,00 din)

Poreski obveznici koji plaćaju PDV za kalendarski mesec podnose poresku prijavu i plaćaju PDV do 10-tog u mesecu, a obveznici koji plaćaju PDV za kalendarsko tromesečje podnose poresku prijavu i plaćaju PDV u roku od 10 dana po isteku tog tromesečja.

6.8 Pravo na povraćaj razlike

Ako je iznos prethodnog poreza veći od iznosa poreske obaveze, obveznik ima pravo na povraćaj razlike. Ako se obveznik poreza ne opredeli za povraćaj razlike, razlika se

priznaje kao poreski kredit. Poreski obveznik može da traži povraćaj neiskorišćenog iznosa poreskog kredita podnošenjem zahteva, najranije istekom roka za podnošenje poreske prijave za tekući poreski period. Povraćaj razlike se vrši najkasnije u roku od 45 dana, odnosno 15 dana koji pretežno vrše promet dobara u inostranstvo, po isteku roka za predaju poreske prijave, odnosno od dana podnošenja zahteva za povraćaj razlike.

6.9 Pravo na refrakciju PDV-a

Pravo na refrakciju PDV-a, uz podneti zahtev, imaju strani obveznici, humanitarne organizacije, tradicionalne crkve i verske organizacije, diplomatska i konzularna predstavništva, međunarodne organizacije, kao i strani državljani. Ograničena primena posebnih postupaka oporezivanja.

Zakon o PDV-u uređuje primenu posebnih postupaka oporezivanja za određene kategorije obveznika i dobara i to:

1. za male poreske obveznike,
2. za poljoprivrednike,
3. za turističke agencije, i
4. za polovna dobra, umetnička dela, kolekcionarska dobra i antikvitete.

Mali poreski obveznik je lice čiji ukupan promet dobara i usluga, osim prometa opreme i objekata za vršenje delatnosti, u prethodnih 12 meseci nije veći od 8.000.000 dinara, odnosno lice koje pri otpočinjanju delatnosti proceni da u narednih 12 meseci neće ostvariti ukupan promet veći od 8.000.000 dinara. Ovakav obveznik ne obračunava PDV za izvršeni promet dobara i usluga, nema pravo iskazivanja PDV-a u računima, nema pravo na odbitak prethodnog poreza i nije dužan da vodi evidencije propisane Zakonom.

Poseban postupak oporezivanja u Zakonu o PDV-u propisan je i za poljoprivrednike. Kao obveznici poreza na dohodak građana na prihode od poljoprivrede i šumarstva na osnovu katastarskog prihoda, poljoprivrednici imaju pravo na nadoknadu po osnovu PDV-a.

Specifičnost poslovanja turističkih agencija uslovile su da se na sličan način kako je to urađeno u zemljama članica Evropske unije, u Zakonu o PDV-u za te agencije propiše poseban postupak oporezivanja. Pre svega turističke usluge koje putnicima pruža agencija i usluge koje pružaju drugi obveznici smatraju se jedinstvenom turističkom uslugom. Poreska osnovica tako jedinstvene usluge utvrđuje se kao razlika između ukupne naknade koju plaća putnik i stvarnih troškova koje agencija plaća za prethodne turističke usluge, uz odbitak PDV-a koji je sadržan u toj razlici. Turistička agencija ne može da iskazuje PDV u računima ili drugim dokumentima i nema pravo na odbitak prethodnog poreza iskazanog u računima za prethodne turističke usluge, ali ima pravo da od svog obračunatog PDV-a po osnovu ostvarene naknade odbije PDV iskazan u računima dobavljača za druge inpute (voda, struja, telefon i sl.).

U zakonu o PDV-u propisan je poseban postupak oporezivanja kod prometa polovnih dobara, uključujući polovna motorna vozila, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta. Osnovica za oporezivanje kod prometa ovih dobara utvrđuje se kao razlika između prodajne i nabavne cene dobara, uz umanjenje PDV-a koji je sadržan u toj razlici.

Za porez na dodatu vrednost se može reći da ima značajne prednosti, a neke od njih su:

-
1. primenom poreza na dodatu vrednost ostvaruje se veći obrt poreskih prihoda,
 2. porez na dodatu vrednost ima širi obuhvat robe i usluga, kao i širu poresku osnovicu
 3. primenom poreza na dodatu vrednost lakše se prate robe u svim fazama prometnog ciklusa,
 4. primenom poreza na dodatu vrednost uspostavlja se automatska kontrola finansijskog poslovanja,
 5. primenom poreza na dodatu vrednost smanjuje se prostor izbegavanja izmirenja poreskih obaveza, kao i spekulativne radnje oko vrednosti obavljenog prometa,
 6. primenom poreza na dodatu vrednost svaki kupac je zainteresovan za ispravnost podataka na fakturama, jer na osnovu njih ostvaruje pravo na odbitak poreza. Interes prodavca fokusiran je u pravcu minimiziranja svoje poreske obaveze.

Kritičari primene metoda PDV-a navode:

1. visok stepen složenosti u administriranju,
2. posedovanje doze regresivnosti (tehnički i administrativno ograničen na manji broj poreskih stopa),
3. teret poreza podjednako podnose svi učesnici bez obzira na njihovu ekonomsku snagu,
4. mogućnost pojave inflacije primenom nekonzistentnih mera monetarne politike i sl.

6.10 Primena PDV -a u poljoprivredi

Članom 32. stav 2. Zakona o porezu na dohodak građana ("Sl. glasnik RS", broj 24/01...48/13 – u daljem tekstu Zakon), propisano je, da je obveznik poreza na prihode od samostalne delatnosti po osnovu prihoda od poljoprivrede i šumarstva, fizičko lice – nosilac porodičnog poljoprivrednog gazdinstava, upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava, u skladu sa propisima koji uređuju tu oblast i koje vodi poslovne knjige, u skladu sa članom 43. stav 2. Zakona. S tim u vezi, da bi fizičko lice - nosilac porodičnog poljoprivrednog gazdinstava, upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava, imalo status preduzetnika, mora kumulativno da ispunjava dva uslova:

- 1) da je upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava i
- 2) da vodi poslovne knjige.

Ukoliko fizičko lice - nosilac porodičnog poljoprivrednog gazdinstava ne ispuni kumulativno navedena dva uslova, nema status preduzetnika.

Odredbama člana 34. Zakona o PDV ("Službeni glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007 i 93/2012) propisano je da poljoprivrednik čiji ukupan promet dobara i usluga u prethodnih 12 meseci nije veći od 8.000.000 dinara ne obračunava PDV za izvršen promet dobara i usluga, nema pravo iskazivanja PDV u računima, nema pravo na odbitak prethodnog poreza i nije dužan da vodi evidenciju propisanu ovim zakonom.

Poljoprivrednik, takođe, može da se opredeli za obavezu plaćanja PDV podnošenjem evidencione prijave propisane u skladu sa ovim zakonom nadležnom poreskom organu i u tom slučaju stiče prava i obaveze koje obveznik PDV ima po ovom zakonu (u tom slučaju obaveza plaćanja PDV traje najmanje dve godine).

Odredbama člana 7. i 8. Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje („Sl. glasnik RS“, br. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13) propisano je da su poljoprivrednici - obveznici doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje i zdravstveno osiguranje u skladu sa zakonom koji uređuje sistem obaveznog penzijskog i invalidskog osiguranja i obaveznog zdravstvenog osiguranja.

6.11 Porez na dodatu vrednost - primer funkcionisanja²⁸

Fabrika tekstila isporučila je fabrici košulja platno po ceni od 2.000 dinara i izdala račun u kojem je obračunala PDV po stopi od 18% u iznosu od 360 dinara (ukupno 2.360 dinara). Fabrika tekstila uplaćuje u budžet PDV u iznosu od **360 dinara**.

Fabrika košulja isporučila je trgovini na veliko košulje po ceni od 3.000 dinara i izdala račun u kojem je obračunala PDV po stopi od 18% u iznosu od 540 dinara (ukupno 3.540 dinara). Fabrika košulja uplaćuje u budžet PDV u iznosu od **180 dinara** (540 – 360).

Trgovina na veliko isporučila je trgovini na malo košulje po ceni od 5.000 dinara i izdala račun u kojem je obračunala PDV po stopi od 18% u iznosu od 900 dinara (ukupno 5.900 dinara). Trgovina na veliko uplaćuje u budžet PDV u iznosu od **360 dinara** (900 – 540 dinara).

Trgovina na malo prodala je, odnosno isporučila košulje krajnjem potrošaču po ceni od 8.000 dinara i izdala račun u koji je obračunala PDV po stopi od 18% u iznosu od 1.440 dinara (ukupno 9.440 dinara). Trgovina na malo uplaćuje u budžet PDV u iznosu od **540 dinara** (1.440 – 900 dinara).

U iznetom primeru fabrika košulja plaća PDV na svoju dodatu vrednost od 1.000 dinara (3.000 – 2.000 dinara), kao neto naknadu koju je primila za isporuku košulja, po stopi od 18%, u iznosu od **180 dinara**. Trgovina na veliko plaća PDV na svoju dodatu vrednost od 2.000 dinara (5.000 – 3.000 dinara) u iznosu od **360 dinara** (2.000 x 18%) i trgovina na malo plaća PDV, takođe na svoju dodatu vrednost od 3.000 dinara (8.000 – 5.000 dinara) u iznosu od **540 dinara** (3.000 x 18%).

Kada se saberu iznosi plaćenog PDV u svim fazama u iznetom primeru (fabrika tekstila - 360 dinara, fabrika košulja - 180 dinara, trgovina na veliko - 360 dinara i trgovina na malo - 540 dinara) dobija se ukupan iznos PDV od **1.440 dinara** koliko bi iznosio i porez na promet proizvoda (po istoj stopi) u dosadašnjem sistemu poreza na promet, koji bi trgovac na malo bio dužan da obračuna i uplati u poslednjoj fazi – fazi krajnje potrošnje (8.000 x 18% = **1.440 dinara**).

²⁸ Primer uz korekciju poreske stope preuzet iz: Ministarstvo finansija, Poreska uprava, Uputstvo za primenu zakona o porezu na dodatu vrednost, četvrto izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, 2010.

Ako je transportno preduzeće – obveznik PDV, prevezlo platno iz prethodnog primera od fabrike tekstila do fabrike košulja i izdalo račun fabrici košulja u kojem je obračunalo PDV u iznosu od 100 dinara, fabrika košulja plaća porez u iznosu od 80 dinara (**540-360-100 = 80**).

Ako je fabrika košulja, pored navedenih nabavki, izvršila uvoz dugmadi, pa je na osnovu carinske deklaracije i računa **platila PDV** za tu nabavku u iznosu od 50 dinara, fabrika košulja je u obavezi da za isti poreski period plati PDV u iznosu od 30 dinara (**540-360-100- 50 = 30**).

Međutim, ako je fabrika košulja, pored navedenog, uzela u zakup deo poslovnog prostora i poseduje račun zakupodavca – obveznika PDV, sa obračunatim PDV u iznosu od 500 dinara, ima pravo, prema članu 52. Zakona, na povraćaj PDV u iznosu od 470 dinara, odnosno u iznosu za koji je prethodni porez veći od iznosa poreske obaveze (**540-360-100-50-500=- 470**).

FABRIKA KOŠULJA

NABAVKE:

PDV OBRAČUNAT OD
STRANE:

1. Fabrike tekstila	= 360
2. Transportnog preduzeća	= 100
3. Na carini	= 50
4. Od strane zakupodavca	= 500

ISPORUKA:

Naknada bez PDV =
3.000
Obračunati PDV = 3.000*18% = 540

OBRAČUN PDV:

Obaveza =540
Prethodni PDV = 360+10+50+500= 1.010
Za povraćaj: 470

7 POREZ NA DOBIT PREDUZEĆA



Porez na dobit preduzeća spada u grupu značajnijih oblika javnih prihoda. Jasno je da nema bilansnu izdašnost poput poreza na dohodak građana ili PDV-a, ali može da ima izraženu razvojnu i stabilizacionu funkciju privrednog sistema društva.

U osnovu u pitanju je relativno složen poreski oblik, ali sa druge strane pogodan i često korišćen za ostvarivanje fiskalnih ciljeva oporezivanja. Navedeni ciljevi se osvaruju kroz poreske olakšice i utiču na podsticanja privrednog rasta, smanjivanja regionalnih razlika i sektorskih dispariteta, kao i za podsticanje povećanja zaposlenosti.

Porez na dobit preduzeća se u svojim pojavnim oblicima sreće još krajem 19-tog veka, a u većini država u toku i posle prvog svetskog rata. U poreski sistem Republike Srbije, uveden je 01.01.1992. godine pod nazivom porez na dobit korporacija.

Bitni pojmovi kod poreza na dobit preduzeća su:

1. poreski obveznik,
2. poreska osnovica,
3. poreska stopa,
4. poreski period,
5. poreski podsticaji,
6. izbegavanje dvostrukog oporezivanja.
7. obračunavanje i plaćanje.

7.1 Poreski obveznik

Poreski obveznik poreza na dobit preduzeća je svako preduzeće koje je registrovano u jednom od sledećih oblika:

1. akcionarsko društvo (AD),
2. društvo sa ograničenom odgovornošću (DOO),
3. ortačko društvo (OD),
4. komanditno društvo (KD),
5. društveno preduzeće (DP),
6. javno preduzeće (JP).

Poreski obveznik može biti:

- rezident Republike Srbije koji podleže oporezivanju dobiti koju ostvari na teritoriji Republike Srbije i izvan nje

-
- nerezident Republike Srbije, za dobit koju ostvari poslovanjem preko stalne poslovne jedinice koja se nalazi na teritoriji Republike Srbije

7.2 Poreska osnovica

Poreska osnovica je oporeziva dobit, koja se utvrđuje **u poreskom bilansu** usklađivanjem dobiti obveznika iskazane u bilansu uspeha, koji je sačinjen u skladu sa MRS i propisima koje uređuje računovodstvo.

Za utvrđivanje oporezive dobiti priznaju se rashodi u iznosima utvrđenim bilansom uspeha, izuzev poklona i priloga datih političkim oraganizacijama, kamate zbog neblagovremeno plaćenih poreza, doprinosa i drugih javnih dažbina, novčane kazne, penali i slično.

Kod usklađivanja penala prihoda priznaju se prihodi utvrđeni bilansom uspeha izuzev prihoda koje rezident ostvari po osnovu dividendi i udela u dobiti od drugog rezidentnog obveznika.

7.3 Poreska stopa

Poreska stopa poreza na dobit preduzeća iznosi 15%.

7.4 Poreski period

Poreski period za koji se obračunava porez na dobit je poslovna godina.

7.5 Poreski podsticaji

Radi ostvarivanja ciljeva ekonomske politike i radi stimulisanja investiranja i razvoja manjih preduzeća, koncesionih ulaganja, zapošljavanja novih radnika i poboljšanja ekološke situacije obveznicima se pružaju poreski podsticaji.

Strani investitori u poreskom zakonodavstvu Republike Srbije imaju nacionalni tretman i uživaju sve olakšice i podsticaje koji su zakonima predviđeni i za domaća preduzeća.

Zakonom su određeni konkretni podsticaji, u vidu oslobođenja, podsticaja kod ulaganja, poreskih kredita i ubrzane amortizacije.

7.5.1 Nominalna poreska oslobođenja

Oslobađa se poreza na dobit nedobitna organizacija koja u godini za koju se odobrava pravo na oslobođenje ostvari višak prihoda nad rashodima do 300.000,00 din pod uslovima propisanom zakonom.

7.5.2 Podsticaji kod ulaganja

Pravo na oslobođanje od poreza na dobit u periodu od 10 godina ima poreski obveznik u čija osnovna sredstva koja koristi kao registrovanu delatnost, on lično ili neko drugo lice, uloživši od 600 miliona dinara i u periodu ulaganja dodatno zaposli an neodređeno vreme najmanje 100 lica. Pravo na oslobođanje ostvaruje se srazmerno ulaganju.

Pravo na oslobođanje od poreza na dobit u periodu od 5 godina ima poreski obveznik:

- koji obavlja delatnost na području od posebnog interesa za Republiku Srbiju, pod uslovom da je u osnovna sredstva, obveznik ili neko drugo lice, uložio iznos veći od 600 miliona dinara i da u periodu ulaganja obveznik dodatno zaposli na neodređeno vreme najmanje 5 lica
- da koristi 80 % vrednosti osnovnih sredstava u registrovanoj delatnosti na području od posebnog interesa za Republiku Srbiju
- da najmanje 80% zaposlenih na neodređeno vreme ima prebivalište i boravište na području od posebnog interesa za Republiku Srbiju.

Ova poreska oslobođenja ostvaruju se s razmerno ulaganju.

7.5.3 Pravo na poreski kredit

Obvezniku koji je ostvario dobit u novoosnovanoj poslovnoj jedinici u ne dovoljno razvijenim područjima umanjuje se porez na dobit u trajanju od 2 godine, srazmerno učešću tako ostvarene dobiti u ukupnoj dobiti preduzeća.

Pravo na poreski kredit u visini od 20% izvršenog ulaganja ima obveznik koji izvrši ulaganja u osnovna sredstva u sopstvenoj registrovanoj delatnosti. Umanjenje ne može biti veće od 50% obračunatog poreza u godini u kojoj je izvršeno ulaganje.

Poreski obveznik- malo preduzeće ima pravo na poreski kredit u visini od 40% izvršenog ulaganja u osnovna sredstva u sopstvenoj delatnosti, s tim što poreski kredit ne može biti veći od 70% obračunatog poreza u godini u kojoj je izvršeno ulaganje.

Neiskorišćeni deo poreskog kredita može se preneti na račun poreza na dobit iz budućih obračunskih perioda, ali ne duže od 10 godina.

Pravo na poreski kredit u visini od 80% od ulaganja izvršenog u toj godini u osnovna sredstva za obavljanje delatnosti priznaje se obveznicima koji se bave jednom od sledećih delatnosti: poljoprivreda, ribarstvo, proizvodnja tekstilnih predmeta i tkanina, odevnih predmeta, dorada i bojenje krzna, kože i predmeta od kože, proizvodnja osnovnih metala, standardnih metalnih proizvoda, mašina i uređaja, kancelarijskih i računskih mašina, električnih mašina i aparata, radio, TV i komunikacione opreme, medicinskih, preciznih i optičkih instrumenata, motornih vozila, prikolica i poluprikolica, ostalih saobraćajnih sredstava, reciklaža, kinematografska i video proizvodnja.

Poreski kredit po ovom osnovu se priznaje bez ograničenja u odnosu na obračunati porez u godini u kojoj je izvršeno ulaganje, kao i u narednih 10 godina na koje se može preneti neiskorišćeni deo poreskog kredita.

Obvezniku koji na neodređeno vreme zaposli nove radnike, obračunati porez na dobit umanjuje se poreskom periodu za iznos jednak iznosu koji čini 100% bruto zarada

isplaćenih tim zaposlenim radnicima, uvećane za pripadajuće javne prihode na teret poslodavca.

Ovaj poreski kredit priznaje se i u slučaju kada poreski obveznik raskine ugovor o radu sa određenim brojem zaposlenih, ako u istom poreskom periodu zaposli više lica na neodređeno vreme nego što je broj zaposlenih sa kojima je raskinut ugovor o radu.

Umanjuje se porez na dobit u trajanju od 2 godine obvezniku, koji ostvari dobit u novoosnovanoj poslovnoj jedinici u nedovoljno razvijenim područjima srazmerno učešću tako ostvarene dobiti u ukupnoj dobiti preduzeća.

7.5.4 Pravo na ubrzanu amortizaciju

Pravo na ubrzanu amortizaciju po stopama do 25% višim od propisanih može se ostvariti za sredstva koja se koriste za naučno-istraživački rad, školovanje i obuku radnika, štednju energije, sprečavanje zagađivanja vazduha, vode i zemljišta, korišćenje sekundarnih industrijskih sirovina, kao i za računarsku opremu.

7.6 Izbegavanje dvostrukog oporezivanja

Izbegavanje dvostrukog oporezivanja dobiti rezidentnog obveznika za dobit ostvarenu u drugim državama moguće je u sledećim situacijama

- dobit stalne poslovne jedinice drugoj državi- ukoliko rezidentni obveznik ostvari dobit iz poslovanja u drugoj državi, na koju je platio porez u toj državi, odobrava mu se poreski kreditu visini plaćenog poreza u inostranstvu.
- Međukompanijske dividende- matičnom preduzeću- rezidentu daje se pravo da umanjí obračunati porez na dobit preduzeća za iznos poreza koji je u inostranstvu platila njegova nerezidentna filijala. Iznos koji se može odbiti čine plaćeni porez na dobit iz koje su isplaćene dividende uključene u prihod matičnog preduzeća i iznos plaćenog poreza na te dividende.

Pravo na ovaj poreski kredit ima preduzeće koje ima 25% i više akcija ili udela u nerezidentnoj filijali, najmanje u roku od godinu dana.

Obračunavanje i plaćanje poreza na dobit vrši se po principu samooporezivanja. Obveznik je dužan da sam obračuna obaveze po osnovu poreza na dobit u poreskoj prijavi, koju podnosi nadležnom organu za poslovnu godinu. Tokom godine, porez na dobit se plaća u vidu mesečnih akontacija (do 15-tog u mesecu), čija se visina utvrđuje na osnovu poreske prijave za prethodnu godinu. Ako je poreski obveznik u vidu akontacije uplatio manje poreza nego što je bio dužan da plati po obavezi obračunatoj u poreskoj prijavi, dužan je da razliku uplati najkasnije do podnošenja poreske prijave.

Ako je poreski obveznik u vidu akontacije uplatio više poreza nego što je bio dužan da plati po obavezi obračunatoj u poreskoj prijavi, više plaćeni porez uračunava se kao akontacija za naredni period ili se obvezniku vraća na njegov zahtev.

8 POREZ NA IMOVINU



Oporezivanje imovine u Republici Srbiji vrši se kroz tri poreska oblika:

- Porez na imovinu,
- Porez na nasleđe i poklon,
- Porez na prenos apsolutnih prava.

Ovaj porez obuhvata sledeća prava nepokretnosti:

- 1) pravo svojine,
- 2) pravo plodouživanja,
- 3) pravo upotrebe i pravo stanovanja,
- 4) pravo vremenskog korišćenja (tajm-šering),
- 5) pravo zakupa stana ili stambene zgrade za period duži od 1 godine ili na neodređeno vreme,
- 6) pravo korišćenja gradskog građevinskog, odnosno javnog građevinskog zemljišta ili ostalog građevinskog zemljišta u državnoj svojini, površine preko 10 ari.

Obveznik poreza na imovinu je pravno ili fizičko lice koje je imalac tih prava na nepokretnosti koje se nalaze na teritoriji Republike Srbije, s tim što se u pogledu rezidenstva pravnog lica kao poreskog obveznika primenjuju odredbe Zakona o porezu na dobit preduzeća, a u pogledu rezidenstva fizičkog lica primenjuju odredbe Zakona o porezu na dohodak građana.

Rezident republike je:

- pravno lice koje je osnovano na teritoriji republike,
- fizičko lice koje ima prebivalište na teritoriji Republike Srbije ili ima neprekidno ili sa prekidima boravak od 183 dana ili više u periodu od 12 meseci.

Osnovica poreza na imovinu kod nepokretnosti (osim poljoprivrednog i šumskog zemljišta) je tržišna vrednost nepokretnosti na dan 31. decembra prethodne godine, čiju visinu utvrđuje nadležni poreski organ.

Kod poljoprivrednog i šumskog zemljišta, osnovica poreza na imovinu je petostruki iznos godišnjeg katastarskog prihoda od tog zemljišta. Osnovica poreza na imovinu kod poljoprivrednog i šumskog zemljišta i drugih nepokretnosti poreskog obveznika koji vodi poslovne knjige je vrednost utvrđena u njegovim poslovnim knjigama, sa stanjem 31. decembra prethodne godine.

Poreske stope:

- na prava na nepokretnosti za poreske obveznike koji vode poslovne knjige iznosi 0,40 %,
- na prava na nepokretnosti poreskog obveznika ko ne vodi poslovne knjige:

Primer obračuna poreska osnovice prikazan je u narednoj tabeli.

<u>Na poresku osnovicu</u>	<u>Plaća se na ime poreza</u>
(1) do 10.000.000 dinara	Do 0,40%
(2) od 10.000.000 do 25.000.000 dinara	porez iz podtačke (1) + do 0,6% na iznos preko 10.000.000 dinara
(3) od 25.000.000 do 50.000.000 dinara	porez iz podtačke (1+2) + do 1,0% na iznos preko 25.000.000 dinara
(4) preko 50.000.000 dinara	porez iz podtačke (1+2+3) + do 2,0% na iznos preko 50.000.000 dinara

Poreska oslobođenja

Porez na imovinu ne plaća se, između ostalog i na sledeće nepokretnosti:

- kulturni i istorijski spomenici,
- poljoprivredno i šumsko zemljište koje se ponovo privodi nameni – pet godina od početka privođenja nameni,
- ekonomske zgrade u poljoprivredi,
- objekti koji služe za obavljanje komunalnih delatnosti,
- gradsko, odnosno javno građevinsko ili ostalo građevinsko zemljište u državnoj svojini, kad ukupna površina građevinske parcele, odnosno građevinskih parcela (ne računajući zemljište pod objektom jednog obveznika), ne prelazi 10 ari.

9 POREZ NA DOHODAK GRAĐANA



Porez na dohodak građana svrstava se u najznačajnije i najsloženije oblike poreza i uopšte javnih prihoda. Veoma je izdašan, predvidiv i pogodan ostvarivanje kako fiskalnih tako i brojnih ektrafiskalnih ciljeva oporezivanja.

U teoriji javnih finansija, postavlja se pitanje da li za obveznika poreza na dohodak građana treba uzeti pojedinca, ili porodicu, kao zajednicu života i imovine bračnih drugova i eventualno njihove izdržavane dece i drugih izdržavanih lica.

Dileme se svode na pitanje da li principu pravičnosti više odgovara mehanizam oporezivanja: 1) zajedničkog dohotka porodice ili 2) individualnog oporezivanja dohotka svakog člana posebno.

U uslovim naše prakse preovladalo je drugo načelo.

Porez na dohodak građana plaćaju sva fizička lica koja ostvaruju dohodak. Vrste prihoda koji podležu oporezivanju su:

- 1) zarade,
- 2) prihodi od poljoprivrede i šumarstva,
- 3) prihodi od samostalne delatnosti,
- 4) prihodi od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine,
- 5) prihodi od kapitala,
- 6) prihodi od nepokretnosti,
- 7) kapitalni dobici,
- 8) ostali prihodi,
- 9) godišnji dohodak građana.

Potrebno je imati u vidu da porez na dohodak građana nije jedinstven-inokosni poreski oblik (gde bi se jednom poreskim oblikom obuhvatile sve vrste prihoda) već predstavlja skup nekoliko „mini poreza“ gde je svaka vrsta dohotka oporezovana posebnim „mini porezom“ (npr. Zarade se oporezuju porezom na zarade, prihodi od poljoprivrede i šumarstva porezom na prihode od poljoprivrede i šumarstva, dividende i kamate porezom na prihode od kapitala itd.).

9.1 Poreski obveznik

Poreski obveznik je fizičko lice koje je po odredbama ovog Zakona dužno da plati porez.

Obveznik poreza na dohodak građana je rezident Republike Srbije za dohodak ostvaren na teritoriji Republike Srbije i u drugoj državi.

Rezident Republike, u smislu Zakona, jeste fizičko lice koje:

- 1) na teritoriji Republike ima prebivalište ili centar poslovnih i životnih interesa, ili
- 2) na teritoriji Republike, neprekidno ili sa prekidima, boravi 183 ili više dana u periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u poreskoj godini.

Zakon detaljno reguliše pojam rezidenta, sa druge strane obveznik poreza na dohodak građana je i fizičko lice koje nije rezident za dohodak ostvaren na teritoriji Republike.

9.2 Poreska izuzimanja

U skladu sa zakonom iz dohotka za oporezivanje se izuzimaju primanja ostvarena po osnovu:

- 1) propisa o pravima ratnih invalida,
- 2) roditeljskog i dečijeg dodatka,
- 3) naknada za tuđu pomoć i negu i naknada za telesno oštećenje,
- 4) naknada za vreme nezaposlenosti,
- 5) materijalnog obezbeđenja u skladu sa zakonom,
- 6) naknada iz zdravstvenog osiguranja, osim naknade zarade (plate),
- 7) naknada iz osiguranja imovine, izuzev naknada iz osiguranja za izmaklu korist, kao i naknada iz osiguranja lica kojima se nadoknađuje pretrpljena šteta, ukoliko ona nije nadoknađena od štetnika,
- 8) naknada materijalne i nematerijalne štete, izuzev naknade za izmaklu korist i naknade zarade (plate), odnosno naknade za izgubljenu zaradu (platu),
- 9) pomoći u slučaju smrti zaposlenog, člana njegove porodice ili penzionisanog radnika - do 35.000 dinara,
- 10) pomoći zbog uništenja ili oštećenja imovine usled elementarnih nepogoda ili drugih vanrednih događaja,
- 11) organizovane socijalne i humanitarne pomoći,
- 12) stipendija i kredita učenika i studenata - u mesečnom iznosu do 6.000 dinara,
- 13) naknade za ishranu - hranarine koju sportistima amaterima isplaćuju amaterski sportski klubovi, u skladu sa zakonom kojim se uređuje sport - u mesečnom iznosu do 5.000 dinara,
- 14) naknada i nagrada za rad osuđenih lica i maloletnih učinilaca krivičnih dela u kazneno-popravnim ustanovama,
- 15) naknada i nagrada za rad pacijenata u psihijatrijskim ustanovama,

-
- 16) uplate doprinosa za obavezno socijalno osiguranje koje je privredno društvo dužno da plati za svog člana u skladu sa zakonom koji uređuje doprinose za obavezno socijalno osiguranje,
 - 17) penzija i invalidnina koje se ostvaruju po os novu prava iz obaveznog penzijskog i invalidskog osiguranja, odnosno vojnog osiguranja,
 - 18) otpremnine kod odlaska u penziju - do iznosa koji je kao najniži utvrđen zakonom kojim se uređuje rad,
 - 19) otpremnine, odnosno novčane naknade koje poslodavac isplaćuje zaposlenom za čijim je radom prestala potreba, u skladu sa zakonom kojim se uređuju radni odnosi - do iznosa koji je utvrđen tim zakonom,
 - 20) novčane naknade koja se isplaćuje licu kome prestaje radni odnos u procesu racionalizacije, restrukturiranja i pripreme za privatizaciju u skladu sa aktom Vlade kojim se utvrđuje program za rešavanje viška zaposlenih u pr ocesu racionalizacije, restrukturiranja i pripreme za privatizaciju - do iznosa utvrđenog tim programom, a za lica starija od 50 godina života - bez ograničenja iznosa,
 - 21) naknada za rad hranitelja i naknada za izdržavanje korisnika u hraniteljskoj porodici,
 - 22) naknada koje se, u skladu sa propisima koji uređuju Vojsku Srbije, isplaćuju vojnicima na služenju vojnog roka, učenicima i kadetima vojnoškolske ustanove i licima na drugom stručnom osposobljavanju za oficire i podoficire,
 - 23) naknade koje se, u skladu sa propisima koji uređuju unutrašnje poslove, isplaćuju studentima visokoškolske ustanove osnovane za ostvarivanje studijskih programa za potrebe policijskog obrazovanja,
 - 24) premija, subvencija, regresa i drugih sredstava koja se u svrhu podsticanja razvoja poljoprivrede, iz budžeta Republike, Autonomne pokrajine i lokalne samouprave plaćaju, odnosno isplaćuju na poseban namenski račun nosiocu porodičnog poljoprivrednog gazdinstva koji je upisan u registar poljoprivrednih gazdinstava u skladu sa propisima koji uređuju tu oblast,
 - 25) PDV nadoknade, u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dodatu vrednost, kao i naknada za prikupljanje i prodaju sekundarnih sirovina i otpada (u daljem tekstu: sekundarne sirovine) plaćenih na tekući račun prodavca,
 - 26) nagrada učenicima i studentima ostvarenim za postignute rezultate tokom školovanja i obrazovanja, kao i osvojenih na takmičenjima u okviru obrazovnog sistema,
 - 27) naknade troškova volontiranja koju ostvaruje volonter, u s kladu sa zakonom koji uređuje volontiranje,
 - 28) novčane pomoći fizičkim licima koja služe za lečenje u zemlji ili inostranstvu, u visini stvarnih troškova lečenja, dokumentovano računima zdravstvene ustanove koja je lečenje izvršila.

Ostvarivanje prava na poresko oslobođenje uređuje ministar nadležan za poslove finansija.

9.3 Porez na zarade

Predmet oporezivanja je zarada koja se ostvari po osnovu radnog odnosa. Zaradom se smatraju i ugovorena naknada i druga primanja koja se ostvaruju obavljanjem privremenih i povremenih, kao i primanja u obliku bonova, novčanih potvrda, akcija, osim akcija stečenih u procesu svojinske transformacije, činjenje ili pružanje pogodnosti, opraštanje duga, kao i pokrivanje rashoda obveznika novčanom nadoknadom ili neposrednim plaćanjem.

Zaradom se takođe smatraju i premije svih vidova dobrovoljnog osiguranja veće od 3000 din mesečno koje poslodavac plaća za zaposlene. Zaradom se ne smatraju premije koje poslodavac plaća za sve zaposlene kod kolektivnog osiguranja od nezgode, povreda na radu, profesionalnih oboljenja i za slučaj težih bolesti i hirurških intervencija. Obveznik poreza na zarade je fizičko lice koje ostvaruje zaradu.

Poresku osnovicu čini bruto zarada zaposlenog umanjena za iznos od cca 11000 dinara mesečno. Poreska stopa iznosi 10% na osnovicu koju čini isplaćena, odnosno ostvarena zarada

Poslodavac se oslobađa obaveze plaćanja obračunatog i obustavljenog poreza na zarade kada zaposli:

- lice koje se smatra pripravnikom, koje je na dan zaključenja ugovora o radu mlađe od 30 godina i koje je kod Nacionalne službe za zapošljavanje prijavljeno kao nezaposleno lice
- na neodređeno vreme lice koje je na dan zaključenja ugovora o radu mlađe od 30 godina i koje je prijavljeno kao nezaposleno lice kod Nacionalne službe za zapošljavanje najmanje tri meseca bez prekida pre zasnivanja radnog odnosa,
- na neodređeno vreme lice sa invaliditetom u skladu sa zakonom koji uređuje sprečavanje diskriminacije lica sa invaliditetom, za koje odgovarajućom pravno-medicinski validnom dokumentacijom dokaže invalidnost,
- lice koje je na dan zaključivanja ugovora o radu starije od 45 godina i koje kod Nacionalne službe za zapošljavanje ima status korisnika novčane naknade za vreme nezaposlenosti ili je kod te službe prijavljeno kao nezaposleno lice najmanje 6 meseci bez prekida.

Takođe, poslodavac ne plaća porez na zarade na primanja zaposlenog po osnovu solidarne pomoći za slučaj bolesti, poklona deci do 15 godina povodom Nove Godine, jubilarne nagrade, naknadu troškova prevoza u javnom saobraćaju i sl.

9.4 Porez na prihode od poljoprivrede i šumarstva

Predmet oporezivanja je katastarski ili stvarni prihod ostvaren od poljoprivrede i šumarstva. Obveznik poreza je fizičko lice koje je kao vlasnik, imalac prava korišćenja ili plodouživalac zemljišta upisano u katastar zemljišta.

U slučaju dugoročnog zakupa zemljišta obveznik poreza je zakupac. Poreska osnovica je katastarski, odnosno stvarni prihod od poljoprivrede i šumarstva ako se obveznik opredelio za plaćanje poreza prema stvarnom prihodu.

Stopa poreza na prihode od poljoprivrede i šumarstva iznosi 14 %.

9.5 Porez na prihode od samostalnih delatnosti

Predmet oporezivanja su prihodi od samostalnih delatnosti ostvareni od privrednih delatnosti, pružanja profesionalnih i drugih intelektualnih usluga, kao i prihodi od drugih delatnosti, ukoliko se na njih po zakonu porez ne plaća po drugom osnovu.

Prihodom od samostalne delatnosti smatra se i prihod ostvaren trajnim ili sezonskim iskorišćavanjem zemljišta u nepoljoprivredne svrhe (vađenje peska, šljunka i kamenja, proizvodnja kreča, cigle, crepa, ćumura i sl.), inkubatorskom proizvodnjom živine i drugim sličnim delatnostima, nezavisno od toga da li su kao samostalne delatnosti registrovane kod nadležnog organa.

Obveznik poreza na prihod od samostalnih delatnosti je fizičko lice koje ostvaruje prihode obavljanjem pomenutih delatnosti, kao i fizičko lice koje ostvaruje prihode od poljoprivrede i šumarstva, ako je po tom osnovu obveznik PDV-a (preduzetnik).

Osnovica poreza na prihode od samostalnih delatnosti je oporeziva dobit koja se utvrđuje u poreskom bilansu usklađivanjem dobiti iskazane u bilansu uspeha, sačinjenom u skladu sa MRS i propisima kojim se uređuje računovodstvo, ako preduzetnik vodi dvojno knjigovodstvo, odnosno u skladu sa propisima kojim se uređuje vođenje poslovnih knjiga koje se vode po sistemu prostog knjigovodstva, ako preduzetnik vodi prosto knjigovodstvo. Stopa poreza na prihode od samostalnih delatnosti je 10 %.

9.6 Porez na prihode od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine

Predmet oporezivanja su prihodi koji se ostvaruju od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine (svi ovi prihodi su imenovani u zakonu).

Obveznik poreza je fizičko lice koje kao autor, nosilac srodnih prava, odnosno vlasnik prava industrijske svojine, ostvaruje naknadu po osnovu autorskog i srodnog prava, odnosno prava industrijske svojine.

Poreska osnovica je oporezivi prihod od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine, neto, koji se utvrđuje kao razlika između bruto prihoda i troškova koje je obveznik imao pri ostvarivanju i očuvanju prihoda. Stopa poreza na prihode od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine iznosi 20%.

9.7 Porez na prihode od kapitala

Prihodima od kapitala smatraju se prihodi od investicija ili štednje, odnosno svi oni prihodi koje lice ostvaruje po osnovu ulaganja kapitala, a da pri tom ne učestvuje aktivno u stvaranju tih prihoda, niti u obavljanju poduhvata.

Oporezivanje prihoda od kapitala je jedna od oblasti u kojoj ima se poreski obveznici stimulišu za štednju. Naime, smanjeni porezi na prihode od kapitala povećavaju stopu prinosa od kapitala. Generalno, smanjenje poreza na prihode od kapitala stimuliše pojedince da smanje svoju tekuću potrošnju i da štede. Predmet oporezivanja su sledeći prihodi od kapitala:

- 1) kamata po osnovu zajma, štednih i drugih depozita (oročenih ili po viđenju) i po osnovu dužničkih i sličnih hartija od vrednosti,
- 2) dividenda i učešće u dobiti,
- 3) prinos od investicione jedinice otvorenog investicionog fonda,
- 4) prihod od izdavanja sopstvenih nepokretnosti.

Obveznik poreza na prihode od kapitala je fizičko lice koje ostvaruje te prihode.

Osnovica poreza na prihod od kapitala je oporezivi prihod i to ostvarena kamata kao:

- pozitivna razlika ostvarena otuđenjem ili otkupom diskontne dužničke hartije od vrednosti, za period od dana sticanja do dana otuđenja ili otkupa te hartije,
- oporezivi prihod od kapitala isplaćen (raspodeljen) obvezniku, odnosno ostvaren uzimanjem iz imovine privrednog društva,
- primanje člana otvorenog investicionog fonda po osnovu prava na srazmerni deo prihoda od investicione jedinice tog fonda

Postoje poreska oslobođenja kada se ne plaća porez na prihode od kapitala na kamatu:

- na dinarska sredstva po osnovu štednih i drugih depozita (oročenih ili po viđenju)
- po osnovu dužničkih hartija od vrednosti, u smislu propisa kojima je uređeno tržište hartije od vrednosti i drugih finansijskih instrumenata, čiji je izdavalac Republika, Autonomna Pokrajina, jedinica lokalne samouprave ili Narodna banka Srbije

Poreska stopa na prihode od kapitala iznosi 20%.

9.8 Porez na prihode od nepokretnosti

Kada obveznik ostvari prihode od nepokretnosti izdavanjem u zakup ili podzakup nepokretnosti, a posebno: zemljište, stambene i poslovne zgrade, delove tih zgrada, stanove, delove stanova, poslovnih prostorija i garaža. Pri tome, prihode od nepokretnosti

čine ostvarena zakupnina i vrednost svih realizovanih obaveza i usluga na koje se obavezao zakupac, odnosno podzakupac.

Obveznik poreza na prihode nepokretnosti je fizičko lice koje izdavanjem u zakup ili podzakup nepokretnosti ostvari prihod po tom osnovu.

Osnovica poreza na prihod nepokretnosti je oporezivi prihod, koga čini bruto prihod, umanjen za normirane troškove u visini od 20%. Na zahtev obveznika poreza na prihode od nepokretnosti, umesto normiranih troškova, mogu se priznati stvarni troškovi koje je imaju pri ostvarivanju i očuvanju tih prihoda.

Izuzetno, kod utvrđivanja oporezivog prihoda od nepokretnosti ostvarenog po osnovu iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima, za koje je plaćena boravišna taksa, normirani troškovi se priznaju u visini od 50% od bruto prihoda.

Stopa poreza na prihode od nepokretnosti je 20%.

9.9 Porez na kapitalne dobitke

Predmet oporezivanja je kapitalni dobitak odnosno prihod koji obveznik ostvari prodajom ili drugim prenosom uz naknadu (u daljem tekstu prodaja):

- 1) stvarnih prava na nepokretnostima
- 2) trajnog prava korišćenja i prava gradnje na gradskom građevinskom zemljištu,
- 3) prava intelektualne svojine
- 4) udela u imovini pravnih lica, akcija i ostalih hartija od vrednosti osim dužničkih hartija od vrednosti
- 5) investicione jedinice otkupljene od strane otvorenog investicionog fonda, saglasno zakonu koji uređuje investicione fondove
- 6) investicione jedinice dobrovoljnog penzijskog fonda
- 7) akumuliranih sredstava po osnovu programirane isplate sa računa člana dobrovoljnog penzijskog fonda.

Osnovica poreza na kapitalne dobitke je oporezivi prihod koji se utvrđuje na način propisan zakonom. Stopa poreza na kapitalni dobitak je 20%.

9.10 Porez na ostale prihode

Ostalim prihodima smatraju se:

- 1) prihodi od davanja u zakup pokretnih stvari (oprema, transportna sredstva i druge pokretne stvari,
- 2) dobici od igara na sreću,
- 3) prihodi od osiguranja lica,
- 4) prihodi od sportista i sportskih stručnjaka,

-
- 5) drugi prihodi, osim onih koji su posebno izuzeti zakonom.

Stopa poreza na ostale prihode iznosi 20%.

Obveznik poreza na prihode od davanja u zakup opreme, transportnih sredstava i drugih pokretnih stvari je fizičko lice koje te stvari daje u zakup.

Bruto prihodi od davanja u zakup opreme, transportnih sredstava i drugih pokretnih stvari obuhvataju ostvarenu zakupninu i vrednosti svih realizovanih obaveza i usluga na koje se obavezao zakupac.

Oporezivi prihod od izdavanja u zakup pokretnih stvari utvrđuje se odbijanjem normiranih troškova od bruto prihoda u visini od 20%.

Obvezniku koji to zahteva i dokumentuje, poreski organ će umesto normiranih troškova priznati troškove amortizacije, finansiranja, investicionog i tekućeg održavanja imovine i druge stvarne troškove koje je imao u vezi sa stvarima koje je dao u zakup.

Ako je prijavljeni prihod od davanja u zakup pokretnih stvari manji od onog koji bi uobičajeno mogao da se postigne na tržištu, nadležni poreski organ će ovaj prihod utvrditi u visini prihoda koji bi se mogao postići na tržištu.

Obveznik poreza na dobitke od igara na sreću je fizičko lice koje ostvari dobitak od igara koje se smatraju igrama na sreću u smislu zakona koji uređuje igre na sreću.

Oporezivi prihod za dobitke od igara na sreću predstavlja svaki pojedinačni dobitak od igara na sreću, osim onih koji su oslobođeni ovim zakonom. Pojedinačnim dobitkom smatra se ukupan dobitak po svim kombinacijama u igrama na sreću sa više kombinacija. Ako se dobitak sastoji od stvari i prava, oporezivi prihod predstavlja tržišna vrednost stvari ili prava u momentu kada je dobitak ostvaren.

Porez na dobitke od igara na sreću ne plaća se na:

- 1) pojedinačno ostvaren dobitak od igara na sreću do iznosa od 15.000 dinara,
- 2) lutrijske zgoditke po javnim zajmovima,
- 3) ostvareni dobitak od igara koje se priređuju u igračnicama (kazinima) i na automatima.

Obveznik poreza na prihode od osiguranja lica je fizičko lice koje ostvari naknadu iz osiguranja lica.

Oporezivi prihod od osiguranja lica predstavlja vrednost isplaćene naknade iz osiguranja lica.

Prihodi sportista i sportskih stručnjaka obuhvataju primanja koja ostvare profesionalni sportisti, sportisti amateri, sportski stručnjaci i stručnjaci u sportu od sportske organizacije, odnosno organizacije za obavljanje sportske delatnosti, sportskih društava i saveza, koja nemaju karakter zarade u smislu propisa kojima se uređuje sport, odnosno radni odnosi. Prihodima smatraju se naročito primanja po osnovu:

- 1) naknade na ime zaključenja ugovora (transfer i dr.),

-
- 2) naknade za korišćenje lika sportiste,
 - 3) novčane pomoći vrhunskim sportistima sa posebnim zaslugama,
 - 4) stipendije vrhunskim sportistima za sportsko usavršavanje,
 - 5) novčane i druge nagrade,
 - 6) nacionalnog priznanja i nagrade za poseban doprinos razvoju i afirmaciji sporta,
 - 7) naknade i nagrade za rad sportskim stručnjacima, odnosno stručnjacima u sportu (treneri, sudije, delegati i dr.).

Oporezivi prihod za primanja sportista i sportskih stručnjaka utvrđuje se odbijanjem normiranih troškova od bruto prihoda u visini od 50%.

Ostalim prihodima smatraju se i drugi prihodi koji po svojoj prirodi čine dohodak fizičkog lica, a naročito:

- 1) prihodi po osnovu ugovora o delu,
- 2) prihodi po osnovu ugovora o obavljanju privremenih i povremenih poslova zaključenih preko omladinske ili studentske zadruge sa licem do navršenih 26 godina života ako je na školovanju u ustanovama srednjeg, višeg ili visokog obrazovanja,
- 3) prihodi po osnovu dopunskog rada,
- 4) prihodi po osnovu trgovinskog zastupanja,
- 5) prihodi po osnovu volonterskog rada,
- 6) primanja članova upravnog i nadzornog odbora pravnog lica,
- 7) naknada poslanicima i odbornicima,
- 8) naknada u vezi sa izvršavanjem poslova odbrane, civilne zaštite i zaštite od elementarnih nepogoda,
- 9) primanja stečajnih upravnika, sudskih veštaka, sudija porotnika i sudskih tumača,
- 10) prihodi po osnovu prikupljanja i prodaje sekundarnih sirovina, šumskih plodova i lekovitog bilja, odnosno po osnovu prodaje drugih dobara ostvarenih obavljanjem privremenih ili povremenih delatnosti, ako nisu oporezovani kao prihodi od stamostalne delatnosti u smislu ovog zakona,
- 11) nagrade, novčane pomoći i druga besteretna davanja fizičkim licima koja nisu zaposlena kod isplatoca,
- 12) primanja ostvarena po osnovima koji su navedeni u čl. 9. ZPDG iznad propisanih neoporezivih iznosa (propisa o pravima ratnih invalida, roditeljskog i dečijeg dodatka, materijalnog obezbeđenja u skladu sa zakonom, naknada za vreme nezaposlenosti, naknada za tuđu pomoć i negu i naknada za telesno oštećenje, naknada iz zdravstvenog osiguranja, osim naknade zarade (plate), naknada materijalne i nematerijalne štete, izuzev naknade za izmaklu korist i naknade zarade (plate), odnosno naknade za izgubljenju zaradu (platu) etc.),

-
- 13) naknade troškova i drugi rashodi licima koja nisu zaposlena kod isplatioca,
 - 14) svi drugi prihodi koji nisu oporezovani po drugom osnovu ili nisu izuzeti od oporezivanja ili oslobođeni plaćanja poreza po ovom zakonu.

Obveznik poreza na druge prihode je fizičko lice koje ostvari navedene prihode. Oporezivi prihod čini bruto prihod umanjen za normirane troškove u visini od 20%.

9.11 Paušalno oporezivanje

Preduzetnik koji, s obzirom na okolnosti, nije u stanju da vodi poslovne knjige osim poslovne knjige o ostvarenom prometu, ili kome njihovo vođenje otežava obavljanje delatnosti, ima pravo da podnese zahtev da porez na prihode od samostalne delatnosti plaća na paušalno utvrđen prihod (paušalno oporezivanje).

Paušalni prihod se utvrđuje u skladu sa kriterijumima i elementima propisanim zakonom.

Radi utvrđivanja visine paušalnog prihoda, kao osnovice poreza na prihode od samostalne delatnosti, preduzetnici se razvrstavaju po kriterijumima profitabilnosti i obima prometa, odnosno prema vrstama delatnosti, u sedam grupa (pri čemu je šesta grupa ukinuta), i to:

- 1) **u prvu grupu:** nosači, čistači obuće, sakupljanje lekovitog bilja, šumskih plodova i slično, prodaja pečenih, kuvanih i na drugi način pripremljenih poljoprivrednih i drugih proizvoda na ulici i drugim slobodnim prostorima, u sportskim, bioskopskim i drugim dvoranama i prostorijama i druge srodne delatnosti koje se obavljaju bez stalnog poslovnog mesta, štopovanje tkanina, presvlačenje dugmadi, popravka kišobrana, popravka ortopedskih pomagala, popravka naliv pera i patent olovki, herihteri, drvo - modelari, duboresci, popravka muzičkih instrumenata, plisiranje, oštrači, bačvari, jorgandžije, kolari, potkivači, vunovlačari, rukavičari, opančari, četkari, papudžije, bombondžije, domaća radinost, stari zanati i verski službenici,
- 2) **u drugu grupu:** frizeri isključivo za muškarce, časovničari, optičari, fotokopiranje, obučari, krojači, prerađivači sekundarnih sirovina, bravari, firmopisci, pečatoresci, uzgajivači cveća, iskorišćavanje zemljišta u nepoljoprivredne svrhe, inkubatorska proizvodnja živine, povremeno obavljanje poslova poljoprivrednim mašinama drugim licima, izvođači muzičkih i drugih programa koji nemaju status estradnih umetnika,
- 3) **u treću grupu:** moleri, tapetari, frizeri za žene, frizeri za žene i muškarce, TV i elektro - mehaničari, precizni mehaničari, električari, vodoinstalateri, podučavanje umetničkim i sportskim veštinama (muzika, balet, slikanje, pevanje, sport i drugo), grafička delatnost, pranje i peglanje rublja, hemijsko čišćenje i bojenje, pedikirsko - manikirske i kozmetičarske usluge, fotografi sa stalnim poslovnim mestom, video klubovi, voskari, trgovinska delatnost koja se obavlja izvan poslovnih prostorija (na tezgama i sličnim objektima koji se koriste na pijacama, ulicama, trgovima i drugim javnim površinama), astrolozi, agencije za posredovanje kod sklapanja braka, delatnost ribolova, delatnost čišćenja stanova, stambenih

zgrada i poslovnih prostorija, delatnost pružanja pomoći starim i iznemoglim licima,

- 4) **u četvrtu grupu:** zlatari, kamenoresci, plastičari, metalostrugari, pekari, proizvođači testenina, poslastičari, građevinska delatnost i druge slične delatnosti, uslužno rezanje građe, stolari, stakloresci, radnje za zabavne igre, modni krojači, trgovinska i ugostiteljska delatnost koja se obavlja u kiosku ili prikolici i sličnom montažnom ili pokretnom objektu,
- 5) **u petu grupu:** lekari, stomatolozi, apotekari, veterinari, profesori, prevodioci, tumači, inženjeri, arhitekta, fizioterapeuti, zubni tehničari, advokati i druge slične profesionalne delatnosti,
- 6) šesta grupa je brisana ("Sl. glasnik RS", br. 119/13)
- 7) **u sedmu grupu:** autotaksi, prevoz putnika kombi vozilom i minibusom, šlep služba, prevoz posmrtnih ostataka, prevoz putnika autobusom, prevoz stvari i robe kamionom i druge autoprevoznicike delatnosti.

Delatnosti, odnosno zanimanja koja nisu razvrstana u grupe na opisani način, nadležni poreski organ razvrstava u odgovarajuću grupu, prema njihovoj srodnosti i obimu.

Polazna osnovica za utvrđivanje visine paušalnog prihoda po grupama određuje se u odnosu na prosečnu mesečnu zaradu po zaposlenom ostvarenu u Republici u godini koja prethodi godini za koju se utvrđuje porez (u daljem tekstu: prosečna mesečna zarada).

Izuzetak od ovog pravila postoji kada je prosečna mesečna zarada ostvarena u gradu, odnosno opštini gde je sedište radnje preduzetnika manja ili veća za više od 10% od prosečne mesečne zarade ostvarene u Republici. U tom slučaju se polazna osnovica za utvrđivanje visine paušalnog prihoda određuje se prema prosečnoj mesečnoj zaradi ostvarenoj u gradu, odnosno opštini.

Polazna osnovica za utvrđivanje visine paušalnog prihoda preduzetnika, ne može biti veća od dvostruke prosečne mesečne zarade u Republici, pri čemu se isto ne primenjuje na delatnosti razvrstane u prethodno pomenutu **sedmu grupu**.

Polazna osnovica za utvrđivanje visine paušalnog prihoda, određuje se u odnosu na prosečnu mesečnu zaradu za pojedine grupe prema sledećim procentima:

- 1) prva grupa 25%
- 2) druga grupa 50%
- 3) treća grupa 75%
- 4) četvrta grupa 140%
- 5) peta grupa 120%
- 6) brisana ("Sl. glasnik RS", br. 119/13)
- 7) sedma grupa 35 – 165%

Polazna osnovica za utvrđivanje visine paušalnog prihoda određena u na prethodni način koriguje se i u skladu sa:

- 1) Mesto na kome se radnja nalazi - od minus 20% do plus 50%, i to:

-
- 2) Broj zaposlenih radnika - plus 10% po jednom zaposlenom radniku, s tim da uvećanje ne može biti manje od 10% prosečne mesečne zarade iz člana 4. stav 1. ove uredbe.
 - 3) Tržišni uslovi u kojima se delatnost obavlja - od minus 50% do plus 100%, i to:
 - 4) Površina lokala, za pojedine vrste delatnosti gde je površina bitna za njeno obavljanje uz sagledavanje mesnih prilika - od minus 10% do plus 50%,
 - 5) Starost preduzetnika i njegova radna sposobnost - do minus 20%, i to:
 - 6) Ostale okolnosti koje utiču na ostvarivanje dobiti - od minus 50% do plus 300%, i to:
 - 1) poslovna reputacija preduzetnika - do plus 300%
 - 2) vremenski period obavljanja delatnosti - od minus 50% do plus 100%
 - 3) vanredne okolnosti koje su od negativnog uticaja na promet (velike elementarne nepogode i sl.) - do minus 50%
 - 4) duža bolest preduzetnika koja utiče na efekte poslovanja - do minus 10%
 - 5) duže odsustvo preduzetnika zbog trudničkog bolovanja, porodijskog odsustva, odsustva sa rada radi nege deteta i odsustva sa rada radi posebne nege deteta, koje utiče na efekte poslovanja - do minus 15%,
 - 7) Pored toga, korekcije može da se vrši na osnovu prihoda obveznika koji pod istim ili sličnim uslovima obavljaju istu ili sličnu delatnost.

9.12 Godišnji porez na dohodak građana

Predmet oporezivanja predstavlja dohodak fizičkih lica-rezidenta ostvaren u kalendarskoj godini. Obveznici poreza su fizička lica-rezidenti (državljeni Republike i strani državljani rezidenti). Godišnji porez na dohodak građana plaćaju fizička lica-rezidenti, koji su u kalendarskoj godini ostvarili dohodak veći od trostrukog iznosa prosečne godišnje zarade po zaposlenom isplaćene u Republici u godini za koju se utvrđuje porez, prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike.

Neoporezivi iznos za stranca rezidenta zaposlenog kod rezidentnog lica ili u stalnoj poslovnoj jedinici nerezidentnog lica, kao i za rezidenta upućenog u inostranstvo radi obavljanja poslova za rezidentno pravno lice jeste petostruki iznos prosečne godišnje zarade po zaposlenom isplaćene u Republici u godini za koju se utvrđuje porez, prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike.

Godišnji porez na dohodak građana plaća se po stopi:

- a) za obveznika rezidenta
 - iznos do šestostruke prosečne godišnje zarade - 10%
 - preko šestostruke prosečne godišnje zarade - 15%
- b) za obveznika nerezidenta

-
- iznos do osmostruke prosečne godišnje zarade - 10%
 - preko osmostruke prosečne godišnje zarade - 15%

10 POREZ NA PRIHODE OD AUTORSKIH PRAVA, PRAVA SRODNIH AUTORSKOM PRAVU I PRAVA INDUSTRIJSKE SVOJINE



Predmet oporezivanja su prihodi koji se ostvaruju od 1) autorskih prava, 2) prava srodnih autorskom pravu i 3) prava industrijske svojine.

Autorsko delo je originalna duhovna tvorevina autora, izražena u određenoj formi, bez obzira na njegovu umetničku, naučnu ili drugu vrednost, njegovu namenu, veličinu, sadržinu i način ispoljavanja, kao i dopuštenost javnog saopštavanja njegove sadržine.

Autorskim delom smatraju se, naročito:

- 1) pisana dela (knjige, brošure, članci, prevodi, računarski programi u bilo kojem obliku njihovog izražavanja, uključujući i pripremni materijal za njihovu izradu i drugo),
- 2) govorna dela (predavanja, govori, besede i drugo),
- 3) dramska, dramsko-muzička, koreografska i pantomimska dela, kao i dela koja potiču iz folklora,
- 4) muzička dela, sa rečima ili bez reči,
- 5) filmska dela (kinematografska i televizijska dela),
- 6) dela likovne umetnosti (slike, crteži, skice, grafike, skulpture i drugo),
- 7) dela arhitekture, primenjene umetnosti i industrijskog oblikovanja,
- 8) kartografska dela (geografske i topografske karte),
- 9) planovi, skice, makete i fotografije,
- 10) pozorišna režija.

Najčešća vrsta autorskih dela koja su izvor prihoda u praksi su pisana dela - književna, naučna, stručna, publicistička i dr.

Autorskopравnom zaštitom nisu obuhvaćene opšte ideje, postupci, metode rada, ili matematički koncepti kao takvi, kao i načela, principi i uputstva koji su sadržani u autorskom delu.

Autorskim delom se ne smatraju:

- 8) zakoni, podzakonski akti i drugi propisi,
- 9) službeni materijali državnih organa i organa koji obavljaju javnu funkciju,
- 10) službeni prevodi propisa i službenih materijala državnih organa i organa koji obavljaju javnu funkciju,
- 11) podnesci i drugi akti u upravnom ili sudskom postupku.

Prihodom od autorskih prava smatra se naknada koju obveznik ostvari po osnovu:

- 1) pisanih dela (književna, naučna, stručna, publicistička i druga dela, studije, recenzije i slično),
- 2) govornih dela,
- 3) dramskih i dramsko-muzičkih dela,
- 4) pantomimskih i koreografskih dela čije je predstavljanje utvrđeno pismeno ili na neki drugi način,
- 5) muzičkih dela sa rečima ili bez njih,
- 6) kinematografskih dela i dela stvorenih na način sličan kinematografiji,
- 7) dela likovne umetnosti,
- 8) kartografskih dela,
- 9) idejnih projekata, skica, crteža i plastičnih dela koja se odnose na arhitekturu, geografiju, topografiju ili koju drugu oblast nauke ili umetnosti,
- 10) stripova, ukrštenica i slično,
- 11) redakcijskih dela koja s obzirom na izbor i raspored građe, predstavljaju samostalnu duhovnu tvorevinu,
- 12) prevoda, lekture, aranžmana muzičke obrade i druge prerade autorskih dela,
- 13) nagrada na konkursima za izradu umetničkih, naučnih, stručnih i ostalih autorskih dela, nagrada na konkursima za izradu idejnih projekata, kao i nagrada za postignuti uspeh u nauci i umetnosti, ako ovim zakonom nije drukčije određeno,
- 14) izvođenja muzičkih, književnih i drugih dela,
- 15) korišćenja izvedenih muzičkih materijala,
- 16) izrada prototipa umetničkih predmeta koji se ustupaju preduzećima kao modeli za umnožavanje (proizvodnju) takvih predmeta,
- 17) likovnih dela iz oblasti primenjenih umetnosti,
- 18) ostalih autorskih dela.

Prihodom od **prava srodnih autorskom pravu**, smatra se naknada koju obveznik ostvari po osnovu:

- 1) prava interpretatora,
- 2) prava proizvođača fonograma,
- 3) prava proizvođača videograma,
- 4) prava proizvođača emisije,
- 5) prava proizvođača baze podataka.

Prihodom od **prava industrijske svojine** smatra se naknada koju obveznik ostvari po osnovu:

- 1) patenata,
- 2) malih patenata,
- 3) žigova,
- 4) modela i uzoraka,
- 5) tehničkih unapređenja.

Obveznik poreza je fizičko lice koje kao autor, nosilac srodnih prava, odnosno vlasnik prava industrijske svojine ostvaruje naknadu po osnovu autorskog i srodnog prava, odnosno prava industrijske svojine.

Poreska osnovica je oporezivi prihod od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine, koji se utvrđuje kao razlika između bruto prihoda i troškova koje je obveznik imao pri ostvarivanju i očuvanju prihoda.

Obvezniku - autoru, odnosno nosiocu srodnog prava priznaju se sledeći **normirani troškovi**:

- 1) za vajarska dela, tapiserije, umetničku keramiku, keramoplastiku, mozaik i vitraž, za umetničku fotografiju, zidno slikarstvo i slikarstvo u prostoru u tehnikama: freska, grafika, intarzija, emajl, intarzirane i e majlirane predmete, kostimografiju, modno kreatorstvo i umetničku obradu tekstila (tkani tekstil, štampani tekstil i sl.) - **60% od bruto prihoda**,
- 2) za slikarska dela, grafička dela, industrijsko oblikovanje sa izradom modela i maketa, sitnu plastiku, radove vizuelnih komunikacija, radove u oblasti unutrašnje arhitekture i obrade fasada, oblikovanje prostora, radove na području hortikulture, vršenje umetničkog nadzora nad izvođenjem radova u oblasti unutrašnje i fasadne arhitekture, oblikovanja prostora i hortikulture sa izradom modela i maketa, umetnička rešenja za scenografiju, naučna, stručna, književna i publicistička dela, prevođenje, odnosno prevodi, muzička i kinematografska dela i restauratorska i konzervatorska dela u oblasti kulture i umetnosti, za izvođenje umetničkih dela (sviranje i pevanje, pozorišna i filmska gluma, recitovanje), snimanje filmova i idejne skice za tapiseriju i kostimografiju kad se ne izvode u materijalu - **50% od bruto prihoda**,
- 3) za interpretaciju, odnosno izvođenje estradnih programa zabavne i narodne muzike, proizvodnju fonograma, proizvodnju videograma, proizvodnju emisije, proizvodnju baze podataka i za druga autorska i srodna prava koja nisu navedena u tač. 1) i 2) - **40% od bruto prihoda**.

Pored toga, obveznicima priznaje se kao trošak **u punom iznosu** naknada koju plaćaju za usluge odgovarajućoj autorskoj agenciji, organizaciji za zaštitu muzičkog autorskog prava

i preduzećima i drugim pravnim licima ovlašćenim za prodaju i naplatu prihoda od autorskih dela.

Obvezniku - autoru i nosiocu srodnih prava, na njegov zahtev umesto normiranih, priznaće se stvarni troškovi koje je imao pri ostvarivanju i očuvanju prihoda, ako za to podnese dokaze. Obvezniku - vlasniku prava industrijske svojine, priznaju se kao trošak kod utvrđivanja oporezivog prihoda sledeći stvarni troškovi:

- 1) takse i troškovi koji se plaćaju za zaštitu patenata, malih patenata, žigova, modela, uzoraka i tehničkih unapređenja, prema potvrdi nadležnog organa za njihovu zaštitu,
- 2) troškovi izrade nacrtu i tehničkog opisa patenata, malih patenata, žigova, modela, uzoraka i tehničkih unapređenja, koji su bili sastavni deo prijave kojom se od nadležnog organa traži njihova zaštita, prema potvrdi stručnog lica koje je izgradilo te nacрте i tehničke opise i uz mišljenje o realnosti ovih troškova koje izdaje odgovarajuća strukovna organizacija pronalazača,
- 3) troškovi za izradu prototipa, potrebnog da bi se patent, mali patent, žig, model, uzorak ili tehničko unapređenje proverili, pod uslovom da su prijavljeni, odnosno zaštićeni. Ako je prototip izrađen u preduzeću, odnosno ustanovi, potvrdu o troškovima izrade izdaje izrađivač. Ako je prototip izradio pronalazač u sopstvenoj režiji, priznaju se stvarni troškovi koje je imao, a mišljenje o realnosti troškova izdaje odgovarajuća strukovna organizacija pronalazača.

Stopa poreza na prihode od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine je jedinstvena i proporcionalna i iznosi 20%.

Porez se plaća po odbitku. Ako porez po odbitku ne obračuna i ne uplati isplatilac, obveznik je dužan da ostvarene prihode sam prijavi, obračuna i uplati porez.

11 POREZ NA NASLEĐE I POKLON



Predmet oporezivanja su prava na nepokretnosti koje naslednici, odnosno lica koja primaju poklon nasleđuju, odnosno prime na poklon. Ovaj porez plaća se i na nasleđeni, odnosno na poklon primljeni gotov novac, štedne uloge, depozite u bankama, novčana potraživanja prava intelektualne svojine, udele u pravnom licu, hartije od vrednosti, pravo svojine na upotrebljavana motorna vozila i sl.

Obveznik poreza na nasleđe i poklon je rezident i nerezident Republike Srbije, koji nasledi ili primi na poklon pravo na nepokretnost koja se nalazi na teritoriji Republike Srbije.

Porez na nasleđe i poklon se plaća na pravo svojine i druga prava na nepokretnostima, koje naslednici naslede, odnosno poklonoprимci primena poklon, i to :

- 1) pravo svojine, odnosno na pravo svojine na zemljištu,
- 2) pravo zakupa stana ili stambene zgrade konstituisano u korist fizičkih lica, u skladu sa zakonom kojim je uređeno stanovanje, odnosno socijalno stanovanje, odnosno zakonom kojim su uređene izbeglice, za period duži od jedne godine ili na neodređeno vreme,
- 3) pravo korišćenja građevinskog zemljišta površine preko 10 ari, u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravni režim građevinskog zemljišta,
- 4) pravo korišćenja nepokretnosti u javnoj svojini od strane imaooca prava korišćenja, u skladu sa zakonom kojim se uređuje javna svojina,
- 5) korišćenje nepokretnosti u javnoj svojini od strane korisnika nepokretnosti, u skladu sa zakonom kojim se uređuje javna svojina,
- 6) državinu nepokretnosti na kojoj imalac prava svojine nije poznat ili nije određen,
- 7) državinu nepokretnosti u javnoj svojini, bez pravnog osnova,
- 8) državinu i korišćenje nepokretnosti po osnovu ugovora o finansijskom lizingu.

Predmet oporezivanja porezom na nasleđe i poklon su nasleđeni, odnosno na poklon primljeni :

- 1) štedni ulog,
- 2) gotov novac,
- 3) depozit u banci,
- 4) novčano potraživanje,
- 5) pravo intelektualne svojine,

-
- 6) pravo svojine na vozilu, plovilu, odnosno vazduhoplovu i drugim pokretnim stvarima.

Poklonom se smatra i prenos bez naknade imovine pravnog lica, koja je predmet oporezivanja porezom na nasleđe i poklon.

Poklonom se ne smatra :

- 1) Prenos bez naknade prava na nepokretnostima i pokretnim stvarima na koji se plaća porez na dodatu vrednost, u skladu sa propisima kojima se uređuje porez na dodatu vrednost, nezavisno od postojanja Ugovora o poklonu,
- 2) Prihod fizičkog lica po osnovima koji su izuzeti iz dohotka za oporezivanje, odnosno koji je predmet oporezivanja porezom na dohodak građana, u skladu sa zakonom kojim se uređuje oporezivanje dohotka građana,
- 3) Prihod pravnog lica koji se uključuje u obračun osnovice za oporezivanje porezom na dobit pravnih lica, u skladu sa zakonom kojim se uređuje oporezivanje dobiti pravnih lica.

Od oporezivanja po Zakonu izuzima se prenos dobitka u igri na sreću sa organizatora igre na dobitnika.

Od oporezivanja porezom na nasleđe i poklon izuzima se nasleđe, odnosno poklon, i to:

- 1) udela u pravnom licu, odnosno hartija od vrednosti,
- 2) moped, motokultivator, traktora, radnih mašina, državnih vazduhoplova, odnosno vazduhoplova bez sopstvenog pogona,
- 3) novca, prava, odnosno stvari koje naslednik nasledi, odnosno poklonoprimalac primi na poklon, od istog lica, za vrednost nasleđa odnosno poklona, do 100.000 di nara u jednoj kalendarskoj godini po svakom od tih osnova.

Osnovica poreza na nasleđe je tržišna vrednost nasleđene imovine, umanjena za iznos dugova, troškova i drugih tereta koje je obveznik dužan da isplati, ili na drugi način izmiri na nasleđene imovine, na dan nastanka poreske obaveze. Osnovica poreza na poklon je tržišna vrednost na poklon primljene imovine, na dan nastanka poreske obaveze, koju utvrđuje poreski organ.

Stope poreza na nasleđe i poklon su progresivne.

Na primer: obveznici koji se u odnosu na ostavioca, odnosno poklonodavca, nalaze u drugom naslednom redu po zakonskom redu nasleđivanja, porez na nasleđe i poklon plaćaju po sledećim stopama: Na poresku osnovicu do 300.000 dinara plaća se na ime poreza 2%, na poresku osnovicu preko 300.000 dinara plaća se na ime poreza 6.000 dinara + 2,5% na iznos preko 300.000 dinara.

Obveznici koji se, u odnosu na ostavioca odnosno poklonodavca, nalaze u trećem i daljem naslednom redu, ili nisu u srodstvu, porez na nasleđe i poklon plaćaju po stopi od 2,5%.

Poreska obaveza u odnosu na nasleđe nastaje danom pravosnažnosti rešenja o nasleđivanju. Poreska obaveza u odnosu na poklon nastaje danom zaključenja ugovora o poklonu, a ako ugovor nije zaključen u pismenoj formi - danom prijema poklona. Ako nije podneta poreska prijava ili nije blagovremeno podneta poreska obaveza nastaje danom kada je informaciju o istom saznao nadležni poreski organ.

Ako je na nepokretnosti koja je predmet nasleđivanja ili poklona konstituisano pravo plodouživanja, poreska obaveza nastaje danom prestanka tog prava.

Porez na nasleđe i poklon ne plaća se na novac, prava, odnosno pravo svojine na upotrebljavanom motornom vozilu, odnosno upotrebljavanom plovnom objektu, i druge pokretne stvari, ukoliko je pojedinačna tržišna, odnosno nominalna vrednost predmeta oporezivanja, odnosno njegov pojedinačni iznos manji od 9.000 dinara.

Porez na nasleđe i poklon ne plaća između sledećih lica:

- 1) naslednik prvog naslednog reda, bračni drug i roditelj ostavioca, odnosno poklonoprimac prvog naslednog reda i bračni drug poklonodavca,
- 2) naslednik, odnosno poklonoprimac zemljoradnik drugog naslednog reda koji nasleđuje, odnosno prima na poklon imovinu koja mu služi za obavljanje poljoprivredne delatnosti, ako je sa ostaviocem, odnosno poklonodavcem neprekidno živeo u domaćinstvu najmanje pet godina pre smrti ostavioca, odnosno pre prijema poklona,
- 3) nasledni, odnosno poklonoprimac drugog naslednog reda - na jedan nasleđeni, odnosno na poklon primljeni stan, ako je sa ostaviocem odnosno poklonodavcem neprekidno živeo u zajedničkom domaćinstvu najmanje godinu dana pre smrti ostavioca, odnosno pre prijema poklona,
- 4) poklonoprimac - na imovinu koja mu je ustupljena u ostavinskom postupku, koju bi nasledio da se naslednik - poklonodavac odrekao nasleđa,
- 5) pravno lice - na nasleđenu ili na poklon primljenu imovinu koja služi isključivo za namene za koje se obrazuju fondovi ili fondacije,
- 6) naslednik, odnosno poklonoprimac specijalnih putničkih automobila sa ugrađenim uređajima za bolesnike, specijalnih putničkih automobila za obuku vozača sa ugrađenim duplim komandama, kao i putničkih automobila za taksi i "rent a car" koji su posebno označeni,
- 7) naslednik, odnosno poklonoprimac upotrebljivanih motornih vozila, odnosno upotrebljivanih plovni objekata, u slučajevima kada se, prema propisima kojima je uređen porez na promet, ne plaća porez na promet novih motornih vozila, odnosno novih plovni objekata,
- 8) lica, ukoliko naslede ili prime na poklon novac, prava ili druge stvari utvrđene Zakonom o porezu na imovinu, ukoliko je pojedinačna tržišna odnosno nominalna vrednost predmeta oporezivanja, odnosno njegov pojedinačni iznos manji od 9.000 dinara,
- 9) naslednik, odnosno poklonoprimac specijalnih putničkih automobila sa ugrađenim uređajima za bolesnike, specijalnih putničkih automobila sa ugrađenim uređajima za bolesnike, specijalnih putničkih automobila za obuku vozača sa ugrađenim duplim komandama za obuku vozača sa ugrađenim

duplim komandama, kao i putničkih automobila za taksi i rent-a-kar koji su posebno označeni,

- 10) Republika Srbija, autonomna pokrajina, odnosno jedinica lokalne samouprave kao zakonski naslednik, odnosno poklonoprimac.

Predmet oporezivanja su prava na nepokretnosti koje naslednici, odnosno poklonoprimci nasleđuju, odnosno prime na poklon.

Ovaj porez se plaća i na nasleđeni, odnosno na poklon primljeni gotov novac, štedne uloge, depozite u bankama, novčana potraživanja, prava intelektualne svojine, udele u pravnom licu, hartije od vrednosti, pravo svojine na upotrebljavana motorna vozila i sl.

Obveznik poreza na nasleđe i poklon je rezident i nerezident Republike Srbije, koji nasledi ili primi na poklon pravo na nepokretnost koja se nalazi u Republici Srbiji.

Osnovica poreza:

- na nasleđe je tržišna vrednost nasleđene imovine, umanjena za iznos dugova i drugih tereta koje je obveznik dužan da isplati ili na drugi način izmiri iz nasleđene imovine, na dan nastanka poreske obaveze,
- na poklon je tržišna vrednost na poklon primljene imovine, na dan nastanka poreske obaveze.

Stope poreza na nasleđe i poklon su progresivne, u zavisnosti od naslednog reda po zakonskom redu nasleđivanja, odnosno stepena srodstva između ostavioca i naslednika i iznose 3% do 5% + 5% na iznos preko 200.000,00 dinara. Dalji stepen srodstva ima veću poresku osnovicu.

12 POREZ NA PRENOS APSOLUTNIH PRAVA



Porez na prenos apsolutnih prava je javni prihod države koji se ostvaruje neposrednim nametanjem. Porez na prenos apsolutnih prava, kao i druge poreze, odlikuje prisilnost, finansiranje javnih izdataka, odsustvo neposredne protivnake i novčano davanje.

Porez na prenos apsolutnih prava je regulisan Zakonom o porezima na imovinu.

Predmet oporezivanja je prenos sledećih apsolutnih prava uz naknadu:

- 1) stvarnih prava na nepokretnosti,
- 2) prava intelektualne svojine,
- 3) udela u pravnom licu i hartija od vrednosti,
- 4) prava svojine na upotrebljavanom motornom vozilu, plovnom objektu, odnosno vazduhoplovu na sopstveni pogon,
- 5) prava korišćenja gradskog, odnosno javnog građevinskog zemljišta, nezavisno od njegove površine,
- 6) prava na eksproprijaciji nepokretnosti, ako se eksproprijacija vrši radi izgradnje stambenih ili privrednih objekata.

Prenosom uz naknadu na koji se porez na prenos apsolutnih prava plaća, smatra se i :

- 1) sticanje prava svojine na osnovu pravosnažne sudske odluke ili drugog akta državnog organa,
- 2) prenos uz naknadu celokupne imovine pravnog lica u slučaju njegove redovne prodaje, likvidacije ili stečaja,
- 3) prenos celokupne imovine pravnog lica na koji se ne plaća PDV,
- 4) prodaja zgrada, posebnih delova zgrada i građevinskih objekata izgrađenih za tržište.

Prenosom uz naknadu u smislu zakona ne smatra se prenos apsolutnih prava na koji se plaća PDV. Obveznik poreza na prenos apsolutnih prava je prodavac, odnosno prenosilac tih prava.

Poreski obveznik je korisnik gradskog građevinskog zemljišta korisnik eksproprijacije, a u slučaju prenosa prava na osnovu ugovora o doživotnom izdržavanju, poreski obveznik je davalac izdržavanja.

Osnovica poreza na prenos apsolutnih prava je ugovorena cena u trenutku nastanka poreske obaveze, ukoliko nije manja od tržišne.

Stope poreza na prenos apsolutnih prava su proporcijalne i iznose:

- 1) na prenos udela u pravnom licu i hartija od vrednosti - 0,3%,

-
- 2) na prenos stvarnih prava na nepokretnosti i prava na ekspropisanoj nepokretnosti ako se eksproprijacija vrši radi izgradnje stambenih i privrednih objekata na poljoprivrednom i šumskom zemljištu - 2,5%,
 - 3) na prenos prava svojine na upotrebljavana motorna vozila, plovne objekte i vazduhoplove - 2,5%,
 - 4) na prenos ostalih apsolutnih prava 5%.

Poreska oslobođenja. Porez na prenos apsolutnih prava, između ostalog, ne plaća se na:

- 1) kada se apsolutno pravo prenosi radi izmirenja obaveza po osnovu javnih prihoda,
- 2) kod ulaganja apsolutnih prava u kapital akcionarskog društva (AD), odnosno društva sa ograničenom odgovornošću (DOO),
- 3) kada se prenosi apsolutno pravo na hartijama od vrednosti po odredbama zakona kojim se uređuje svojinska transformacija, odnosno privatizacija sa eminenta na sticaj akcija,
- 4) na prenos prava svojine na stanu ili porodičnoj stambenoj zgradi, odnosno svojinskom udelu na stanu ili stambenoj zgradi (u daljem tekstu: stan) fizičkom licu koje kupuje prvi stan, za površinu koja za kupca prvog stana iznosi do 40 m² i za članove njegovog porodičnog domaćinstva koji od 01.07.2006. godine nisu imali u svojini, odnosno susvojini stana teritoriji Republike Srbije do 15 m² po svakom članu, pod uslovom da je kupac prvog stana punoletni državljanin Republike Srbije, sa prebivalištem na teritoriji Republike Srbije. Ako je površina stana koji kupac prvog stana kupuje veća od 40 m², porez se plaća na prenos prava svojine na razliku površine kupljenog i površine odgovarajućeg stana. Pravo na poresko oslobođenje nema obveznik koji pravo svojine na stanu prenosi: licu na osnovu čije prve kupovine stana je jednom ostvareno pravo na refundaciju PDV-a ili na poresko oslobođenje od plaćanja poreza na prenos apsolutnih prava, kao i članu porodičnog domaćinstva kupca prvog stana za koga je jednom ostvareno pravo na refundaciju PDV-a ili na poresko oslobođenje od plaćanja poreza na prenos apsolutnih prava u skladu sa odredbama zakona.

13 POREZI NA UPOTREBU, DRŽANJE I NOŠENJE DOBARA



Porezi na upotrebu, držanje i nošenje dobara sastoje se iz sledećih poreza:

- 1) porez na upotrebu motornih vozila,
- 2) porez na upotrebu plovila,
- 3) porez na upotrebu vazduhoplova,
- 4) porez na registrovano oružje.

Porezi koji se naplaćuju na osnovu ovog zakona prihod su budžeta Republike Srbije.

13.1 Porez na upotrebu motornih vozila



Porez na upotrebu motornih vozila plaća se kod izdavanja saobraćajne dozvole, odnosno registracione nalepnice (u daljem tekstu: registracija) za motorna vozila, koji se vrše u skladu sa propisima kojima se uređuje bezbednost saobraćaja na putevima, i to: putničkih vozila, motocikala, motocikala sa bočnim sedištem i teških tricikala.

Putničkim vozilom, odnosno motociklom, odnosno motociklom sa bočnim sedištem, odnosno teškim triciklom, smatraju se putničko vozilo, odnosno motocikl, odnosno motocikl sa bočnim sedištem, odnosno teški tricikl (u daljem tekstu: motorno vozilo), prema propisima kojima se uređuje bezbednost saobraćaja na putevima.

Obveznik poreza je pravno i fizičko lice na čije se ime motorno vozilo registruje, ako Zakonom nije drukčije određeno.

Porez se plaća prema radnoj zapremini motora motornog vozila i za period od jedne godine u iznosima koji su propisani.

Propisani iznos poreza na upotrebu motornih vozila umanjuje se za motorna vozila preko navršenih pet godina starosti, i to za:

- 1) 15% - kod motornih vozila preko pet do osam navršenih godina starosti,
- 2) 25% - kod motornih vozila preko osam do 10 navršenih godina starosti,
- 3) 40% - kod motornih vozila preko 10 navršenih godina starosti.

Izuzetno, za motorna vozila starosti 20 i više godina, porez na upotrebu motornih vozila iznosi 20% od propisanog iznosa poreza na upotrebu motornih vozila.

Porez na upotrebu motornih vozila ne plaćaju:

-
- 1) osoba sa invaliditetom sa 80 ili više procenata telesnog oštećenja, na jedno vozilo iz člana 4. stav 1. tačka 1. ovog zakona, koje se na njeno ime prvo registruje u jednoj godini,
 - 2) osoba sa invaliditetom kod kojih postoji telesno oštećenje koje ima za posledicu nesposobnost donjih ekstremiteta nogu od 60 ili više procenata, na jedno vozilo iz člana 4. stav 1. tačka 1. ovog zakona, koje se na njeno ime prvo registruje u jednoj godini,
 - 3) roditelji višestruko ometene dece koja su u otvorenoj zaštiti, odnosno o kojima roditelji neposredno brinu - na jedno vozilo iz člana 4. stav 1. tačka 1. ovog zakona, koje se na njihovo ime, odnosno na ime jednog od njih, prvo registruje u jednoj godini,
 - 4) zdravstvene ustanove za ambulantna vozila,
 - 5) organizacije osoba sa invaliditetom osnovane sa ciljem pružanja pomoći licima sa invaliditetom, koje su registrovane u skladu sa zakonom - za vozila prilagođena isključivo za prevoz njihovih članova,
 - 6) Ministarstvo unutrašnjih poslova,
 - 7) vlasnici motornih vozila čiji pogon je isključivo električni.

Dokaze o ispunjenju uslova za ostvarivanje navedenog prava izdaju nadležni organi, za godinu u kojoj se vrši registracija.

Propisani iznos poreza na upotrebu motornih vozila, pored opisanog umanjenja, dodatno se umanjuje za 50% za vozila kojima se obavlja auto-taksi prevoz i za specijalna vozila za obuku kandidata za vozače sa ugrađenim duplim nožnim komandama.

Plaćeni porez na upotrebu motornih vozila, za motorno vozilo koje je uništeno, odnosno objavljen, odnosno otuđeno, pre isteka važenja registracije, **ne smatra se više ili pogrešno plaćenim porezom**, u smislu zakona kojim se uređuju poreski postupak i poreska administracija.

Lice koje je u toku godine steklo pravo svojine na registrovanom motornom vozilu, kod čije registracije je porez na upotrebu motornih vozila plaćen u propisanom iznosu, nije u obavezi da zbog te promene plati propisani porez do isteka perioda za koji je motorno vozilo registrovano.

Kada lice koje nema pravo na poresko oslobođenje, odnosno na umanjenje poreza, stekne u toku perioda važenja registracije pravo svojine na registrovanom motornom vozilu, kod čije registracije je ostvareno pravo na poresko oslobođenje, odnosno na umanjenje poreza, **porez na upotrebu motornih vozila za to vozilo plaća u pripadajućem iznosu koji odgovara periodu od sticanja prava svojine na vozilu do isteka registracije.**

Porez na upotrebu motornih vozila obveznik obračunava i uplaćuje na propisani uplatni račun javnih prihoda.

Dokaz o plaćenom porezu na upotrebu motornih vozila u propisanom iznosu podnosi se, uz zahtev za izdavanje saobraćajne dozvole, odnosno registracione nalepnice, motornog vozila za koje se porez plaća.

Registracija vozila ne može se vršiti bez dokaza o plaćenom porezu na upotrebu motornih vozila, u propisanom iznosu.

13.2 Porez na upotrebu plovila



Porez na upotrebu plovila plaća se na čamce, brodove i jahte, sa motornim pogonom, kao i na plutajuće objekte - ugostiteljske objekte. Porez na upotrebu plovila ne plaća se na brodove i na plutajuće objekte - ugostiteljske objekte, koji obvezniku neposredno služe za obavljanje njegove registrovane delatnosti.

Čamcem, brodom, jahtom, odnosno plutajućim objektom, smatraju se čamac, brod, jahta, odnosno plutajući objekat, u smislu zakona kojim se uređuju plovidba i luke na unutrašnjim vodama.

Poreska obaveza nastaje kod upisa plovila u upisnik i kod svakog produžavanja važnosti broskog svedočanstva, odnosno plovidbene dozvole, odnosno plutajuće dozvole, koje se vrši u skladu sa propisima kojima se uređuju plovidba i luke na unutrašnjim vodama, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

Obveznik poreza je pravno i fizičko lice na čije ime se plovilo upisuje u odgovarajući upisnik, odnosno produžava važnost broskog svedočanstva, odnosno plovidbene dozvole, odnosno plutajuće dozvole u skladu sa propisima, ako zakonom nije drukčije određeno.

Porez na upotrebu plovila plaća se:

- 1) na čamce - prema dužini plovila iskazanoj u metrima, snazi motora iskazanoj u kw, kao i postojanju, odnosno nepostojanju kabine plovila,
- 2) na brodove i jahte - prema snazi motora iskazanoj u kw,
- 3) na plutajuće objekte - ugostiteljske objekte prema površini iskazanoj u m².

Propisani iznos poreza na upotrebu plovila umanjuje se za plovila preko navršenih pet godina starosti, i to za:

- 1) 10% - kod plovila preko pet do osam navršenih godina starosti,
- 2) 20% - kod plovila preko osam do 10 navršenih godina starosti,
- 3) 30% - kod plovila preko 10 navršenih godina starosti.

Porez na upotrebu plovila obveznik obračunava i uplaćuje na propisani uplatni račun javnih prihoda.

13.3 Porez na upotrebu vazduhoplova



Porez na upotrebu vazduhoplova plaća se na civilne vazduhoplove na motorni pogon, kada se koriste za sopstveni prevoz, odnosno za sportsko i amatersko letenje.

Porez na upotrebu vazduhoplova plaća se kod upisa vazduhoplova u registar vazduhoplova Republike Srbije ili evidenciju vazduhoplova Republike Srbije i kod svakog produženja važenja potvrde o proveru ploidbenosti, koji se vrše u skladu sa propisima kojima se uređuje vazdušni saobraćaj, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

Obveznik poreza na upotrebu vazduhoplova je pravno i fizičko lice na čije ime se vazduhoplov upisuje u registar, odnosno kome se produžava važenje potvrde o proveru ploidbenosti, u skladu sa propisima kojima se uređuje vazdušni saobraćaj, ako ovim zakonom nije drukčije propisano.

Iznos poreza se plaća na vazduhoplove na motorni pogon utvrđuje se u skladu sa kategorijom vazduhoplova. Osnovice detaljnije propisuje zakon i prateća podzakonska akta.

Propisani iznos poreza na upotrebu vazduhoplova umanjuje se za vazduhoplove preko navršenih pet godina starosti do 30%.

Porez na upotrebu vazduhoplova ne plaća se na vazduhoplove na motorni pogon koji se koriste za sport, a vlasništvo su Vazduhoplovnog saveza Srbije ili njegovih članova (klubova i sportista) koji poseduju potvrdu o članstvu izdatu od tog saveza.

Porez na upotrebu vazduhoplova obveznik obračunava i uplaćuje na propisani uplatni račun javnih prihoda.

Obveznik poreza na upotrebu vazduhoplova, koji traži upis vazduhoplova u registar, odnosno produženje važenja potvrde o proveru ploidbenosti prilikom podnošenja zahteva dužan je da uz zahtev priloži i dokaz da je izvršio uplatu poreza na upotrebu vazduhoplova u propisanom iznosu.

Upis vazduhoplova u registar, odnosno produženje važenja potvrde o proveru ploidbenosti, može se izvršiti samo uz dokaz o plaćenom porezu.

Plaćeni porez na upotrebu vazduhoplova, za vazduhoplov koji je uništen, odnosno brisan iz registra, odnosno otuđen, pre isteka važenja potvrde o proveru ploidbenosti, ne smatra se više ili pogrešno plaćenim porezom, u smislu zakona kojim se uređuju poreski postupak i poreska administracija.

Lice koje je u toku godine steklo pravo svojine na vazduhoplovu upisanom u registar, odnosno kome nije isteklo važenje potvrde o proveru ploidbenosti, za koju je porez na upotrebu vazduhoplova plaćen u propisanom iznosu, nije u obavezi da zbog te promene plati porez na upotrebu vazduhoplova, osim ako se zbog toga mora izvršiti novi upis u registar, odnosno izdavanje potvrde o proveru ploidbenosti, u skladu sa propisima kojima se uređuje vazdušni saobraćaj.

13.4 Porez na registrovano oružje



Na registrovano oružje utvrđeno ovim zakonom plaća se porez za svaku kalendarsku godinu.

Obaveza plaćanja poreza na registrovano oružje nastaje danom izdavanja odobrenja, odnosno oružnog lista, odnosno dozvole, za držanje, odnosno za držanje i nošenje oružja.

Obveznik poreza na registrovano oružje je fizičko i pravno lice na koje glasi oružni list za držanje oružja za ličnu bezbednost, oružni list za držanje i nošenje oružja, odnosno dozvola za nošenje oružja za ličnu bezbednost.

Ako je za više pravnih ili fizičkih lica izdat oružni list za držanje i nošenje jednog istog oružja, poreski obveznik je vlasnik oružja.

Porez na registrovano oružje za koje je izdato odobrenje, odnosno oružni list za držanje oružja, plaća se u godišnjem iznosu. Iznos detaljnije propisuje zakon i prateća podzakonska akta

14 OPOREZIVANJE POLJOPRIVREDNIH GAZDINSTAVA



U skladu sa Zakona o porezu na dohodak građana propisano je da je obveznik poreza na prihode od samostalne delatnosti po os novu prihoda od poljoprivrede i šumarstva, fizičko lice – nosilac porodičnog poljoprivrednog gazdinstava, upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava, u skladu sa propisima koji uređuju tu oblast i koje vodi poslovne knjige.

S tim u vezi, da bi fizičko lice - nosilac porodičnog poljoprivrednog gazdinstava, upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava, imalo status preduzetnika, mora kumulativno da ispunjava dva uslova:

- 3) da je upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava i
- 4) da vodi poslovne knjige.

Ukoliko fizičko lice - nosilac porodičnog poljoprivrednog gazdinstava ne ispuni kumulativno navedena dva uslova, nema status preduzetnika.

Odredbama Zakona o PDV (propisano je da poljoprivrednik čiji ukupan promet dobara i usluga u prethodnih 12 meseci nije veći od 8.000.000 dinara ne obračunava PDV za izvršen promet dobara i usluga, nema pravo iskazivanja PDV u računima, nema pravo na odbitak prethodnog poreza i nije dužan da vodi evidenciju propisanu ovim zakonom.

Poljoprivrednik, takođe, može da se opredeli za obavezu plaćanja PDV podnošenjem evidencione prijave propisane u skladu sa ovim zakonom nadležnom poreskom organu i u tom slučaju stiče prava i obaveze koje obveznik PDV ima po ovom zakonu (u tom slučaju obaveza plaćanja PDV traje najmanje dve godine).

Odredbama člana 7. i 8. Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje („Sl. glasnik RS“, br. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13) propisano je da su poljoprivrednici - obveznici doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje i zdravstveno osiguranje u skladu sa zakonom koji uređuje sistem obaveznog penzijskog i invalidskog osiguranja obaveznog zdravstvenog osiguranja.

U vezi napred navedenog može se zaključiti:

1. fizičko lice koje ostvaruje prihode obavljanjem delatnosti poljoprivrede i šumarstva, odnosno prihode od poljoprivrednih i šumskih proizvoda, pa i registrovano poljoprivredno gazdinstvo koje nema status preduzetnika nije u obavezi da vodi poslovne knjige i nije dužan da plaća porez na dohodak građana.

Navedena kategorija fizičkih lica nije poreski obveznik sa aspekta poreza na dohodak građana a ima obavezu plaćanja doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje i zdravstveno osiguranje u skladu sa zakonom koji uređuje sistem obaveznog penzijskog i invalidskog osiguranja i obaveznog zdravstvenog osiguranja, pod uslovom da ima prijavu na osiguranje po osnovu obavljanja poljoprivredne delatnosti kod nadležnog fonda.

2. fizičko lice koje ostvaruje prihode obavljanjem delatnosti poljoprivrede i šumarstva, odnosno prihode od poljoprivrednih i šumskih proizvoda, stiče status preduzetnika i ima obavezu vođenja poslovnih knjiga:

- ako se nosilac registrovanog poljoprivrednog gazdinstva koje je upisano u registar poljoprivrednih gazdinstava u skladu sa propisima kojima se uređuje registracija poljoprivrednih gazdinstava opredelio da ima svojstvo preduzetnika, podnošenjem poreske prijave nadležnom poreskom organu (Obrazac PPDG-1).
- ako je registrovano poljoprivredno gazdinstvo obveznik poreza na dodatu vrednost.

U vezi obaveze vođenja poslovnih knjiga fizičkog lica koje ostvaruje prihod od poljoprivrede i šumarstva prema zakonu kojim se uređuje porez na dohodak građana dato je objašnjenje Ministarstva finansija prema kome obavezu vođenja poslovnih knjiga imaju navedena fizička lica koja stiču status preduzetnika i to: obveznici poreza na dodatu vrednost (po sili zakona), i nosioci registrovanih poljoprivrednih gazdinstava koji su se samostalno opredelili za svojstvo preduzetnika podnošenjem poreske prijave nadležnom poreskom organu (Obrazac PPDG-1).

3. fizičko lice koje ostvaruje prihode obavljanjem delatnosti poljoprivrede i šumarstva, odnosno prihode od poljoprivrednih i šumskih proizvoda a koje je preduzetnik shodno propisu koji uređuje oporezivanje dohotka građana ne može biti paušalno oporezovano imajući u vidu da pravo na paušalno oporezivanje ima preduzetnik koji s obzirom na okolnosti nije u stanju da vodi poslovne knjige.

Odredbama Zakona o porezu na dodatu vrednost propisano je: Fizička lica koja su obveznici poreza na dohodak građana na prihode od poljoprivrede i šumarstva na osnovu katastarskog prihoda i fizička lica koja su kao nosioci, odnosno članovi poljoprivrednog gazdinstva upisana u registru poljoprivrednih gazdinstava u skladu sa propisom kojim se uređuje registracija poljoprivrednih gazdinstava (u daljem tekstu : poljoprivrednici), imaju pravo na nadoknadu po os novu PDV (u daljem tekstu : PDV nadoknada), pod uslovima i na način određen ovim zakonom.

PDV nadoknada priznaje se poljoprivrednicima koji izvrše promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno poljoprivrednih usluga obveznicima.

Ako poljoprivrednici izvrše promet dobara i usluga iz stava 2. ovog člana, obveznik je dužan da obračuna PDV nadoknadu u iznosu od 8% na vrednost primljenih dobara i usluga, o čemu izdaje dokument za obračun (u daljem tekstu: priznanica), kao i da obračunatu PDV nadoknadu isplati poljoprivrednicima u novcu (uplatom na tekući račun ili račun štednje).

Obveznici iz stava 3. ovog člana imaju pravo da odbiju iznos PDV nadoknade kao prethodni porez, pod us lovom da su PDV nadoknadu i vrednost primljenih dobara i usluga platili poljoprivredniku.

Pod uslovom da su PDV nadoknadu i vrednost primljenih dobara i usluga platili poljoprivredniku, obveznici PDV imaju pravo odbitka iznosa PDV nadoknade kao prethodnog poreza u skladu sa navedenim odredbama člana 34. Zakona o porezu na dodatu vrednost.

Fizička lica koja su vlasnici, zakupci i drugi korisnici poljoprivrednog i šumskog zemljišta i fizička lica koja su kao nosioci, odnosno članovi poljoprivrednog gazdinstva upisana u registru poljoprivrednih gazdinstava u skladu sa propisom kojim se uređuje registracija poljoprivrednih gazdinstava (u daljem tekstu: poljoprivrednici), imaju pravo na nadoknadu po osnovu PDV (u daljem tekstu: PDV nadoknada), pod uslovima i na način određen ovim zakonom.

PDV nadoknada priznaje se poljoprivrednicima koji izvrše promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno poljoprivrednih usluga obveznicima.

Ako poljoprivrednici izvrše promet dobara i usluga iz stava 2. ovog člana, obveznik je dužan da obračuna PDV nadoknadu u iznosu od 8% na vrednost primljenih dobara i usluga, o čemu izdaje dokument za obračun (u daljem tekstu: priznanica), kao i da obračunatu PDV nadoknadu isplati poljoprivrednicima u novcu (uplatom na tekući račun ili račun štednje).

Obveznici iz stava 3. ovog člana imaju pravo da odbiju iznos PDV nadoknade kao prethodni porez, pod uslovom da su PDV nadoknadu i vrednost primljenih dobara i usluga platili poljoprivredniku.

Poljoprivrednik čiji ukupan promet dobara i usluga u prethodnih 12 meseci nije veći od 8.000.000 dinara ne obračunava PDV za izvršen promet dobara i usluga, nema pravo iskazivanja PDV u računima, nema pravo na odbitak prethodnog poreza i nije dužan da vodi evidenciju propisanu ovim zakonom.

Poljoprivrednik može da se opredeli za obavezu plaćanja PDV podnošenjem evidencione prijave propisane u skladu sa ovim zakonom nadležnom poreskom organu i u tom slučaju stiče prava i obavezu iz stava 5. ovog člana, kao i druga prava i obaveze koje obveznik PDV ima po ovom zakonu.

U slučaju iz stava 6. ovog člana, obaveza plaćanja PDV traje najmanje dve godine.

Po isteku roka iz stava 7. ovog člana, obveznik može da podnese zahtev za prestanak obaveze plaćanja PDV nadležnom poreskom organu.

PDV nadoknada priznaje se poljoprivrednicima koji izvrše promet poljoprivrednih i šumarskih proizvoda, odnosno usluga obveznicima. Obveznici PDV-a plaćaju poljoprivrednicima PDV nadoknadu u iznosu od 8% na vrednost primljenih dobara i usluga, o čemu izdaju dokument za obračun (priznanicu). Obveznicima PDV-a (kupcima) ova nadoknada priznaje se kao prethodni porez koji imaju pravo da odbiju od svoje poreske obaveze, pod uslovom da su vrednost primljenih dobara i usluga i PDV nadoknadu platili poljoprivredniku.

15 DOPRINOSI ZA OBAVEZNO SOCIJALNO OSIGURANJE



Potreba za postojanjem doprinosa za obavezno osiguranje potiče iz pojma socijalne sigurnosti. On označava čitav niz vidova zaštite koju društvo pruža svojim članovima putem različitih mera javnog karaktera. Ovaj pojam se često poistovećuje sa socijalnim osiguranjem, tj. sa svim oblicima socijalnih odnosa prema stanovništvu u obliku penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja, kao i osiguranja za slučaj nezaposlenosti, kao i drugih oblika novčanih davanja socijalno ugroženim licima.

Doprinosi su jedan od finansijskih instrumenata kojima se prikupljaju javni prihodi, a koji se po nekim svojim karakteristikama razlikuju i od poreza i drugih fiskalnih i parafiskalnih prihoda. Doprinosi se kao javni prihodi svrstavaju između poreza i taksa. Po svojim karakteristikama doprinosi se razlikuju od poreza i taksa ali imaju i određene zajedničke elemente.

Najvažnije pretpostavke koje treba ispunjavati državni prihod da bi imao karakteristike doprinosa su:

1. postojanje stvarne ili moguće koristi koje određen krug korisnika ima od aktivnosti države i njenih organa,
2. visina obaveze plaćanja doprinosa zavisi od troškova koje država ima kad obavlja datu aktivnost ili o vr ednosti neposredne koristi koju obveznici doprinosa imaju od usluga države i njenih organa,
3. obveza plaćanja doprinosa nije inicirana zahtevom obveznika,
4. naplaćuju se u novcu.

Obaveza plaćanja doprinosa utvrđena je pravnim propisima, te će se u slučaju da obveznik doprinosa ne podmiri svoju obavezu, doprinos naplatiti prisilnim putem, dok za izbegavanje plaćanja doprinosa obveznik odgovara prekršajno ili krivično.

Obveza plaćanja doprinosa stvara se, po pravilu, zakonskim aktima, a obveznik doprinosa ne može se osloboditi obaveze plaćanja doprinosa izjavom kako nije zainteresovan za postojanje finansiranog javnog dobra ili usluge, odnosno da se njima neće koristiti.

Sistem socijalnog osiguranja u većini država se po pravilu zasniva se na nekoliko zajedničkih karakteristika:

- 1) obaveznost (obaveza učestvovanja),
- 2) visina naknade i prava na te naknade u većoj ili manjoj meri zavise od prethodnog doprinosa korisnika,
- 3) pravo na naknadu se ostvaruje s nastankom nekog događaja (nezaposlenost, bolest, penzionisanje, invaliditet i slično) i

-
- 4) transferi, odnosno naknade po osnovu socijalnog osiguranja nisu uslovljeni imovinskim stanjem već se ostvaruju automatski, po nastanku osiguranog događaja.

Zaposleni u Srbiji iz svoje zarade (i poslodavci na zaradu) plaćaju tri vrste doprinosa (na teret zaposlenog i na teret poslodavca):

1. doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje (14,00% + 12,00%)
2. doprinos za zdravstveno osiguranje (5,15% + 5,15%)
3. doprinos za osiguranje za slučaj nezaposlenosti (0,75% + 0,75%)

Uplate doprinosa su **namenske** za razliku od ostalih uplata u budžet državne uprave **i na osnovu istih uplatilac stiče određena prava**. Prava koju građani imaju po osnovu uplata ovih doprinosa odnose se pre svega na pravo na penziju, pravo na zdravstvenu zaštitu i pravo na pomoć u slučaju kada zaposleni ostane bez posla.

Inače, najnižu mesečnu osnovicu doprinosa čini iznos od 35% prosečne mesečne zarade u Republici isplaćene u prethodnom kvartalu za koji su objavljeni podaci republičkog organa nadležnog za poslove statistike.

Sa druge strane najvišu godišnju (mesečnu) osnovicu za obračun socijalnih doprinosa čini petostruki iznos bruto zarade isplaćen u Republici za tekuću godinu (mesec).

16 AKCIZE



U praksi pored opštih postoje i pojedinačni ili posebni porezi na potrošnju. Ovo su porezi kojima se vrši oporezivanje prometa samo pojedinačnih, tačno određenih proizvoda ili usluga. U ove poreze spadaju akcize.

Za razliku od poreza na dodatnu vrednost, koji se javlja kao opšti porez na potrošnju, akcize predstavljaju specijalne poreze na potrošnju. Njihovo mesto u oporezivanju prometa, odnosno potrošnje se razlikuje u zavisnosti poreskog sistema države. Zemlje na nižem nivou ekonomskog razvoja često koriste akcize

čak i kao jedine poreze na potrošnju, jer je mehanizam njihovog ubiranja, jednostavan, smanjuje mogućnost poreske evazije i državi obezbeđuje sigurne i stabilne prihode.

U većini drugih zemalja, akcize se javljaju kao poseban oblik oporezivanja pored poreza na promet (u slučaju naše zemlje PDV), pa je potrošnja određenih proizvoda dvostruko oporezovana, jednom akcizama, i drugi put uobičajenim oblikom poreza na promet.

Prilikom toga, akciza se po pravilu obračunava prva i postaje deo osnovice za obračun poreza na promet ili poreza na dodatnu vrednost.

U našoj fiskalnoj praksi akcizom se oporezuju sledeći proizvodi:

- 1) derivati nafte,
- 2) biogoriva i biotečnosti,
- 3) duvanske prerađevine, uključujući i duvanske prerađevine koje se pri upotrebi greju ali ne sagorevaju,
- 4) alkoholna pića,
- 5) kafa,
- 6) tečnosti za punjenje elektronskih cigareta,
- 7) električna energija za krajnju potrošnju.

Za akcize je specifično da se poreska obaveza određuje u fiksnom iznosu za kategoriju proizvoda po jedinici mere (komad, težina, zapremina i dr.) Utvrđivanje poreskog opterećenja kod akciza preko *ad valorem* stopa javilo se tek u novije vreme i to kao izuzetak, ali se i tada određuje u odnosu na maloprodajnu cenu proizvoda.

16.1 Nastanak obaveze akcize

Obaveza po osnovu akcize nastaje kada su akcizni proizvodi: 1) proizvedeni u Republici Srbiji i 2) uvezeni u Republiku Srbiju.

Obveznik akcize je: 1) proizvođač, odnosno 2) uvoznik akciznih proizvoda. Obveznik akcize je i: 3) pravno lice koje je ovlašćeno od strane državnog organa za prodaju

zaplenjenih akciznih proizvoda i 4) kupac akciznih proizvoda oduzetih u postupku kontrole, odnosno u postupku prinudne naplate, a koje prodaje državni organ.

16.2 Osnovica akcize

Kao što je prethodno navedeno osnovicu za obračun akcize čini jedinica mere.

16.3 Obračun i naplata akcize

Obveznik akcize je dužan da obračuna akcizu u momentu stavljanja akciznog proizvoda u promet. Obveznik akcize je dužan da obračunatu akcizu uplati: najkasnije poslednjeg dana u mesecu – iznos akcize obračunat za period od 1. do 15. dana u mesecu najkasnije 15. dana u mesecu – iznos akcize obračunat za period od 16. do kraja prethodnog meseca.

17 CARINE



Carine predstavljaju oblik posrednih dažbina i veoma značajan instrument zaštitne politike koje država naplaćuje prilikom prelaska robe preko državne, odnosno carinske granice. Carine su prihod budžeta najvišeg nivoa vlasti.²⁹

Carina se može definisati kao dažbina koja se naplaćuje za robu koja se uvozi u jedno carinsko područje, izvozi iz tog područja ili tranzitira preko carinskog područja.

Carina je nastala kao dažbina koju su naplaćivali vladari i feudalci u unutrašnjem prometu. U feudalnom sistemu carine su bile pre svega fiskalni instrument (služile su za ubi ranje prihoda). Danas carine više služe ekonomsko-političkim nego čisto fiskalnim ciljevima. Sve ove vrste carina predstavljaju i instrument ekonomske politike za uravnoteženje spoljnotrgovinskog bilansa, pa su u nerazvijenim zemljama, po pravilu, stope carina više nego u razvijenim zemljama.

Iz tog razloga, carine se često izučavaju i van nauke o porezima i javnim finansijama, a u sklopu političke ekonomije, spoljnotrgovinske i devizne politike. Kao instrument spoljnotrgovinske politike, carine mogu da deluju na formiranje i menjanje odnosa troškova i cena na domaćem tržištu, a preko cena i na uvoz i izvoz, ravnotežu trgovinskog i platnog bilansa, ubrzanje ili usporavanje razvoja određene grane ili privrede u celini, zaposlenost, tražnju i potrošnju i sl.

Pored carina kao barijere uvozu roba moderne ekonomske sisteme karakteriše i prisustvo necarinskih barijera. Broj necarinskih mera je izuzetno veliki i njihov broj se vremenom povećava. Osnovne necarinske barijere su kvantitativne restrikcije, uvozne dozvole, ograničenja izvoza i prelevmani.

Pored toga, u ne carinske barijere spadaju i: sanitarne i fitosanitarne mere, tehničkim barijere, pravilima o poreklu i postupcima izdavanja uvoznih dozvola itd.

17.1 Ciljevi carina

Ciljevi zbog kojih država uvodi i primenjuje carine mogu biti fiskalni, ekonomski, politički i socijalni. Navedeni ciljevi su detaljno određeni carinskom politikom. Carinska politika je dio ekonomske politike jedne države i bavi se dugoročnim usmeravanjem instrumenata i instituta vezanih za carinsku zaštitu.

Osnovni instrumenti carinske politike su carinske stope, carinska osnovica i carinski preferencijali dok su pomoćni instrumenti kvote, antidampinške carine, sezonske carine, povraćaj carine itd.

Fiskalni ciljevi carina su usmereni na prikupljanje finansijskih sredstava.

²⁹ Stojanović, Snežana (2005): Fiskalni federalizam, Institut za uporedno pravo / Centar za antiratnu akciju, Beograd, str. 115.

Ekonomski ciljevi podrazumevaju zaštitu domaće privrede ili određenih privrednih delatnosti od inostrane konkurencije. Navedena zaštita se vrši kroz , kroz povećanje cena uvoznj robi, podsticanju razvoja određene grane.

Politički ciljevi koje se ostvaruju carinama tiču se svih područja delovanja politike jedne država i najčešće se bavi stavljanjem u povoljan ili nepovoljan položaj pojedinih država a sve u skladu sa dugoročnim političkim interesima.

Socijalni ciljevi carina usmereni su na sniženje cena određenih proizvoda koji su od interesa za životni standard određenih socijalnih grupa, kroz snižavanje njihovih cena.

17.2 Vrste carina

U finansijskoj literaturi i praksi postoji više kriterijuma za podelu carina. Kao osnovne kriterijume podele moguće je navesti podelu na: 1) carine prema kretanju robe, 2) carine prema načinu obračunavanja, 3) carine prema načinu uvođenja, 4) carine prema visini opterećenja iz određene destinacije i 5) carine prema osnovnoj ekonomskoj funkciji.

17.2.1 Carine prema pravcu kretanja robe

Carine prema pravcu kretanja robe mogu biti uvozne, izvozne i tranzitne. Uvozne carine su carine koje se naplaćuju prilikom uvoza robe na carinsko područje. Uvozne carine danas primenjuju sve zemlje, a služe za ostvarivanje fiskalnih prihoda, ograničavanje uvoza i zaštitu domaće privrede. Carinski sistem Srbije sadrži samo uvozne carine.

Izvozne carine se naplaćuju kod izvoza robe i vrlo retko se primenjuju. Cilj ovih carina je obezbeđenje fiskalnih prihoda budžeta, restrikcija izvoza i eventualno usmeravanje izvoza u određene regione u sklopu spoljnotrgovinskog režima. (Rusija ih primenjuje na naftu i naftne derivate).

Više kao istorijsku formu potrebno je pomenuti tranzitne ili prevozne carine koje se naplaćuju na robu koja se transportuje iz jedne u drugu zemlju preko carinskog područja treće države.

17.2.2 Carine prema načinu utvrđivanja carinske osnovice

Prema načinu utvrđivanja carinske osnovice carine se mogu razvrstati na vrednosne, specifične i mešovite.

Osnovni oblik obračunavanja carina su vrednosne ili ad valorem carine. One se obračunavaju na bazi carinskih stopa koje su izražene u procentu od vrednosti robe koja se carini. Problem prilikom primene ovih carina je utvrđivanje realne vrednosti uvezene robe. Vrednost koja služi kao osnovica za obračun i plaćanje carine je fakturnu vrednost robe koja se uvozi.

Specifične carine se obračunavaju prema vrsti i količini robe, a carinska stopa je određena prema mernim jedinicama (metar, litar, kilogram i slično). Danas se relativno retko primenjuju.

Mešovite carine predstavljaju kombinaciju vrednosne i specifične carine. Na primer, odredi se carina na uvezenu robu po sistemu ad valorem, ali se istovremeno utvrdi i najviši i najniži iznos carine po jedinici količine ili se osnovica odredi prema kataloškim ili nekim drugim vrednostima. U tom slučaju osnovica za carinjenje nije direktno vezana za fakturnu vrednost robe koja se uvozi.

17.2.3 Carine prema načinu uvođenja

Carine prema načinu uvođenja mogu biti autonomne ili ugovorne.

Autonomne carine su one koje država samostalno uvodi ne vodeći pri tome računa o interesima i stavovima drugih država. Carine uvedene na ovaj način država koriguje prema sopstvenim potrebama i interesima, ne vodeći računa o interesima i zahtevima drugih država.

Ugovorne ili konvencionalne carine su rezultat konvencije dve ili više zemalja. U uslovima aktuelnih političkih i ekonomskih tokova carine donose uglavnom na osnovu međunarodnih ugovora između više zemalja.

17.2.4 Carine prema poreklu robe

Carine prema poreklu robe mogu da budu jedinstvene, diferencijalne i preferencijalne.

Jedinstvene carine primenjuju jedinstvenu carinsku tarifu prema pojedinim vrstama roba, bez obzira na zemlju iz koje se uvozi roba.

Diferencijalne carine predstavljaju poseban vid carine koji se ne primenjuje često i svoju funkciju ima u okolnostima trgovinskog ili carinskog sukoba između pojedinih država. Diferencijalnom carinom se značajnije opterećuje uvoz iz pojedinih zemalja.

Preferencijalne carine predstavljaju tip carina koje primenjuje određena država u odnosima sa jednom ili više država, priznajući njenim proizvodima ili kapitalu povlašćen položaj na svom nacionalnom tržištu. Navedene povlastice se najčešće sprovode kroz niže carinske stope od propisanih čime se daje prednost uvozu iz tih zemalja. Ovaj oblik može da se koristi zajedno sa klauzulom najvećeg povlašćenja. Navedeno znači da će se za zemlju koja uživa status najpovlašćenije nacije sistematski primenjuje najniža carinska stopa.

17.2.5 Carine prema osnovnoj ekonomskoj funkciji

Prema osnovnoj ekonomskoj funkciji carine mogu biti fiskalne ili zaštitne tj. ekonomske.

Fiskalne carine su najstariji oblik carina i uvode se ciljem da osiguraju prihode za pokriće javnih rashoda.

Kao sledeći oblik carina javljaju se zaštitne carine predstavljaju koje država uvodi u cilju zaštite ili stimulisanja domaće privrede. Osnovni mehanizam delovanja ovih carina je da se njihovom primenom poveća cena uvoznih proizvoda i na taj način smanji njihova konkurentska pozicija na domaćem tržištu.

Bitno je navesti da su Carine drastično smanjene posle Drugog svetskog rata i sada predstavljaju u proseku 5 od vrednosti industrijskog proizvoda u razvijenim zemljama. Po pravili su nešto više u zemljama u razvoju. Pored toga, bitno je istaći da se trgovina poljoprivrednim proizvodima još uvek se suočava sa relativno visokim barijerama.

17.3 Elementi carina

Prilikom obračuna i naplate carina koriste se pojedini termini koji nisu uobičajeni za poreze i druge oblike javnih prihoda. Kao najznačajniji se mogu navesti: 1) carinska deklaracija, 2) carinski organ, 3) carinska deklaracija, carinska ležarina, 4) skladišni depozit, 5) carinska skladišta, 6) carinska slobodna zona, 7) carinska dažbina i 8) carinska granica.

1. Carinski obveznik (dužnik) je fizičko ili pravno lice koje podnosi deklaraciju u svoje ime ili lice u čije se ime podnosi deklaracija za stavljanje robe u slobodan promet ili u postupak uvoza.
2. Carinski organ je poseban organ državne uprave čija je nadležnost da vrši nadzor nad uvozom, izvozom i tranzitom robe preko carinskog područja, te obavljanje carinjenja i devizne kontrole na granici carinskog područja.
3. Carinska osnovica je vrednost uvezene robe. To je transakcijska vrednost uvezene robe, koju čini stvarno plaćena cena ili cena koju treba platiti za robu koja se prodaje radi izvoza, uvećana za troškove do iznosa koje snosi kupac. Izuzetno, carinska osnovica može biti propisana i u jedinici mere.
4. Carinska stopa može biti ad valorem (prema vrednosti) kada je ista izražena je kao fiksna procenat od vrednosti proizvoda kojim se trguje. Pored toga postoji i specifična ili mešovita carina koja se obračunava u zavisnosti od carinske osnovice. Specifična carina (ili carina po količini) predstavlja fiksnu sumu po fizičkoj jedinici proizvoda kojim se trguje. Na kraju, kombinovana (ili složena) carina predstavlja kombinaciju ad valorem i specifične carine.
5. Carinska deklaracija predstavlja pismenu ispravu carinskog obveznika u koju se unosi svi podaci neophodni za carinjenje robe (naziv, vrednost, količina robe i sl.). Sastavlja se na propisanom obrascu, a istinitost podataka potvrđuje se potpisom.
6. Carinska ležarina predstavlja naknadu koja se plaća za smeštaj robe u carinska skladišta.
7. Skladišni depozit predstavlja deponovani novac putnika kod carinskih organa pri ulasku ili izlasku iz zemlje.
8. Carinska skladišta služe za smeštaj neocarinjene robe i pod kontrolom su carinskih organa. Roba se skladišti bez plaćanja carine, a carini se kada napušta skladište.
9. Carinska slobodna zona je deo državne teritorije izdvojen iz njenog carinskog područja. Roba unesena u slobodnu zonu (luku) ne podleže plaćanju carine, već tek kada je roba napušta. Carinska dažbina predstavlja zbir svih davanja kojima je opterećena roba pri carinjenju (carina, ležarina, carinske takse i druge carinske dažbine).

-
10. Carinska granica je područje ograničeno carinskom crtom (linijom) koje se, u principu, poklapa s državnom granicom.

18 TAKSE



Taksa predstavlja instrument fiskalnih prihoda kojim država ili niže političko-teritorijalne zajednice od fizičkih ili pravnih lica prinudno uzimaju novčana sredstva kao cenu za konkretnu uslugu koju mu pružaju njeni organi. Takse su jedan od prvih oblika javnih prihoda, koji je postojao još u robovlasničkim i feudalnim državama. Za razliku od drugih oblika javnih prihoda takse se mogu uvoditi i administrirati na sivim nivoima vlasti u državi.³⁰

Prvobitno su se naplaćivale sudske takse, takse za upotrebu vode u privredne svrhe i slično. U to doba takse su zajedno sa domenskim prihodima, predstavljale jedan od glavnih oblika javnih prihoda. Savremene države sve više napuštaju takse i zamenjuju ih porezima.

18.1 Pojam i karakteristike taksa

Takse su oblik dažbina koje država i njeni organi primaju kao naknadu od fizičkih ili pravnih lica za učinjene usluge svojih organa i ustanova. Ova činjenica predstavlja osnovnu karakteristiku taksa koja omogućuje da se iste odvoje od drugih dažbina. Za razliku od poreza, koji predstavljaju obavezna davanja „koja država ubire silom svog fiskalnog suvereniteta”, prilikom plaćanja takse osobe slobodno odlučuju koju će uslugu i za koju vrednost tražiti.³¹

Bez obzira na navedeno taksa nije cena za pruženu uslugu od strane državnog organa. U skladu a time visina takse se ne određuje prema vrednosti, odnosno troškovima pružene usluge. Takse se naplaćuju, ne da pokriju opšte državne rashode, nego da posluže da se podmire troškovi prouzrokovani radnjom javnih organa prilikom pružanja konkretnih usluga zainteresovanoj strani.³²

Izuzev navedene karakteristike taksa, ne treba iz vida izgubiti ni dobrovoljnost, kao značajnu karakteristiku ove vrste dažbina. Nasuprot porezu koji predstavlja obavezno davanje, sa elementima prinude u određenim fazama, pri plaćanju takse lice koje je plaća slobodno donosi odluku da li će se koristiti uslugom i platiti taksu ili neće. Međutim, ako se usluga zatraži, taksa se mora platiti u zakonskom roku, u protivnom sledi prinudna naplata takse. Takse su veoma neizdašan javni prihod, bilansno zanemarljiv, koji uz to pokazuje osetnu neelastičnost i smanjenu mogućnost prilagođavanja privrednim oscilacijama.

Kao i porez, i takse predstavljaju davanje u novcu. U velikom broju slučajeva kod taksa se primenjuje čitav niz tehničkih postupaka koji su slični onima koji se primenjuju kod poreza. Potrebno je takođe istaći da taksa predstavlja novčani prihod države (budžeta) i nije ograničena samo na rezidente zemlje u kojoj su takse uvedene, jer se pri plaćanju takse primenjuje tzv. teritorijalni princip.

³⁰ Stojanović, Snežana (2005): Fiskalni federalizam, Institut za uporedno pravo / Centar za antiratnu akciju, Beograd, str. 117.

³¹ Komazec, S., Ristić, Ž. (2011): Monetarne i javne finansije, EtnoStil, Beograd, str. 518.

³² Lovčević, J. (1991): Institucije javnih finansija, Službeni list SFRJ, str. 68.

18.2 Utvrđivanje visine i naplata taksa

U finansijskoj teoriji i praksi utvrđivanje visine takse predstavlja poseban problem. Postoji nekoliko principa (načela) koji treba da budu poštovani pri uvođenju taksa. Naime, taksena tarifa: 1) treba da bude opšta i da zavisi jedino od vrste i veličine usluga, 2) ne sme da bude komplikovana i da omogućuje proizvoljno ocenjivanje organa i 3) treba da obuhvati uslugu organa u celini.

Utvrđivanje visine taksa

Osnovno je da se kod utvrđivanja visine takse mora voditi računa da ona ne bude preniska, čime se može provocirati povećana tražnja za uslugama, stvoriti javni rashodi koji se ne mogu pokriti prihodima od taksi, već se moraju finansirati iz drugih prihoda, što nije preporučljivo, niti prihvatljivo. Takođe, takse ne smeju da budu ni previsoke, jer će se smanjiti tražnja za pojedinačnim uslugama, čime će se izgubiti deo javnih prihoda, a finansiranje organa (suda, carine i slično), će, opet pasti na teret opštih javnih prihoda. Pošto je taksa plaćanje za određenu uslugu, njena visina ne sme da pređe neki maksimum koji predstavlja iznos rashoda učinjen organu koji vrši određenu uslugu. Suštinski, visina taksene obaveze zavisi od nekoliko elemenata koji se moraju imati u vidu.

a) visina takse zavisi od troškova koje državni organi čine kada pružaju uslugu koja je predmet plaćanja takse. Usluga ima apstraktan karakter, pa je teško utvrditi stvarne troškove prilikom pružanja usluge i plaćanja takse

b) visina takse zavisi od koristi koju ima obveznik takse za učinjenu uslugu. Ukoliko prilikom vršenja određene usluge postoji isključiva korist pojedinca, pri utvrđivanju visine takse treba voditi računa da ona bude približna nivou stvarnih troškova za učinjenu uslugu

v) visina takse zavisi i od toga da li se usluga čini isključivo korisniku usluge, ili je prisutan i opšti interes za određenu uslugu, odnosno radnju. Ukoliko je za izvršenje određene usluge zainteresovan ne samo pojedinac, već i javnopravno telo, visina takse treba da bude niža od efektivnih troškova.

g) država ponekad utvrđuje visinu takse u smislu svog nepovoljnog stava prema nekom obliku delatnosti, pa je u tom slučaju visina takse iznad stvarnih troškova. Tako se takse u sudskom sporu određuju prema vrednosti spora, prema trajanju, prema broju akata i slično. Visina taksene obaveze u ovom i sličnim slučajevima treba da onemogući preteran broj korišćenja takvih usluga i to je tzv. preventivno delovanje takse, najčešće u sudskim sporovima.

Naplata takse

Dva su metoda naplate taksi: direktni i indirektni. Kod direktne metode taksa se plaća u gotovom novcu na račun javnog organa čija se usluga traži. U posmatranom slučaju naplata se najčešće vrši bezgotovinskim putem, preko institucija platnog prometa. Naplata takse u gotovom novcu je veoma retka i vezana je uglavnom za pojedinačne slučajeve (npr. plaćanje konzularne takse u inostranstvu).

Indirektna metoda se javlja u vidu plaćanja takse u taksenim markama i u vidu plaćanja upotrebom taksenih formulara. Ovaj metod je vrlo jednostavan, prilično jeftin i stoga se praktikuje u najvećem broju slučajeva. Naplata u taksenim markama može se vršiti unapred ili unazad. Plaćanje taksene obaveze u taksenim markama unazad je uobičajeno kod sudskih taksa, a u svim ostalim slučajevima uobičajeno je plaćanje obaveze unapred.

18.3 Klasifikacije taksi

U literaturi postoje brojne klasifikacije taksa. Takse se mogu klasifikovati po nekoliko kriterija:³³

1. Ako se za kriterijum uzme obuhvat usluga za koje se plaćaju, takse se dele na pojedinačne (za pojedinačna akta javnih organa) i paušalne (procesualne – obuhvataju mnoštvo usluga koje čine cjelinu).
2. Po vezanosti za tip usluge, odnosno za javni organ koji uslugu vrši, takse se dele na opšte i specijalne. Opšte su iste za istu uslugu, bez obzira koji je organ vrši, a specijalne su svojstvene javnom organu koji ih naplaćuje.
3. U vezi sa odnosom između visine dažbine i vrijednosti usluge javnog organa, takse mogu biti stalne (standardno utvrđene za određenu uslugu) i promenjive (kreću se prema utvrđenoj relaciji sa vrednosti posla).
4. Ako se kao kriterijum uzme vrsta organa koji vrši zahtijevanu uslugu, takse se dele na administrativne, sudske i komunalne.
5. Po kriterijumu nivoa vlasti koji uvodi taksu, odnosno kom pripadaju prihodi, postoje savezne, republičke i lokalne takse.

18.4 Taksena načela

Sistem taksa, kao i sistem poreza, mora da počiva na poštovanju određenih načela, odnosno principa. U literaturi se najčešće ističu sledeća taksena načela³⁴:

1. Načelo legaliteta - zahteva da se takse mogu uvoditi i naplaćivati samo na osnovu zakona ili drugih dokumenta u skladu sa zakonom;
2. Načelo generaliteta - zahteva da se takse, kao i porezi i ostale fiskalne dažbine, generalno određuju za sve unapred, a ne od slučaja do slučaja, odnosno različito prema pojedinim licima. Ovo načelo, međutim, ne isključuje na zakonu zasnovana oslobođenja, jer ako su predviđena onda i ona opet važe za sve predmete i lica na koje se odnose;
3. Načelo jednostavnosti taksene tarife je tehničke prirode i zahteva da taksena tarifa bude tako jednostavna da lako i tačno omogući plaćanje propisane takse.
4. Načelo ne kumuliranja takse - za istu radnju nije moguće naplaćivati takse kumulativne od strane više javno-privatnih tela.

³³ Popović, D (1997): Nauka o porezima i poresko pravo, Savremena administracija, Beograd, str. 872.

³⁴ Komazec, S., Ristić, Ž. (2011): Monetarne i javne finansije, EtnoStil, Beograd, str. 520.

19 NAKNADE



Naknade su posebna vrsta javnih prihoda. Naknada je javni prihod sličan taksi, jer se, kao i taksa, uvodi na osnovu državnog suvereniteta, a plaća se kao cijena za korišćenje dobara od opšteg interesa. Sa druge strane njihova je pojava i iznos uslovljeni su potrebama rešavanja određenih ekonomskih, urbanističkih, ekoloških i drugih po pravilu nefiskalnih ciljeva. Iznos naknada se ne određuje na tržištu

već se radi o tzv. administrativnoj ceni.

Naknade po pravilu ne potpadaju isključivo pod neposredno uređivanje fiskalnog organa države, plaćaju ih samo određene kategorije obveznika i ne moraju da budu prihod budžeta. Iz tog razloga, mogu se definisati vid destiniраних i parafiskalnih javnih prihoda.

U Republici Srbiji, naknade se na osnovu Zakona o javnim prihodima i javnim rashodima, mogu uvoditi na dva nivoa, kao republička i kao lokalna naknada.

U osnovu sve naknade su uvedene odgovarajućim republičkim zakonima, s tim što je njihova upotreba moguća i sprovodi se odgovarajućim lokalnim propisima, pogotovo ako navedene naknade pripadaju lokalnim budžetima. U suštini, osnovni elementi lokalnih naknada, odnosno naknada koje pripadaju lokalnim budžetima, uređuju se zakonom, a razrađuju, u granicama zakonskih ovlašćenja, odlukama opština, gradova, odnosno grada Beograda. Zakon o javnim prihodima i javnim rashodima je kao javne prihode, pored već navedenih (poreza, taksa, doprinosa i sl.) uveo još i:

- 1) naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa i
- 2) ostale naknade u koje se ubrajaju naknade za korišćenje ribarskog područja i naknade za korišćenje uglja, vode nafte i gasa.

19.1 Naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa

Zakon o javnim prihodima i javnim rashodima uređuje sistem javnih prihoda i finansiranja javnih rashoda. Dati Zakon uveo je sledećih šest naknada za korišćenje dobara od opšteg interesa:

- 1) naknade za korišćenje voda,
- 2) naknade za korišćenje šuma,
- 3) naknade za korišćenje puteva,
- 4) naknade za korišćenje zemljišta,
- 5) naknada za korišćenje prirodnog lekovitog faktora,
- 6) naknade za korišćenje rudnog blaga.

19.1.1 Naknade za korišćenje voda

Zakon o vodama je propisao da se uvode naknade za korišćenje i zaštitu voda. Zapravo reč je o sledećim naknadama: 1) naknada za korišćenje voda (površinskih, podzemnih i mineralnih), 2) naknada za zaštitu voda, 3) naknada za izvađeni materijal iz vodotoka, 4) naknada za navodnjavanje, 5) naknada za odvodnjavanje, 5) naknada za korišćenje vodoprivrednih objekata i vršenje drugih usluga.

Visinu prve tri naknade utvrđuje Vlada svojom godišnjom uredbom. Javno vodoprivredno preduzeće koje je organizovano po teritorijalnom principu u vidu centara nadležno je za obračun i zaduženje obveznika, a poreska uprava po zahtevu sprovodi prinudnu naplatu. Javno vodoprivredno preduzeće određuje visinu poslednje tri naknade i one spadaju u prihode javnog preduzeća.

19.1.2 Naknade za korišćenje šuma

Zakonom o šumama je propisano je da se uvode sledeće četiri naknade za korišćenje šuma i šumskog zemljišta i to: 1)naknada za posečeno drvo, a osnovica je tržišna vrednost posečenog drveta, 2)naknada za korišćenje šumskog zemljišta kada se daje u zakup, a osnovica je iznos plaćene zakupnine, 3)naknada za korišćenje šuma i šumskog zemljišta kada se daje za ispašu, a osnovica je iznos naplaćene naknade za ispašu i 4)naknada za iskrčenu šumu, a osnovicu čini petostruka vrednost iskrčene šume.

U Republici Srbiji, šume su u mešovitom vlasništvu, a nešto više od polovine je u državnom vlasništvu. Državnom šumom gazduju javna preduzeća (Srbija šume, Vojvodina šume), nacionalni parkovi i specijalizovane firme(Šumarski fakultet, vodoprivredne i zadružne organizacije i slično.) Na napred navedene osnovice primenjuje se stopa u visini od 3%. Sredstva ostvarena od naknada za korišćenje šuma se evidentiraju na posebnom računu nadležnog ministarstva. Pored naknada za šume, zakonom je propisana obaveza izdvajanja sredstava za reprodukciju šuma od strane korisnika, tj. preduzeća i drugih pravnih lica, u visini utvrđenoj zakonom.

19.1.3 Naknade za korišćenje puteva

Zakonom o javnim putevima je propisano da se uvode naknade za korišćenje javnih puteva. Na bazi istog može postojati više vrsta ovih naknada. Ipak među najznačajnije su naknade za upotrebu javnog puta i naknade za održavanje državnog puta. Među najznačajnije naknade za upotrebu javnog puta mogu se ubrojati a)godišnja naknada za motorna vozila, traktore i priključna vozila koju utvrđuje Vlada, plaća se prilikom registracije vozila, a prihod od njih pripada budžetima opština, b)godišnja naknada za vozila na motorni pogon koja nisu obuhvaćena prethodnom tačkom, koja se plaća prilikom registracije, pripada budžetima opština, a visina se utvrđuje odlukom nadležnog organa opštine, odnosno grada.

Osim naknada za upotrebu javnog puta, Zakonom o javnim putevima, uvedene su i naknade za održavanje državnog puta od akciza na derivate nafte i tečnog naftnog gasa u visini od 20%. Ove naknade se evidentiraju na računu Trezora Republike Srbije i prenosi se na račun Javnog preduzeća koja ta sredstva koriste za održavanje i zaštitu državnih puteva.

19.1.4 Naknade za korišćenje zemljišta

Zakonom o poljoprivrednom zemljištu uvedene su dve naknade: 1) naknada za promenu namene korišćenja obradivog poljoprivrednog zemljišta (obveznik ove naknade je investitor) i 2) naknada (zakupnina) za korišćenje poljoprivrednog zemljišta u državnoj svojini (plaća je zakupac zemljišta).

Naknada za promenu namene korišćenja obradivog poljoprivrednog zemljišta plaća se dvojako: a) za promenu namene na određeno vreme kada se naknada plaća godišnje i iznosi najmanje 10% od tržišne vrednosti obradivog poljoprivrednog zemljišta i b) za promenu namene ne neodređeno vreme (trajno), kada se naknada plaća jednokratno i iznosi najmanje 50% tržišne vrednosti obradivog poljoprivrednog zemljišta na dan podnošenja zahteva za promenu namene.

Ova naknada ne može biti viša od 1.500 € u dinarskoj protivvrednosti po jednom hektaru, osim na obradivom poljoprivrednom zemljištu prve i druge klase, i ona je prihod budžeta Republike u iznosu od 60%, dok 40% pripada budžetu jedinice lokalne samouprave. Prihodi od ovih naknada se koriste za ostvarivanje godišnjeg programa zaštite, korišćenja i uređenja poljoprivrednog zemljišta.

Naknada (zakupnina) za korišćenje poljoprivrednog zemljišta u državnoj svojini ostvaruje se u vidu zakupa obradivog poljoprivrednog zemljišta koje je u državnoj svojini i koje se može dati u zakup na period duži od jedne a kraći od 20 godina. Davanje u zakup se vrši na osnovu javnog oglašavanja, a početna cena ne može biti niža od 70% tržišne cene zakupa na području na kojem se to zemljište nalazi.

Prihod od ove naknade (zakupa) pripada u iznosu od 60% budžetu Republike (na teritoriji autonomne pokrajine ova se sredstva dela između budžeta Republike i budžeta Autonomne pokrajine u jednakim delovima) a u iznosu od 40% budžetu jedinice lokalne samouprave i koristi se za ostvarenje godišnjeg programa zaštite, korišćenja i uređenje poljoprivrednog zemljišta.

Bitno je istaći da je osim navedene dve naknade uvedena novčana kazna za pravno ili fizičko lice ako obradivo poljoprivredno zemljište redovno ne obrađuje, poljoprivredno zemljište ne koristi po pravilima kodeksa dobre poljoprivredne prakse, kao i u skladu sa poljoprivrednom osnovom jedinice lokalne samouprave. Kazne iznose za pravna lica od 20.000 do 200.000 dinara, a za fizička lica i odgovorna lica u pravnom licu od 2.000 do 20.000 dinara. Ukoliko je u pitanju preduzetnik, ova kazna je u rasponu od 5.000 do 50.000 dinara.

19.1.5 Naknade za korišćenje prirodnog lekovitog faktora

Zakon o banjama određuje banju kao područje na kojem postoji i koristi se jedan ili više prirodnih lekovitih faktora i koje ispunjava uslove u pogledu: 1) uređenosti i 2) opremljenosti za njegovog korišćenje.

Pod prirodnim lekovitim faktorom podrazumevaju se: termalna i mineralna voda, vazduh, gas i lekovito blato čija su lekovita svojstva naučno ispitana. Zakonom o banjama je takođe ustanovljena i naknada za korišćenje prirodnog lekovitog faktora i ovo je jedina naknada koju utvrđuje Narodna skupština. Predviđeno je da prihod od ove naknade

pripadne budžetu opštine, a nju plaćaju korisnici prirodnog lekovitog faktora koji od opštine dobiju pravo da koriste prirodno lekoviti faktor. Neke opštine su donele odluku o visini ove naknade i ona se naplaćuje.

19.1.6 Naknade za korišćenje rudnog blaga

Republika Srbija nije donela odgovarajući propis o naknadi za korišćenje rudnog blaga, što inače omogućuje Zakon o javnim prihodima i javnim rashodima. Međutim, u ovoj oblasti postoji i u primeni je Zakon o rudarstvu koji je uveo naknadu za korišćenje mineralnih sirovina čija visina zavisi od vrste sirovina koje se eksploatišu. Sredstva ostvarena od naknade za korišćenje mineralnih sirovina u visini od 50% su prihod budžeta Republike i Autonomne pokrajine, a 50% su prihod budžeta jedinica lokalne samouprave.

19.2 Naknade za zaštitu životne sredine

Zakon o zaštiti životne sredine je propisao da za zaštitu životne sredine naknade mogu uvoditi Republike, autonomna pokrajina i jedinice lokalne samouprave. Ovim zakonom je uvedena naknada za korišćenje prirodnih vrednosti i naknada za zagađivanje životne sredine. Naknada za korišćenje prirodnih vrednosti tereti korisnika za korišćenje prirodnih vrednosti i on snosi troškove sanacije i rekultivacije degradiranog prostora, u skladu sa posebnim zakonom.

Zakonom o zaštiti životne sredine, dato je pravo jedinicama lokalne samouprave, da iz okvira svojih prava i nadležnosti, propišu naknadu za zaštitu i unapređivanje životne sredine u skladu sa svojim potrebama i posebnostima. Tako je na osnovu Zakona o finansiranju lokalne samouprave kao njihov izvorni prihod uvedena naknada za zaštitu i unapređivanje životne sredine. Ona praktično pogađa vlasnike vozila na motornih pogon, odnosno pravna i fizička lica koja obavljaju poslove prevoza i transporta nafte i naftnih derivata, kao i sirovina, proizvoda i poluproizvoda hemijskih i drugih opasnih materija iz industrije i za industriju na njenoj teritoriji. Ove naknade predstavljaju svojevrsne ekološke poreze.

19.3 Naknade za korišćenje gradskog građevinskog zemljišta

Zakonom o planiranju i izgradnji propisane su dve naknade koje se odnose na odgovarajuće kategorije (građevinskog) zemljišta i koje su prihod budžeta jedinica lokalnih samouprava. Postoje:

1. Naknada za uređivanje građevinskog zemljišta kod koje je visina naknade i dinamika plaćanja određena ugovorom koji zaključuju opština i investitor.
2. Naknada za korišćenje građevinskog zemljišta kod koje se kriterijumi, merila, visina, kao i način i rokovi plaćanja utvrđuju odlukama organa lokalnih samouprava.

19.4 Naknade za korišćenje ribarskog područja

Zakonom o ribarstvu regulisana je naknada koja se plaća za korišćenje ribarskog područja od strane kako pravnih tako i fizičkih lica. Visinu naknade određuje Vlada Republike Srbije i ona je prihod budžeta Republike, s tim što se ostvareni prihod naknadno ustupa ribarskim gazdinstvima zaduženim za gazdovanje ribarskim područjima.

Pitanja za proveru znanja i diskusiju

20 KORIŠĆENA LITERATURA

1. Adam Smith (2007): Bogatstvo naroda - istraživanje prirode i uzroka bogatstva naroda, MASMEDIA, Zagreb.
2. Bingulac, Z., Kulić M. (2006): Javne finansije, Beograd.
3. Jelčić, B. (1990): Nauka o financijama i financijsko pravo, Narodne novine, Zagreb.
4. Komazec, S., Ristić, Ž. (2011): Monetarne i javne finansije, EtnoStil, Beograd.
5. Kovačić-Kostić, Jelena (2010): U prilog reformi poreske uprave, Glasnik prava (Glasnik prava/Herald of Law) / Pravni fakultet u Kragujevcu ISSN 1821-4630 (Online)
6. Lovčević, J. (1975) Institucije javnih finansija, Beograd, „Službeni list SFRJ“.
7. Perić A., (1971): Finansijska teorija i politika, Beograd, Savremena administracija i Institut za ekonomska istraživanja
8. Popović D., (1997): Nauka o porezima i poresko pravo, Budapest, Open Society Institut/Constitutional and Legislative Policy Institute, Beograd, Savremena administracija.
9. Raičević B., (2008) Javne finansije, Beograd, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu.
10. Stakić, B., Jezdimirović, Milenka (2012): Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd.
11. Isailović, Z. (2009): Javne finansije i finansijsko pravo, Niš,
12. <http://www.paragraf.rs>
13. poreskivodic.com

Zakonska i podzakonska akta

1. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji ("Službeni glasnik RS", br. 80/02, 84/02 - ispravka, 23/03 - ispravka, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - dr. zakon, 62/06 - dr. zakon, 61/07, 20/09, 72/09 - dr. zakon, 53/10, 101/11, 2/12 - ispravka, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14)
2. Zakon o porezu na dodatu vrednost, ("Sl. glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn. i 68/2014 - dr. zakon)
3. Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara ("Službeni glasnik RS", br. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04 - dr. propis, 112/05 - dr. propis, 114/06 - dr. propis, 118/07 - dr. propis, 114/08 - dr. propis, 31/09, 106/09 - dr. propis, 95/10 - dr. propis, 101/10, 24/11, 100/11 - dr. propis, 120/12 - dr. propis, 113/13 - dr. propis).

-
4. Zakon o porezu na dohodak građana ("Službeni glasnik RS" br. 24/01, 80/02 - dr. zakon, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 - ispravka, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - US, 93/12, 114/12 - US, 47/13, 48/13 - ispravka, 108/13, 57/14).
 5. Zakon o porezima na imovinu ("Sl. glasnik RS", br. 26/01, "Sl. list SRJ", br. 42/02 - odluka SUS i "Sl. glasnik RS", br. 80/02, 80/02 - dr. zakon, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - odluka US i 47/13).
 6. Zakon o akcizama („Službeni glasnik RS", br. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - dr. zakon, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/02 - usklađ. din. izn., 43/12 - odluka, 76/12 - odluka, 93/12, 119/12, 8/13 - usklađ. din. izn. i 47/13)
 7. Zakon o budžetskom sistemu, ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014 i 68/2015 - dr. zakon),
 8. Zakon o autorskom i srodnim pravima, ("Sl. glasnik RS", br. 104/2009, 99/2011 i 119/2012),
 9. Zakon o zaštiti životne sredine, ("Sl. glasnik RS", br. 135/2004, 36/2009, 36/2009 - dr. zakon, 72/2009 - dr. zakon i 43/2011 - odluka US),
 10. Uredba o bližim uslovima, kriterijumima i elementima za paušalno porezivanje obveznika poreza na prihode od samostalne delatnosti ("Sl. glasnik RS", br. 65/01, 45/02, 47/02, 91/02, 23/03, 16/04, 76/04, 31/05, 25/13, 119/13).
 11. Ministarstvo finansija, Poreska uprava, Uputstvo za primenu zakona o porezu na dodatu vrednost, četvrto izmenjeno i dopunjeno izdanje, Beograd, 2010.