

DEO 1 SAVREMENI PORESKI SISTEMI

Savremeni poreski sistemi država među sobom se razlikuju. Razlike među njima uslovljene su pre svega političkim i privrednim uređenjem. Mesto i uloga određenih poreskih oblika različita je u industrijskim zemljama, nego li u zemljama koje se nalaze u fazi tranzicije. Takođe, postoje razlike u poreskim sistemima unitarnih država, u odnosu na poreske sisteme federalnih država. Iako se razlike među poreskim sistemima mogu pripisati brojnim faktorima, najznačajniji među njima su:

1. razvijenost privrede,
2. obrazovni nivo stanovništva,
3. struktura radne snage,
4. karakter državnog uređenja,
5. pripadnost određenoj međunarodnoj organizaciji,
6. način finansiranja opštih i zajedničkih potreba.

Shvatanje da se porezi izuzetno efikasno sredstvo za realizaciju različitih ciljeva državne politike, doprineli su da su u većini zemalja prisutne pojave većih i manjih dopuna poreskog sistema, kao i velikih poreskih reformi.

Globalizacija ekonomskih odnosa i jačanje uticaja međunarodnih organizacija poput Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) i Svetske trgovinske organizacije (WTO), doprinele su da poreski sistemi, iako različiti među sobom, u izvesnoj meri i konvergiraju. Tako danas možemo govoriti pre o globalnim trendovima u poreskim sistemima, nego li o promenama koje su svojstvene pojedinačnim državama i izolovane od promena u poreskim sistemima drugih država. Prvi među tim trendovima je centralizacija u oporezivanju. Razlozi za veću tendenciju u centralizaciji poreza vide se u zahtevima za jednakim poreskim tretmanom fizičkih i pravnih lica u jednoj državi, zatim u potrebi za očuvanju jedinstvenog domaćeg tržišta i na kraju za ostvarivanjem jednakih uslova poslovanja za sve poslovne subjekte.

Iako postoje poreski sistemi koji su više oslonjeni na neposredne poreze (npr. porez na dohodak, porez na dobit) i poreske sisteme koji su u većoj meri oslonjeni na posredne poreze (npr. porez na dodatu vrednost i selektivne poreze na potrošnju), uočljiva je tendencija ka uspostavljanju ravnoteže između posrednih i neposrednih poreza.

Jedan od značajnih trendova u poreskim sistemima jeste i smanjivanje broja poreskih oblika i poreskih olakšica, kako bi se postupak prikupljanja i kontrole poreza pri naplati učinio što jednostavnijim i jeftinijim. Na kraju, iako su evidentne promene u poreskim sistemima, generalni je trend da one nisu česte i radikalne. Naime, svaka promena u metodama i načinu oporezivanja remeti u većoj ili manjoj meri uslove privređivanja i izaziva potrebe u kojima poreski obveznici mogu izgubiti energiju i volju da se prilagode novonastalim okolnostima.¹

Ukoliko se posmatraju poreski sistemi, može se takođe uočiti da su promene znatno veće u poreskim sistemima bivših socijalističkih zemalja, koje se u poslednjih deset godina nalaze u procesu tranzicije, nego promene koje se dešavaju u Evropskoj uniji, i mnogim zemljama članicama Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD). Karakteristika većine poreskih sistema bivših socijalističkih zemalja je postojanje velikog broja poreskih stopa, zatim porezi na lična primanja su bili nedokučivi za poreske obveznike koji su imali uvid samo u svoje neto zarade, promet se oporezivao jednofaznim porezom na promet, nije postojao sintetički porez na

¹ Videti više: Goran B. Milošević (2005) *Porez i izbegavanje poreza*, JP Službeni list SCG, Beograd str. 98-105

dohodak građana i sl. Skoro sve bivše socijalističke zemlje su uvele porez na dodatu vrednost od 1995. godine, te se ovo može smatrati takođe određenim trendom u promeni poreskih sistema, mada svojstvenim zemljama u tranziciji.

Kako se kreiranje savremenih poreskih sistema ogleda, po pravilu, u funkciji stimulisanja ekonomskog rasta, suštinu razvoja i reforme poreskih sistema upravo treba sagledati u njihovoj uspešnosti u stimulisanju investicija. Harmonizacija poreskih sistema kao proces koji označava usaglašavanje načina i procedura oporezivanja različita je među zemaljama, a ona prvenstveno zavisi od oblika integracije među njima. Tako na primer, OECD se zalaže za harmonizaciju poreskih sistema u znatno užoj oblasti - investicijama u finansijskoj oblasti i uslugama, nego li Evropska unija. Članice OECD zastupaju ideju o harmonizaciji koja omogućava pravičnu i transparentnu poresku konkurenciju među zemaljama. S druge strane, fokusiranje na investicije označilo je da aktivnosti OECD budu usmerene na pitanje globalne saradnje u pogledu uklanjanja potencijalno štetnih preferencijalnih poreskih režima.² Cilj ovih akcija je eliminisanje poreske prakse koja je usmerena na stvaranje preferencijalnih poreskih režima koji od određenih zemalja mogu stvoriti tzv „poreski raj“. Poreski raj se karakteriše niskim porezima na dobit preduzeća ili nepostojanjem ovakve vrste poreza, nedostatkom efikasne razmene informacija, nedostatkom transparentnosti u oporezivanju i nepostojanjem realnih poslovnih aktivnosti, već se preduzeća osnivaju fiktivno zarad manjeg oporezivanja.

1.1. Poreski sistem (poreski monizam i poresku pluralizam)

Poreski sistem predstavlja ukupnost poreskih oblika jedne zemlje.³ Kao takav, u ideanim uslovima, on predstavlja skup poreskih oblika koji su povezani zajedničkim ciljevima koje oporezivanje treba da ostvari.

U tom smislu, postoje dve osnovne grupe ciljeva koji se žele postići oporezivanjem su: fiskalni i nefiskalni ciljevi. Fiskalni ciljevi oporezivanja predstavljaju primarne ciljeve, i oni podrazumevaju da je oporezivanjem nepohodno prikupi dovoljan iznos finansijskih sredstava nepohodan za podmirenje različitih javnih rashoda. Nefiskalni ciljevi pojavljuju se početkom 20. veka, i oni se vezuju za efekte koji se poreskom politikom postižu u područjima ekonomskog i društvenog života. Dve najznačajnije grupe nefiskalnih ciljeva su: ekonomski i socijalno-politički ciljevi.

Po svojoj prirodi, ekonomski ciljevi mogu biti mikroekonomski i makroekonomski. Mikroekonomski ciljevi su brojni, ali je njihova suština je da se svode na konkretnu podršku određenom subjektu (fizičkom ili pravnom licu) u realizovanju njihovih ekonomskih aktivnosti. Tako na primer, ciljevi mikroekonomske prirode mogu biti zaštita pojedinih privrednih grana, tako da država uvodi različita poreska oslobađanja kako bi stimulisala njihov razvoj; zatim država može stimulisati investicije, tako što će investicije preko određenog nivoa trajno osloboditi poreskog tereta i sl.

Makroekonomski ciljevi oporezivanja realizuju se delovanjem na osnovne makroekonomske agregate (puna zaposlenosti, stabilnost cena, uravnotežen platni bilans i dr.). Poreskim sistemom

² Štetni poreski režimi ne odnose se na poreske podsticaje koji se odobravaju za ulaganja, kako stranih tako i domaćih kompanija.

³ Ilić-Popov Gordana, Pavlović Đ. (2003) *Leksikon javnih finansija* Zavod za unapređenje i rentabilnost poslovanja. Beograd, str. 253.

se najčešće ostvaruju brojni ciljevi ekonomske politike. Tako na primer, porezi mogu biti efikasan instrument usklađivanja ponude i tražnje – ukoliko je ponuda na tržištu veća od tražnje poreska politika je usmerena na povećanje kupovne moći poreskih obveznika i posredno na povećanje ukupne potražnje. Ovakav cilj se ostvaruje smanjenjem poreskog opterećenja: ukidanjem nekog poreza, smanjenjem poreskih stopa, uvođenjem poreskih oslobođenja i olakšica. Ukoliko država vodi poresku politiku usmerenu na smanjenje poreskog opterećenja, kaže se da takva država vodi ekspanzivnu poresku politiku.

S druge strane, ukoliko je tražnja veća od ponude, merama poreske politike se deluje u pravcu smanjenja potrošnje. Ovakav cilj se ostvaruje povećanjem poreskog opterećenja: uvođenjem novog poreza, povećanjem poreskog opterećenja kod postojećih poreza, smanjenjem poreskih oslobođenja i olakšica i sl. Poreska politika usmerena na povećanje poreskog opterećenja generalno predstavlja restriktivnu poresku politiku.

Drugu grupu nefiskalnih ciljeva predstavljaju ciljevi sa socijalnom i političkom konotacijom tzv. socijalno-politički ciljevi. Njihov smisao ogleda se u nastojanju države da smanji razlike u materijalnom i socijalnom položaju poreskih obveznika. U tom smislu porezi se upotrebljavaju kako bi se smanjenjem razlika u materijalnom položaju poreskih obveznika ublažile napetosti u društvu čiji je koren u neravnomernoj raspodeli dohodka i imovine. Ciljevi ove vrste najčešće se postižu diferencijalnim oporezivanjem prometa i usluga (manje poresko opterećenje proizvoda koji predstavljaju egzistencijalna dobra – mleko, hleb, ulje i sl; izuzeće od oporezivanja zdravstvenih i obrazovnih usluga itd.), standardnim odbicima, poreskim kreditima i poreskim oslobođenjima.

Uvođenjem raznih poreskih mera kojima se omogućava povlašćeni položaj porodicama sa decom, nasuprot jačem opterećivanju nekih pojedinaca (neudatih i neoženjenih osoba) deluje se u domenu demografske politike (povećanja nataliteta). Porezima se takođe može delovati u domenu realizacije ciljeva javnih politika koje su od opšteg značaja za zemlju, kao što su kulturna politika, obrazovna politika, zdravstvena politika i politika zapošljavanja. Tako na primer, visoke akcize za alkoholna pića i duvanske proizvode mogu smanjiti potrošnju ovih proizvoda koji su štetni na zdravlje ljudi, čime se deluje i na smanjenje javnih izdataka za zdravstvo.

Ukoliko se posmatraju savremeni poreski sistemi, danas se ne može reći da su poreski oblici koji čine poreski sistem jedne države povezani zajedničkom idejom u apsolutnom smislu te reči, već da su poreski sistemi skupovi različitih poreskih oblika, koji se u različitom vremenu i s različitim namerama uvode u određenu zemlje.

Poreski sistem je dinamička kategorija i nastaje kao rezultat istorijskog razvoja jedne države, kompromisa između različitih političkih snaga, privredne razvijenosti, društveno-ekonomskih odnosa, veličine zemlje i dr.

Postojeći poreski sistemi sastoji se od većeg broja poreskih oblika. Poreski sistem koji se sastoji od više poreski oblika naziva se poreski pluralizam, za razliku od poreskog monizma koji predstavlja koncept oporezivanja primenom samo jednog poreskog oblika. Prema tome, ukoliko bi se poreski sistem jedne države zasnivao samo na jednom poreskom obliku, onda bi smo mogli reći da se poreski sistem te države zasniva na konceptu poreskog monizma. U današnjim uslovima nije zabeležen nijedan slučaj države koja svoj poreski sistem zasniva na samo jednom poreskom obliku.

Ideja o poreskom monizmu javila se u 16. veku i vezana je za fiziokratsko učenje o zemlji kao jedinom izvoru bogadstva. Naime, kako su fiziokrati smatrali da je poljoprivreda jedini izvor

viška vrednosti, sasvim je logično da su se zalagali za jedan porez koji tereti „zemljovlasnika i plaća se iz viška vrednosti stvorene u poljoprivredi“.⁴

Koncept o poreskom monizmu susreće se kroz istoriju u različitim oblicima (oporezivanje luksuzne potrošnje, imovine, prihoda od poljoprivrede, oporezivanje dohodka i sl.), a ono što je zajedničko svim zagovornicima ideje o poreskom monizmu jesu prednosti u vezi sa primenom samo jednog poreza. Te prednosti su oni uglavnom videli u jednostavnosti i brzini uvođenja i ubiranja samo jednog poreza, veličini poreske administracije koja je nepohodna za realizaciju ovakvog poreskog sistema, zatim u ravnomernijoj raspodeli poreskog tereta i olakšanoj poreskoj kontroli.

Poreski monizam, osim privremenih pokušaja (npr. u Francuskoj, neposredno posle revolucije) nije našao praktičnu primenu, a razlozi za to su izaženi i ozbiljni nedostaci koje on sa sobom nosi.

Najznačajnijih nedostaci poreskog monizma su:

1. primenom jednog poreza ne može se obuhvatiti ukupnost ekonomske snage poreskog obveznika (poreski obveznik stiče prihode iz različitih izvora i raspolaze različitom imovinom, pa bi oporezivanje samo jednim poreskim oblikom značilo da se određeni poreski izvori ne oporezuju);
2. ukoliko bi postojao samo jedan poreski oblik, poreska stopa bi morala biti veoma visoka, kako bi se nadomestio poreski prihod usled nepostojanja drugih poreskih oblika. Ovakva situacija bi kod poreskih obveznika prouzrokovala jak otpor prema plaćanju poreza i poresku evaziju;
3. samo jednim poreskim oblikom ne mogu se ostvarivati raznovrsni nefiskalni ciljevi (ekonomski, socijalni, demografski i dr.);
4. kako porezi moraju biti neutralni odnosno ne smeju narušavati privredne odnose, primena jednog poreza proizvela bi kod poreskih obveznika svesno nastojanje da se poreski teret ukloni ili smanji (uzdržavanje od obavljanja oporezive delatnosti, promena mesta boravka ili vršenja delatnosti i slično), što nužno utiče na modalitete ponašanja poreskih subjekata i remeti lokaciju proizvodnih resursa,
5. primena jednog poreza značila bi da se narušava princip umerenosti poreskog opterećenja (ne oporezuju se svi izvori prihoda umerenom visinom poreske stope, već jedan izvor prihoda visokom poreskom stopom) što nepovoljno utiče na obveznikovu volju za rad i razvoj ekonomske delatnosti.

Danas se u svi poreski sistemi zasnovani na konceptu poreskog pluralizma, odnosno postojanju većeg broja poreskih oblika. Pluralni poreski sistemi dizajniraju se tako da kroz racionalnu kombinaciju različitih poreza i ostalih javnih dažbina omogućuju realizaciju čisto fiskalnih i brojnih nefiskalnih ciljeva. Iako se susreće veliki broj poreskih oblika, oni se generalno mogu grupisati u:

1. poreze koji pogađaju dohodak, prihod i imovinu,
2. poreze koji pogađaju uvećanje vrednosti imovine i promet imovine,
3. poreze koji pogađaju trošenje dohodka i prihoda.

⁴ Jelčić Božidar (1990) *Nauka o financijama i financijsko pravo* Narodne novine, Zagreb, str. 216

DEO 2 OPŠTI PRISTUP POREZIMA

Porezi postoje u svim državama, nezavisno od njihovog društveno-ekonomskog i političkog uređenja. Na svakom stepenu svoga razvoja država se suočavala sa različitim zadacima, a za izvršenje tih zadataka bila su joj nepohodna određena finansijska sredstva. S obzirom na to, razvoj poreza i poreskih sistema je usko povezan sa istorijskim razvojem države i državnih funkcija. Uloga poreza se vremenom menjala. Tako na primer, porezi u staroj Grčkoj nisu bili obavezno davanje, već poklon. Međutim, od dobrovoljnog priloga porezi su postepeno postajali obavezna davanja, naročito u vreme velikih ratova koji su zhtevali velike vojne izdatke. S druge strane, od sporadičnog i vanrednog prihoda, porezi vremenom postaju stalni i redovan prihod države.

Danas, porezi predstavljaju najznačajniji oblik javnih prihoda jedne države na osnovu kojih država ili niže teritorijalno političke zajednice prinudno uzimaju novčana sredstva od subjekata koji se nalaze pod njenom poreskom vlašću. Sredstva prikupljena na ovaj način služe za zadovoljavanje finansijskih potreba države i ostvarivanje drugih ciljeva kao što su ekonomski, socijalni, kulturni, ekološki, obrazovni i sl. Glavno pitanje koje je oduvek zaokupljalo pažnju teorije i prakse jeste pitanje opravdanja ubiranja poreza. Problematika opravdanja oporezivanja, ne susreće se samo kod finansijskih teoretičara i ekonomista, već je predmet razmatranja i mnogih filozofa, teoretičara države i prava, pa čak i teologa. Imajući u vidu brojne autore koji su raspravljali o problematici opravdanosti oporezivanja, u literaturi se danas susreće nekoliko glavnih teorija koje pružaju odgovor na ovo pitanje, a to su:

1. teorija sile
2. teorija ekvivalencije
3. teorija žrtve
4. teorija suvereniteta
5. organska teorija

Teorija sile zasniva se na shvatanju da su porezi obaveza koju pojedinci koji pripadaju vladajućim krugovima nameću slabijima (potčinjenima). Teorijom sile se može objasniti oporezivanje u starom i srednjem veku. Naime, država je silom svoje vlasti mogla nametati poresku obavezu pokorenim narodima. Pobjednička država je mogla uvoditi i naplaćivati poreze na osnovu prava jačega, i mogla je pobeđenim narodima nametnuti bilo kakvu obavezu.

Teorija ekvivalencije je teorija po kojoj su porezi cena za usluge koje država čini poreskim obveznicima. Država ima određene troškove čineći te usluge, stoga je iznos poreza determinisan visinom troškova koje država ima kada pruža uslugu. Teorija ekvivalencije je svoj vrhunac doživela u 18. veku, a njome se opravdavallo ubiranje i naplata poreza u doba liberalnog kapitalizma. Prema ovoj teoriji naknada za uslugu države ne razlikuje se od svake druge naknade koja se na tržištu mora dati pri kupovini bilo kojeg predmeta ili usluge. Teorija ekvivalencije pojavila se kroz dve osnovne varjante: teoriju osiguranja i teoriju uživanja. Teorija osiguranja posmatra poreze kao cenu (premiju) koju obveznici plaćaju državi za usluge koje im ona čini osiguravajući njihovu imovinu i fizički integritet. Za razliku od nje, prema teoriji uživanja opravdanje za plaćanje poreza nalazi se u činjenici da štiteći granice i unutrašnji poredak, država omogućuje poreskim obveznicima da nesmetano uživaju u svojoj imovini i dohodku. Prema ovoj teoriji, poreski obveznici koji imaju veću imovinu i dohodak trebaju da plate i veći iznos poreza, jer im veća imovina i dohodak omogućavaju veće uživanje. Svojevremeno za teoriju ekvivalencije i

ostalnih njenih varjanti, jeste jednostrano posmatranje odnosa države i poreskih obveznika, koje počiva na stanovištu se opravdanost poreza temelji na principu protivusluge.

Teorija žrtve opravdanje za plaćanje poreza pronalazi u stavu da država može zahtevati od svojih građana žrtvu u obliku plaćanja poreza, a da je pri tom ništa ne obavezuje da čini određenu protivuslugu. Po ovoj teoriji porez predstavlja žrtvu koju pojedinac čini u opštem interesu. U zavisnosti od načina kako se utvrđuje žrtva koju treba da podnesu poreski obveznici, teorija ekvivalencije se javila u tri varjante:

1. *teorija apsolutno jednake žrtve* po kojoj svaki poreski obveznik treba da plati jednak iznos dažbina, nezavisno od njegovih ekonomskih, prodičnih i ličnih prilika;
2. *teorija proporcionalno jednake žrtve* po kojoj svi obveznici trebaju da plaćaju porez u istom procentu od svoje osnovice;
3. *teorija minimalne žrtve* polazi od granične korisnosti dohodka poreskog obveznika. Kako ona opada sa porastom dohodka, pri oporezivanju najveći teret treba da podnesu najbogatiji, zatim manje bogati i na kraju osobe sa najnižim dohodkom. Ovakv stav zasniva se na principu progresivnog oporezivanja, čime se postiže ujednačavanje ekonomske snage poreskih obveznika.

Teorija suverentiteta zasniva se na tezi da je opravdanost oporezivanja rezultat suverenosti države. Prema njoj plaćanje poreza omogućava odvijanje zajedničko života ljudi u određenoj državi. Ova teorija je danas prihvaćena u teoriji javnih finansija, te prema njoj svaki građanin je dužan da plaća porez saglasno svojim ekonomskim mogućnostima, i time doprinosi izvršavanju zadataka države.

Organska teorija opravdanje za plaćanje poreza nalazi u organskoj povezanosti države i njenih građana. Prema ovoj teoriji država je slikovito predstavljena kao telo, a građani kao pojedini njeni delovi. Da bi se telo moglo održavati i funkcionisati, potrebna mu je dovoljna količina krvi. Simbolično ono što je krv za funkcionisanje organizma, to su porezi za funkcionisanje države. Kako država nije samo nužna, već i korisna tvorevina, pojedinci su zainteresovani i dužni da tu zajednicu održe. Za održavanje države nepohodni su veliki prihodi, a oni su nemogući bez oporezivanja. Na taj način oporezivanje se pojavljuje kao osnovni uslov opstanka države.

2.1. Pojam poreza

Porezi su osnovni finansijski instrument savremenih država kojim se podmiruju rashodi iz njene nadležnosti. Njihova uloga u finansijskom i privrednom životu raste iz dana u dan. Nasuprot rastućem značaju koji porezi imaju u funkcionisanju države, mnogi autori su pokušavali, a i danas pokušavaju da definišu pojam i suštinu poreza. Otuda se može uočiti da su definicije poreza mahom istorijska kategorija, i da su se menjale u zavisnosti od perioda u kome su nastale. Različita mesto i uloga koju porezi imaju u finansijskom sistemu pojedinih država otežavaju da se dođe do jedinstvene definicije koja bi se mogla prihvatiti bez pogovora. Generalno

posmatrano, porezi su državni prihod u formi nameta koji država jednostrano određuje i silom svoje vlasti uzima od svih osoba koje se nalaze pod njenom poreskom vlašću.⁵

Zbog promena u definisanju poreza, u finansijskoj literaturi je rasprostranjenije nastojanje da se utvrde elementi i obeležja poreza po kojima bi se oni razlikovali od ostalih instrumenata prikupljanja državnih prihoda, nego li da se u potpunosti definiše sam pojam poreza.

U skladu sa tim, karakteristike poreza po kojima se oni razikuju od ostalih oblika javnih prihoda su:

1. derivatnost poreza
2. prisilnost poreza
3. porezima se finansiraju javni rashodi
4. odsustvo neposredne usluge

Derivatnost poreza- porezi predstavljaju instrument preraspodele, jer država uzima od poreskih obveznika deo novostvorene vrednosti ili deo akumulisanog nacionalnog dohodka, i tako prikupljena sredstva koristi za finansiranje javnih rashoda. Država ima isključivo pravo da na svojoj teritoriji uvodi ili ukida poreze, a prihodi po osnovu oporezivanja izvedeni su iz ekonomske snage poreskih obveznika nad kojima država ima finansijski suverenitet. Takvi prihodi se zovu izvedeni ili derivatni prihodi. Za razliku od njih, država stiče i prihode na osnovu svoje privredne aktivnosti i imovine koju poseduje. Takvi prihodi se zovu ordinarni ili izvorni prihodi države.

Prisilnost poreza- porezima se umanjuje ekonomska snaga poreskih obveznika, stoga oni ne prihvataju uvek da plate poresku obavezu. Ukoliko poreski obveznici u zakonom određenom roku ne podmire svoje poreske obaveze, pristupa se prinudnoj naplati poreske obaveze. Ovde treba imati u vidu, da se prisilni karakter poreza ne pojavljuje pri uvođenju poreza, već samo pri naplati poreza. Ovakva situacija potiče iz razloga što uvođenje poreza ima određeni legitimitet bilo kroz postupak izglasavanja zakona o određenim porezima u parlamentu, bilo neposredim izjašnjavanjem na referendumu. Međutim, to ne znači da svaki građanin podržava uvođenje određenog poreza, niti strukturu i veličinu javnih rashoda koja će se porezima finansirati. Otuda naplata poreza u svim državama počiva na prinudi (prisilili).

Porezima se finansiraju javni rashodi- država prikuplja poreze da bi finansirala potrebe koje su u „opštem interesu“. Da nema poreza, pojedinci i privreda bi koristili svoj dohodak za podmirivanje različitih potreba, saglasno svojim raspoloživim mogućnostima. Tako bi podmirivanje potreba bilo u direktnoj vezi sa raspoloživim dohodkom, što bi značilo da subjekti koji ne raspoložuju dovoljnim dohodkom, ne mogu ni da podmire svoje potrebe (zdravstvene, kulturne, obrazovne i sl.). Kako je većina potreba koje se finansiraju javnim rashodima u zajedničkom interesu zajednice (vojska, sudstvo, zdravstvo, kultura i dr.) i ne zavisti od individualnih preferencija pojedinca, država oporezivanjem vrši realokaciju ekonomskih resursa i obezbeđuje finansiranje javnih rashoda koji su u interesu zajednice, a ne pojedinaca (na primer, u očuvanje kulturno—istorijskog nasleđa je u interesu celokupnog društva, a ne pojedinaca).

Odsustvo neposredne usluge- kod poreza se ne pojavljuje neposredna protivusluga koju država mora da izvrši za plaćen porez. Takođe, između visine poreza i koristi koju uživa poreski

⁵ Prema Milanu Todoroviću, preuzeto iz: Jelčić Božidar (1990) *Nauka o financijama i finansijsko pravo* Narodne novine, Zagreb, str. 78.

obveznik nema nikakve veze. Tako na primer, određeno lice koje nema auto u obavezi je da plati porez, iako će se iz tih prihoda finansirati izgradnja i održavanje puteva. Korist, koju poreski obveznik ima od plaćenog poreza, mahom je opšteg karaktera i njena veličina nije određena veličinom plaćenog poreza. Očuvanje unutrašnjeg poredka, regulacija vodnih tokova, obrazovanje, održavanje kulturnih manifestacija i dr. omogućeni su svim građanima jedne države nezavisno od toga da li su oni platili porez i u kom iznosu.

2.2. Elementi poreza

Poreski oblici imaju manje ili više složenu strukturu. Svaki od njih se sastoji od određenih elemenata, koji se utvrđuju zakonom za svaki pojedinačni poreski oblik, a njihov cilj je pravilno i tačno utvrđivanje poreske obaveze. Osnovni elementi svakog poreskog oblika su: poreski obveznik, poreski platilac, poreska stopa, poreska osnovica, poreska sposobnost, poreska prijava, poreski izvor, poreski objekt ili predmet oporezivanja, poreska oslobođanja i poreske olakšice.

Poreski obveznik je termin koji se koristi da bi označio fizičko ili pravno lice koje je dužno da plati porez.

Poreski platilac je fizičko ili pravno lice koje mora obračunati i platiti porez. Poreski obveznik i poreski platilac u određenim poreskim situacijama ne moraju biti isto lice. Ovo je najčešće slučaj kod poreza koji se plaćaju „po odbitku“ ili „na izvoru“. Na primer, kada pravno lice isplaćuje zaradu svom zaposlenom, ono je dužno da u njegovo ime obračuna i uplati porez na zarade, iako je poreski obveznik primaoc zarade odnosno zaposleno lice. Isti slučaj se događa, i ako pravno lice angažuje određenu osobu po osnovu autorskog ugovora. Poreski obveznik je autor, ali je poreski platilac pravno lice koje je angažovalo autora, i u obavezi je da obračuna i uplati porez po osnovu autorskog honorara.

Poreska stopa je procentualni iznos poreza u odnosu na poresku osnovicu. Može biti iskazana u procentualnom iznosu i u apsolutnom iznosu, a prema iskazanom procentu progresivna, regresivna i proporcionalna.

Poreska sposobnost označava ekonomsku mogućnost poreskog obveznika da udovolji svojoj obavezi plaćanja poreza. Poreska sposobnost poreskog obveznika je veća, što je veća i njegova imovina odnosno dohodak.

Poreska tarifa predstavlja sistematizovan pregled poreskih stopa, predmeta oporezivanja i poreske osnovice. Poreske tarife najčešće postoje kod posrednih poreza i to carina i taksi.

Poreska prijava predstavlja izveštaj poreskog obveznika o svim činjenicama (ostvarenim приходima, izvršenim rashodima, dobiti, imovini, prometu dobara i usluga i drugim transakcijama) nepohodnim za utvrđivanje poreske obaveze. Poreska prijava podnosi se na odgovarajućem obrascu i uz nju se prilažu odgovarajući dokazi.

Poreski izvor predstavljaju sva ona dobra koja pripadaju poreskom obvezniku i iz kojih poreski obveznik plaća porez. Izvor plaćanja poreza može biti prihod, dohodak ili imovina,

Predmet oporezivanja su činjenice, pokretne i nepokretne stvari, novac, pravno ekonomske transakcije koje čine osnovu za uvođenje poreske obaveze. Poreske činjenice kao predmet oporezivanja najčešće se vezuju za samo postojanje poreskog obveznika (npr. glavarina) ili da su uz datu osobu povezane neke činjenice (npr. udovac ili udovica, osobe bez dece i sl.)

Poreska oslobođanja su ustupci poreskih vlasti u pogledu izuzimanja od oporezivanja pojedinih izvora prihoda. Poreska oslobođanja mogu biti privremena i trajna. Privremena poreska oslobođanja se propisuju u određenom vremenskom periodu, za razliku od trajnih za koje nije predviđen period trajanja oslobođanja.

Poreske olakšice su ustupci poreskih vlasti u pogledu smanjanja poreske osnovice.

Poreski kredit je iznos za koji se umanjuje obračunati porez. Može se odobriti poreskom obvezniku u vidu odbijanja određenog iznosa od sume obračunatog poreza ili u vidu kompenzacija obveznikovog potraživanja prema državi sa njegovim poreskim dugom.

Poreska osnovica je kvalitativna i kvantitativna konkretizacija predmeta oporezivanja. Poreska osnovica se utvrđuje u novčanim jedinicama.

Poreska obaveza predstavlja dužnost poreskog obveznika da plati utvrđeni porez pod uslovima koji su propisani zakonom.

2.3. Poreski obveznik

Kao što je već napomenuto, poreski obveznik je termin koji se koristi da bi označio fizičko ili pravno lice koje je dužno da plati porez. U finansijskoj praksi i poreskom zakonodavstvu već duže vreme se javlja pitanja da li poreski obveznik treba da bude pojedinac ili zajednica kojoj on pripada (porodica). Otuda problem izbor poreskog obveznika u savremenim poreskim sistemima nije rešen na jedinstven način- negde je poreski obveznik pojedinac (npr. u Austriji, Švedskoj, Hlandiji, Italiji) i njegov ukupni dohodak se oporezuje po modelu individualnog oporezivanja, negde je poreski obveznik porodica (npr. u Nemačkoj, Francuskoj, Švajcarskoj) i ukupni dohodak se oporezuje o modelu zajedničkog (porodičnog) oporezivanja.

Naime, problem u izboru poreskog obveznika pojavio se sve većom primenom progresivnog oporezivanja. Otuda, ukoliko se u poreskom sistemu primenjuje proporcionalno oporezivanje, izbor poreskog obveznika (pojedina ili porodice) se ne postavlja. Na primer, ukoliko svaki bračni drug ostvaruje 1000 evra prihoda godišnje, i ako se ovaj prihod oporezuje po stopi od 20%, sve jedno je da li se ta stopa primenjuje na pojedinačni prihod bračnog druga ili se primenjuje na njihov zbirni prihod koji u ovom slučaju iznosi 2000 evra. Poreska obaveza u oba slučaja iznosi 400 evra, a bračnim drugovima ostaje na raspolaganju 1600 evra.⁶ Međutim, ukolikose primenjuju progresivne poreske stope, što je čest slučaj u oporezivanju dohodka

⁶ U slučaju pojedinačnog oporezivanja poreska obaveza od 400 evra zbir je poreskih obaveza svakog bračnog druga pojedinačno (1000 evra x 20% = 200 evra i 1000 evra x 20%=200 evra); u slučaju zbirnog oporezivanja poreska obaveza bračnih drugova u iznosu od 400 evra dobija se na sleđći način: (1000 evra + 1000 evra)x 20%= 400 evra

fizičkih lica, izbor poreskog obveznika (pojedince ili porodice) različito utiče na njihovu ekonomsku snagu nakon oporezivanja. Na primer, pod pretpostavkom da se na poresku osnovicu od 1000 evra plaća porez na dohodak po stopi od 20%, a na poresku osnovicu od 2000 evra plaća porez po stopi od 30%, poreske obaveze bi iznosile:

1. *ukoliko se prihod svakog bračnog druga oporezuje pojedinačno*
poreska osnovica 1000 evra
poreska stopa 20%
poreska obaveza za svakog bračnog druga $1000 \text{ evra} \times 20\% = 200 \text{ evra}$
Ukupna poreska obaveza (za oba bračna druga) $200 \text{ evra} + 200 \text{ evra} = 400 \text{ evra}$
Dohodak koji bračnim drugovima ostaje na raspolaganju nakon oporezivanja ($1000 \text{ evra} - 200 \text{ evra}$) + ($1000 \text{ evra} - 200 \text{ evra}$) = 1600 evra

2. *ukoliko se prihodi bračnih drugova oporezuju zbirno*
poreska osnovica 2000 evra ($1000 \text{ evra} + 1000 \text{ evra}$)
poreska stopa 30%
poreska obaveza $2000 \text{ evra} \times 30\% = 600 \text{ evra}$
Dohodak koji bračnim drugovima ostaje na raspolaganju nakon oporezivanja $2000 \text{ evra} - 600 \text{ evra} = 1400 \text{ evra}$

Na osnovu ovih primera, jasno se može uočiti da u sistemu progresivnog oporezivanja, zbirno oporezivanje prihoda bračnih drugova, dovodi do rasta poreske obaveze i umanjenja ekonomske snage poreskih obveznika.

Argumenti za i protiv pojedinačnog odnosno zbirnog oporezivanja prihoda bračnih drugova su brojni, ali ćemo ovom prilikom navesti samo one osnovne koji se najčešće sreću u literaturi. Argumenti koji se često navode kao razlog za pojedinačno oporezivanje prihoda bračnih drugova zasnovani su na ideji da svaki obveznik plaća porez prema svojim sponostima, odnosno rezultatima rada. Stoga, ekonomska snaga svakog građanina zavisi od toga koliki su rezultati njegovog rada, a ne da li je oženjen ili nije, ima li dece ili ih nema. Na primer, ukoliko dve osobe istih kvalifikacija tokom godine ostvare prihod od 5000 evra, pri čemu prvi od njih nije oženjen i nema decu i plaća porez po stopi od 30%, a drugi koji je oženjen i ima decu plaća porez po stopi od 20%, prvom će posle oporezivanja ostati na raspolaganju 3500 evra, a drugom 4000 evra. Razlike u njihovoj ekonomskoj snazi nisu rezultat rada, već rezultat bračnog statusa.

Zagovornici ideje o oporezivanju zbirnih prihoda, kao argument navode da je ekonomska snaga porodice rezultat zbira individualnih ekonomskih snaga svih članova porodice. S druge strane, izbor poreskog obveznika u slučaju obračuna poreza na dohodak fizičkih lica, ima značajne reperkusije ne samo na ekonomsku snagu obveznika, već i na zapošljavanje žena, sklapanje brakova i koheziju bračne porodice.

U poreskim sistemima u kojima postoji porodično oporezivanje susreću se četiri modela oprezivanja:

1. pojedinačno oporezivanje- porez se razrezuje na prihod svakog pojedinca koji ostvaruje taj prihod,
1. zajedničko oporezivanje – porez se razrezuje na zajednički prihod koji se dobija zbrajanjem pojedinačnih prihoda svakog člana porodice,
2. zajedničko oporezivanje primenom delimične deobe – ukupni prihod porodice deli se na dva bračna druga, a porez se obračunava na dva odvojena, ali nominalno jednaka dela,

3. zajedničko oporezivanje primenom pune deobe – porez se obračunava na onoliko nominalnih delova, koliko ima članova.

Još jedno važno pitanje koje zaokupira pažnju finansijske prakse, jeste pitanje oporezivanja pravnih lica. U teoriji i praksi razvila su se dva pristupa. Prvi pristup zasniva se na ideji da celokupna dobit korporacije treba da bude pripisana akcionarima i oporezovana na isti način kao i njihovi ostali prihodi. To bi značilo da pravno lice ne predstavlja posebno telo (poresko-pravni subjekat) i integraciju poreza na dobit sa porezom na dohodak fizičkih lica.

Prema drugom pristupu, pravno lice (korporacija) tretira se kao zasebno lice koje poseduje određeni poreski kapacitet, nezavisno od akcionara ili vlasnika kapitala. Ovakav pristup je prihvaćen u većini poreskih sistema, te se pravna lica oporezuju posebnim porezom, ali se odobravaju i određene olakšice usled činjenice da se raspodela dividendi dva puta oporezuje.

2.4. Poreska osnovica

Jedan od najvažnijih elemenata oporezivanja je poreska osnovica, jer ona služi za obračunavanje poreza. Iako je ona generalno jedinstvena, kod pojedinih poreza (kao što je na primer porez na imovinu) poreska osnovica se može iskazati u više delova, a na svaki od njih se primenjuje određena poreska stopa. Tako na primer, u našem poreskom sistemu, poreska osnovica na imovinu podeljena je na dve poreskih jedinica: do 300 000 dinara i preko 300 000 dinara. Na prvu poresku jedinicu primenjuje se stopa od 3%, a na drugu poreska stopa od 5%.

Pri utvrđivanju poreske osnovice može se uočiti da se primenjuju četiri metode: bruto osnovica, neto osnovica, osnovica po količini i osnovica po vrednosti.

Bruto osnovica predstavlja zbir svih prihoda poreskog obveznika bez odbijanja troškova koji su neposredno povezani sa stvaranjem i očuvanjem prihoda.

Neto osnovica predstavlja zbir svih prihoda poreskog obveznika od kojih se odbijaju svi troškovi koje je poreski obveznik imao pri stvaranju i očuvanju prihoda.

Osnovica po količini je osnovica koja se utvrđuje na osnovu ukupne količine dobara na koju se plaća porez.

Osnovica po vrednosti (ad valorem) je osnovica koja se utvrđuje prema procenjenoj vrednosti predmeta oporezivanja.

Osim načina na koji se utvrđuje poreska osnovica, za utvrđivanje poreske obaveze važan je način utvrđivanja njene visine. U finansijskoj teoriji i poreskoj praksi poznato je više metoda za utvrđivanje visine poreske osnovice: indicirana metoda, direktna metoda, indirektna metoda, administrativna (službena) metoda i metoda parafikacije (upoređivanja).

Kod *indicirane metode* poreska stopa se utvrđuje prema određenim lako uočljivim činjenicama, Tako na primer, ova metoda se primenjuje kod oporezivanja prometa motornih vozila, a utvrđuje se na osnovu broja konjskih snaga ili prema nosivosti vozila.

Direktna metoda utvrđivanja visine poreske osnovice zasniva se na podacima sadržanim u poreskoj prijavi koju poreskom organu dostavlja poreski obveznik.

Indirektna metoda primenjuje se kada poreskom organu podatke dostavlja treće lice koja je po prirodi posla i po vrsti podataka, upoznata sa činjenicama za utvrđivanje visine poreske obaveze. Tako na primer, kod nas se indirektna metoda primenjuje kod utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak fizičkih lica. Poslodavci i isplatioci prihoda dužni su da poreskoj upravi dostave podatke o isplaćenim zaradama, i drugim naknadama za sva lica koja su u toku godine bila kod njih zaposlena ili angažovana po nekom drugom osnovu.

Administrativna metoda se koristi kada poreski organ ne prihvati kao tačne podatke dostavljene u poreskoj prijavi. Dve najpoznatije metode administrativnog utvrđivanja visine poreske su: metoda terenske kontrole i metoda veštačenja.

Metoda parifikacije (upoređivanja) se koristi kada nedostaju činjenice i podaci za utvrđivanje poreske osnovice konkretnog poreskog obveznika ili ukoliko poreski organ smatra da dostavljeni podaci nisu verodostojni. Poreski organ pristupa upoređivanju sa poreskim obveznikom koji ostvaruje prihode pod sličnim uslovima, i na osnovu tih podataka utvrđuje poresku obavezu čija je visina u približno istom iznosu kao za poreskog obveznika iste ili slične delatnosti.

2.5. Poreska stopa

Veličina poreske stope utiče na iznos prikupljenog poreza i veličinu ekonomske snage koja ostaje poreskim obveznicima nakon oporezivanja. Izborom visine poreske stope jednim delom ostvaruju se ciljevi poreske politike. Poreska stopa označava relativnu veličinu poreskog tereta u odnosu na poresku osnovicu. Ona se uvek utvrđuje kao postotak od poreske osnovice.

Ukoliko su poreska obaveza utvrđuje primenom različitih poreskih stopa koje se primenjuju na različite poreske jedinice, prosečna poreska stopa utvrđuje se kao količnik između iznosa poreza (T) i poreske osnovice (x). Prosečna poreska stopa pokazuje nam koliko je prosečno poresko opterećenje neke X poreske osnovice.

Pretpostavimo da se za poresku osnovicu od 500 evra plaća porez po stopi od 10%, za poresku osnovicu od 501 – 1000 evra porez po stopi 20% i na osnovicu od 1001-1500 evra porez po stopi od 30%. Ukupan porez za poresku osnovicu od 1500 evra iznosiće 300 evra (50 evra+ 100 evra+ 150 evra)⁷.

Prosečna poreska osnovica je $\frac{T \times 100\%}{X} = \frac{300 \text{ evra} \times 100\%}{1500 \text{ evra}} = 20\%$

Odnosno prosečno poresko opterećenje osnovice od 1500 evra je 20%.

⁷ 500 evra x 10%= 50; 500 evra x 20%= 100 i 500 x 30%= 150

Za razliku od prosečne, granična poreska stopa pokazuje za koliko se procenata povećava poresko opterećenje ukoliko se poreska osnovica poveća za određni iznos.

Granična poreska stopa (MTR- *marginal tax rate*) izračunava se kao I izvod funkcije poreskog duga, odnosno pomoću formule

$$MTR = \frac{dT(O)}{dO} \quad \text{gde je: } dT(O) - \text{I izvod of funkcije poreske obaveze}$$

$$dO - \text{promena poreske osnovice}$$

Oporezivanje se sprovodi primenom različitih vrsta porezskih stopa. One mogu biti: proporcionalne, progresivne i regresivne.

Proporcionalne poreske stope su one kod kojih se sa promenom poreske osnovice ne menja poreska stopa, odnosno one poreske stope koje su iste nezavisno od veličine poreske osnovice. Kod proporcionalnih poreskih stopa iznos poreskog duga će biti veći ukoliko se povećava poreska osnovica. Na primer, ukoliko je stopa 10%, a osnovica 1000 evra, do porasta poreske obaveze će doći ukoliko osnovica poraste npr. na 2000 evra. Pri osnovici od 1000 evra poreske obaveze iznose 100 evra, a kada osnovica poraste na 2000 evra poreska obaveza iznosi 200 evra.

Progresivne poreske stope postoje kada se sa povećanjem poreske osnovice povećava i poreska stopa. Porast poreskih stopa može biti linearan, ubrzan ili usporen.

Linearan (ravnomeran) porast poreskih osnovica postoji u slučaju kada je stopa rasta poreske stope proporcionalna porastu poreske osnovice, što ilustruje sledeća tabela (tabela 4.)

Tabela 4. Linerani porast poreske stope

Poreska osnovica	Poreska stopa	Rast poreske osnovice	Rast poreske stope
1000	10%	-	-
1001 -2000	20%	100%	100%
2001-4000	40%	100%	100%

Ubrzani rast poreskih stopa postoji kada poreske stope rastu u većem procentu nego poreske osnovice, što je prikazano u tabeli 5.

Tabela 5. Ubrzani porast poreske stope

Poreska osnovica	Poreska stopa	Rast poreske osnovice	Rast poreske stope
1000	10%	-	-
1001 -2000	30%	100%	200%
2001-4000	65%	100%	217%

Ukoliko je porast poreskih stopa sporiji od rasta poreske osnovice tada govorimo o usporenom rastu poreskih stopa, a ilustracija usporenog rasta poreskih stopa prikazana je u tabeli 6.

Tabela 6. Usporeni porast poreske stope

Poreska osnovica	Poreska stopa	Rast poreske osnovice	Rast poreske stope
1000	10%	-	-
1001 -2000	15%	100%	50%
2001-4000	25%	100%	66,7%

Regresivne poreske stope su one poreske stope koje se smanjuju sa povećanjem poreske osnovice. Primena regresivnih poreskih stopa se retko susreće u praksi,

Za koji oblik poreskih stopa će se država opredeliti zavisi od konkretnih uslova poslovanja privrede, kao i od ciljeva koji se oporezivanjem žele ostvariti u praktičnim uslovima.

2.6. Podela poreza

Kako se u poreskim sistemima susreće veliki broj poreza, finansijska teorija nastoji da izvrši njihovu klasifikaciju. Postoje različiti kriterijumi na osnovu kojih se može izvršiti podela poreza, a najveći broj njih zasnovan je na grupisanju poreza prema njihovim zajedničkim karakteristikama. Pri klasifikaciji poreza uvek se polazi od nekih bitnih karakteristika po kojima se jedna grupa poreza razlikuje od druge. Najpoznatije podele poreza su na:

1. neposredne i posredne poreze,
2. objektne i subjektne poreze,
3. sintetičke i analitičke poreze,
4. opšte i namenske poreze,
5. katastarske i tarifne poreze,
6. pretpostavljene i faktičke poreze,
7. po vrednosti i specifične poreze,
8. fundirane i nefundirane poreze,
9. redovne i vanredne poreze,
10. reparticione i kvotitetne poreze,
11. centralne i lokalne poreze.

Neposredni i posredni porezi – Ovo je jedna od najstarijih podela poreza. Prema ovoj podeli, posredni (indirektni) porezi su oni porezi koji se plaćaju pri trošenju dohodka. Nasuprot njima, neposredni porezi (direktni) su oni porezi koji se plaćaju „na izvoru“ odnosno pre trošenja dohodka. Rukovodeći se ovom podelom, u neposredne poreze mogu se uvrstiti porez na dohodak i porez na imovinu u statici, dok se u posredne poreze mogli uvrstiti porez na promet ili porez na dodatu vrednost, carine i porez na imovinu (u dinamici).

Objektni i subjektni porezi – Kriterijum za podelu poreza na objektne i subjektne je prema objektu oporezivanja, a ova podela poreza postala je značajna posle francuske revolucije kada su ukinute poreske privilegije plemstvu i sveštenstvu. Objektne porezi su svi oni porezi koji pogađaju dohodak i imovinu poreskog obveznika, nezavisno od ličnosti poreskog obveznika. Kod objektnih poreza, posebno se oporezuje svaki izvor prihoda koji čini dohodak poreskog obveznika. Kod primene objektnih poreza nije poznata ukupna ekonomska snaga poreskog

obveznika, niti ukupna visina njegovog poreskog opterećenja, što je i razlog da se kod objektnih poreza primenjuju proporcionalne stope. Ovoj vrsti poreza pripadaju brojni porezi na različite izvore prihoda, pojedinačni porezi na imovinu i sl.

Subjektivni porezi su porezi vezani za ličnost kojoj pripada dohodak i imovina. Svojstveno ovim porezima je da poreska obaveza zavisi ne samo od porodičnih i ličnih prilika poreskog obveznika, već i od njegove ukupne ekonomske snage. Iako su ovo pravičniji porezi od objektnih, jer obezbeđuju ravnomerniju raspodelu tereta, postupak utvrđivanja poreske obaveze je složeniji i skuplji, jer zahteva od poreskih organa da prikupe mnoštvo relevantnih podataka o poreskom obvezniku. Ovoj grupi poreza pripadaju ukupni porez na dohodak, porez na ukupnu imovinu i porez na porast vrednosti ukupne imovine, a pri oporezivanju se susreću progresivne poreske stope.

Sintetički i analitički porezi- Podela poreza na sintetičke i analitičke poreze veoma je slična podeli na objektnu i subjektivnu poreze. U sintetičke poreze uključeni su svi oni porezi kojima se oporezuje ukupna ekonomska snaga poreskog obveznika u određenom vremenskom periodu. To podrazumeva da se prihodi iz svih izvora sabiraju, te nakon toga utvrđuje poreska obaveza. Ovakvi porezi su po pravilu sveobuhvatniji, jer terete zbir neto prihoda poreskog obveznika, bez obzira na prirodu i izvore iz kojih prihodi potiču. Analitički (cedularni) porezi pogađaju pojedinačnu vrstu prihoda (npr. porez na prihode od poljoprivrede i šumarstva, porez na prihode od autorskih prava i sl.). Ovi porezi su slični objektnim porezima, jer se prilikom utvrđivanja poreske obaveze ne uzimaju u obzir porodične i lične okolnosti poreskog obveznika, niti je poznata njegova ukupna ekonomska snaga.

Opšti i namenski porezi- Podela na opšte i namenske poreze izvršena je na osnovu namene za koju se upotrebljavaju sredstva prikupljena od poreza. Opšti porezi su oni kod kojih nije unapred određena namena trošenja po osnovu ubranih prihoda. Oni se još nazivaju i nenamenski i nedestinirani porezi. Prihodi opštih poreza slivaju se u budžet i služe za finansiranje svih javnih rashoda, što znači da prihod određenog poreza nije vezan za tačno određeni javni rashod.

Za razliku od njih, namenski porezi su oni kod kojih ubrani prihod služi za tačno utvrđene namene odnosno za finansiranje tačno utvrđenih javnih rashoda. Namenski porezi mogu biti vremenski ograničeni (uklanjanje posledica vremenskih nepogoda, ratnih razaranja i sl.) ili trajni (pojedini ekološki porezi i sl.). Iako se u savremenim poreskim sistemima može zapaziti tendencija ka većem učešću namenskih poreza, njihovo učešće u ukupnim poreskim prihodima je još uvek skromnog karaktera. Ovakvi porezi se po pravilu namenski usmeravaju u određeni budžetski fond, putem koga se finansiraju tačno utvrđeni javni rashodi (npr. izgradnja puteva, mostova, naftovoda i sl.).

Katastarski i tarifni porezi- Porezi se dele na katastarske i tarifne prema tehnici na osnovu koje se prikupljaju. Katastarski porezi su oni kod kojih se poreska obaveza utvrđuje na osnovu katastarskih knjiga. Ovakva vrsta oporezivanja danas se koristi kod oporezivanja imovine i oporezivanja prihoda od poljoprivrede i šumarstva. Osnovni uslov za efikasno oporezivanje katastarskim porezima je da se katastarske knjige uredno vode, i da se u njima unose sve promene do kojih je došlo u određenom vremenskom periodu, a koje su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze (promena vlasništva, promena u kvaliteti zemlje i sl.). Tarifni porezi se utvrđuju na osnovu elemenata sadržanih u poreskoj tarifi. Poreska tarifa predstavlja sistematski pregled objekata oporezivanja i poreskih stopa propisanih za različite objekte oporezivanja. Najuočajnije su tarife za porez na promet i carinske tarife.

Pretpostavljeni i faktički porezi- Podela poreza na pretpostavljene i faktičke izvodi se na osnovu načina na koji se utvrđuje poreska obaveza. Tako kod pretpostavljenih poreza visina poreske obaveze se utvrđuje na osnovu pretpostavke da je poreski obveznik mogao ostvariti prihod određene veličine. Za utvrđivanje pretpostavljenih poreza poreski organ polazi od nekih činjenica za koje se sa visokim stepenom izvesnosti pretpostavlja da će nastati, i da one u izvesnoj meri određuju visinu ostvarenih prihoda. Pri utvrđivanju poreske obaveze poreski organi mogu koristiti dva postupka:

1. utvrđivanje poreske obaveze pre nego što nastupe određene činjenice - ovakav postupak se primenjuje ukoliko poreski obveznik nije podneo poresku prijavu na osnovu koje bi se mogla utvrditi poreska obaveza ili ukoliko poreski organ smatra da podaci prikazani u poreskoj prijavi nisu verodostojni. Na primer, pri oporezivanju poljoprivredne delatnosti poreska obaveza se može utvrditi unapred na osnovu kvaliteta zemlje i mogućih prihoda koji se mogu ostvariti. Ukoliko vlasnik zemlje ne obrađuje zemlju i ne ostvaruje po tom osnovu prihod, plati će porez kao da je ostvari prihod po osnovu korišćenja zemljišta u poljoprivredne svrhe.
2. utvrđivanje poreske obaveze paušalno – ovakav postupak se primenjuje u situacijama kada bi utvrđivanje stvarne poreske obaveze uslovalo visoke troškove ili bilo otežano, čak i nemoguće.

Većina poreza se utvrđuje na osnovu podatka o stvarno ostvarenih приходima. Prema tome, kod ovih poreza obaveza plaćanja nastaje onda kada su poznati podaci i činjenice koje su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze.

Porezi po vrednosti i specifični porezi- podela na poreze po vrednosti i specifične poreze izvršena je prema vrsti poreske osnovice. Kod poreza po vrednosti poreska obaveza se utvrđuje kao procenat u odnosu na vrednost poreskog objekta. Specifični porezi su oni kod kojih se poreska obaveza utvrđuje u mernim jedinicama (metar, kilometar, kg i sl.) i to kao apsolutna vrednost u odnosu na mernu jedinicu. U savremenim poreskim sistemima najčešće se koriste porezi po vrednosti, a mnogo ređe specifični porezi i to u svom čistom obliku. Naime, specifični porezi se ne mogu pozitivno oceniti, jer u slučaju porasta cena na tržištu oni ostaju nepromenjeni. Na primer, ukoliko se na litar alkoholnog pića plaća porez u iznosu od 10 novčanih jedinica, povećanje cene likera neće dovesti do povećanja poreza. Šta više relativno učešće poreza u ceni alkoholnog pića će se smanjiti sa povećanjem njegove cene. Stoga se specifični porezi koriste uglavnom u kombinaciji sa porezima po vrednosti.

Fundirani i nefundirani porezi- kriterijum za ovu vrstu podele je kvalitativna razlika između pojedinih vrsta prihoda (dohodka) koji se oporezuju. Fundirani porez je porez koji pogađa fundirane prihode odnosno prihode od imovine i kapitala (rentu, dividendu i kamatu). Za razliku od njih, nefundirani porezi su oni koji pogađaju prihode ostvarene ličnim radom.

Redovni i vanredni porezi- kriterijum podele je vreme u kojem je porez na snazi. Redovni porezi su oni koji se trajno razrezuju i ubiraju, a sredstva koja se prikupe njihovom naplatom služe za podmirivanje redovnih državnih rashoda. Za razliku od njih, vanredni porezi se uvode u određenom periodu, i po pravilu služe za finansiranje državnih nadležnosti koje nemaju trajni karakter ili za pokriće vanrednih budžetskih rashoda (otklanjanje posledica suše, poplave, požara, epidemije i sl.).

Reparticioni i kvotitetni porezi- kriterijum podele je način raspodele poreskog tereta. Kod reparticionih poreza tačno je utvrđen iznos koji treba oporezivanjem prikupiti, da bi se kasnije taj

iznos kasnije raspoređivao (repartirao) nižim teritorijalno-političkim jednicama. Poreskim obveznicima nisu poznate poreske obaveze unpred, već se one utvrđuju nakon procesa repartitacije. Ovakvi oblici poreza bili su dominantni u srednjem veku, kada nije postojala efikasna i tehnički opremljena poreska administracija, te je bilo teško utvrditi tačan broj poreskih obveznika i podatke o njihovoj poreskoj snazi. Kod kvotitetnih poreza poreski obveznici tačno znaju visinu svoje poreske obaveze, ali se ne zna ukupan prihod koji će se prikupiti oporezivanjem. Ukupan prihod kod kvotitetnih poreza nije poznat iz razloga što nije poznata poreska snaga poreskih obveznika, iako je poznata visina poreske stope i osnovica na koju se ona primenjuje. Savremeni sistemi oporezivanja pokazuju da su reparticioni porezi istorijska kategorija. Efikasan sistem poreske administracije omogućava da se vodi evidencija o svakom poreskom obvezniku, i izvorima njegovih prihoda, stoga se reparticioni porezi mogu sresti samo u vanrednim okolnostima.

Centralni i lokalni porezi- porezi se dele na centralne i lokalne na osnovu dva kriterijuma:⁸

1. prema nadležnosti za uvođenje određenog poreza,
2. prema pripadnosti sredstava prikupljenih na osnovu poreza.

Kod centralnih poreza nadležnosti za uvođenje pripadaja centralnoj vlasti. Takvi su na primer: centralni porez na dohodak, porez na dobit korporacija i opšti porez na promet. S druge strane, nadležnost za uvođenje lokalnih poreza pripada lokalnim vlastima. Međutim, u savremenim poreskim sistemima nadležnost za uvođenje lokalnih poreza prisutna je u malom obimu, najčešće u domenu poreza kojima se finansiraju samo opštinski javni rashodi. Naime, uvođenje različitih poreza na lokalnom nivou može dovesti do migracija, seobe kapitala i poslovnih aktivnosti, jer poreski obveznici mogu doći u iskušenje da se sele iz lokalnih zajednica sa višim poreskim stopama u lokalne zajednice sa nižim poreskim stopama. Ovakvi procesi mogu izazvati ne samo konflikte između lokalnih zajednica, već mogu imati i destabilizujuće dejstvo na privredni razvoj celokupne države. Stoga se smatra da su centralizovani porezi najefikasniji za ostvarivanje ekonomske i socijalne politike.

Pripadnost poreskih prihoda je znatno ređi kriterijum koji se koristi u klasifikaciji poreza na centralne i lokalne, jer se u praksi pojavljuje mali broj poreskih oblika koji pripadaju u celosti i isključivo jednom nivou vlasti.

KLJUČNI POJMOVI
teorije opravdanja ubiranja poreza
pojam poreza
karakteristike poreza
elementi poreza
poreski obveznik
poreska osnovica
poreska stopa
podela poreza

⁸ Jelčić Božidar *Nauka o financijama i finansijsko pravo* (1990) Narodne novine, Zagreb, str. 111

