



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ



Предмет: ЈАВНЕ ФИНАНСИЈЕ И ФИНАНСИЈСКО ПРАВО

Проф. др Марина Димитријевић, редовни професор

**ПРЕДАВАЊА
Презентација бр. 4**

Елементи пореза

У пореској теорији преовлађује став да постоје **четири конститутивна елемента пореза** који чине „биће“ пореза:

- **порески предмет;**
- **порески обвезник;**
- **пореска основица;**
- **пореска стопа.**

Пореско давање најпре претпоставља постојање опорезивог предмета (**пореског објекта**) и субјекта чија се економска снага захвата (**пореског обвезника**). Ова два елемента су квалитативне природе будући да одређују саму примену пореза.

Елементи квантитативне природе који условљавају утврђивање висине пореза садржани су у адекватном комбиновању **пореске основице** и **пореске стопе**.

Путем конститутивних (основних) елемената пореза конкретизује се пореска обавеза утврђена за обвезника законом као општа јавна дужност.

Стварни порески терет појединачног пореског обвезника може зависити од још једног елемента прописаног законом а то су пореска ослобођења и олакшице (порески подстицаји).

Порески предмет

Предмет опорезивања представља неко материјално добро (имовина) или роба (производ), услуга, односно доходак физичких и правних лица и правно-економске трансакције. Напред наведене чињенице указују на манифестације економске снаге (економско и правно чињенично стање) пореског обвезника што законодавцу даје повод за опорезивање.

Порески предмет може али и не мора да се подудара са **пореским извором**.

Порески извор чине сва она добра која припадају пореском обвезнику из којих он плаћа порез. То може бити **приход**, **доходак**, а само изузетно **имовина**.

У пореској пракси најчешће не долази до поклапања пореског извора и пореског предмета с обзиром на то да држава врши њихову финансијску квалификацију за сврхе опорезивања.

Порески предмет се може одредити као конкретизовани објекат у оквиру одређеног пореског извора.

Приход представља новчана средства која редовно притичу пореском обвезнику и која може потрошити или уштедети а да тиме не умањи своју имовину.

Доходак представља збир свих обвезникових нето прихода остварених у току једне пословне године.

Имовина је скуп права која се у новчаном облику показују као неутрошени доходак ранијег периода.

Имовина се јавља као објекат и извор опорезивања само у ванредним ситуацијама када су држави потребна повећана финансијска средства.

Порез чији је извор сама имовина назива се **реални порез на имовину**.

У савременим пореским системима примењује се **номинални порез на имовину**, чији је објекат имовина, али му извор представљају обвезникови приходи, односно доходак.

Питање дефинисања **дохотка** у пореском смислу усмерило је финансијску теорију у два правца.

Према старијој **теорији извора**, доходак чини збир чистих прихода који пореском обвезнику притичу редовно и из трајних извора током одређеног времена.

Према новијој **теорији повећања чисте имовине**, доходак чине нето приходи којима у једном временском периоду (годину дана) располаже порески обвезник независно од тога да ли приходи притичу из сталних (редовних) извора.

Савремена наука о финансијама код дефинисања пореске обавезе прихвата **принцип персоналитета**, који подразумева уважавање свих оних момената (личних и економских) који су могли умањити пореску способност обвезника.

Начело сагледавања реалне економске снаге обвезника налаже одбијање свих издатака, трошкова и терета везаних за стицање и чување дохотка. Овим пореско-техничким поступком укупан (брuto) доходак своди се на категорију нето дохотка.

Порески обвезник

Порески обвезник је физичко или правно лице уколико располаже пореском способношћу и није законом ослобођено пореске обавезе.

Порески обвезник представља ужи појам од пореског дужника који обухвата све пасивне пореске субјекте (порески обвезник, порески платац, порески дестинатар, порески јемац, које срећемо у порескоправном односу).

За разлику од субјеката у грађанскоправном односу, порески обвезник, поред правног субјективитета (способности да стиче права и обавезе из пореског односа), не мора имати и пословну способност будући да је пореска обавеза економског карактера.

Питање одређивања обвезника код пореза на доходак физичких лица (проблем се јавио широм применом прогресивних пореских стопа)

- модел одвојеног (индивидуалног) опорезивања дохотка
- модел заједничког опорезивања дохотка (опорезивање збирног дохотка)
 - * методе којима се ублажава дејство пореске прогресије на збирни доходак
 - 1) метода деобе дохотка
 - 2) метода породичних квота
 - 3) метода двоструке пореске лествице

Питање оправдања опорезивања правних лица у смислу постојања њихове засебне економске снаге

У савременим пореским системима, сва предузећа која имају статус правног лица су обвезници пореза на добит корпорација (предузећа) а то су друштва капитала и она друштва лица која су регистрована као правна лица.

Ако друштво лица нема статус правног лица, његова добит се опорезује као део дохотка сваког од партнера који су у том случају порески обвезници као физичка лица.

Пореска основица

Пореска основица се одређује као квантитативна конкретизација пореског предмета.

Пореска основица се може дефинисати и као вредност пореског предмета изражена у новцу.

Поделе пореских основица

- пореске основице по количини (специфичне пореске основице)
пореске основице по вредности (*ad valorem* пореске основице)

- паушалне пореске основице

* законске паушалне основице и уговорне паушалне основице

* делимична (парцијална) и збирна (сумарна) паушална основица

стварна пореска основица

Методе за утврђивање висине пореске основице

- индицијарна метода
- директна метода (метода сопствене пријаве)
- индиректна метода (метода пријаве трећег лица)
- службена (административна) метода
- метода парификације (упоређења)

Пореска стопа

Пореска стопа је део основице изражен у проценту који примењен на основицу даје износ пореза.

Изузетно, код специфичних пореза (где је примењена специфична пореска основица) пореска стопа се утврђује у апсолутном износу.

Пореска стопа се може посматрати и као однос између износа пореза и пореске основице.

Врсте пореских стопа

- пропорционална пореска стопа
- прогресивна пореска стопа
 - * директна прогресија – глобална прогресија и прогресија по траншама
 - * индиректна прогресија (прогресија са одбијањем)
- регресивна пореска стопа

Пропорционална пореска стопа

Пропорционална пореска стопа је она која остаје једнака и непроменљива без обзира на то што се пореска основица мења.

Пореска основица	Пореска стопа
1000	20%
2000	20%
3000	20%

Примена константне пореске стопе на различите висине пореских основица има за резултат различите износе пореза.

Основно обележје примене пропорционалних пореских стопа огледа се у томе да оне неутрално делују (под условом да од основице нису одбијени никакви износи јер се тада јавља индиректна прогресија) на односе међу економским снагама из којих се опорезивање обавља. Наведено обележје пропорционалних пореских стопа се манифестује тако да односи који су постојали међу економским снагама пре опорезивања остају идентични после опорезивања.

Примена пропорционалних пореских стопа одговара принципу хоризонталне правичности.

Пример за примену пропорционалне пореске стопе

Обвезник	Пореска основица	Пореска стопа	Порез
А	1000	20%	200
Б	2000	20%	400

Однос економских снага обвезника А и обвезника Б пре опорезивања

$$1000 : 2000 = 1 : 2$$

Однос економских снага обвезника А и обвезника Б после опорезивања

$$\text{Обвезник А} \quad 1000 - 200 = 800$$

$$\text{Обвезник Б} \quad 2000 - 400 = 1600$$

$$800 : 1600 = 1 : 2$$

Прогресивна пореска стопа

Прогресивна пореска стопа расте са порастом пореске основице.

Тај раст може бити равномеран, убрзан и успорен.

Последица примене прогресивних пореских стопа је да висина пореза увек расте и то брже него што се повећава пореска основица.

Раст стопе се на одређеној висини основице зауставља и прогресија прелази у пропорцију.

Прогресивне пореске стопе се сматрају инструментом којим је могуће остварити принцип вертикалне правичности.

компензаторна прогресија

апсолутна прогресија

Прогресивне пореске стопе могу се примењивати у виду директне и индиректне прогресије.

Директна прогресија постоји када се на повећану пореску основицу непосредно примењује повећана пореска стопа. Прогресивно опорезивање може се реализовати путем примене глобалне прогресије или примене прогресије по траншама.

Код глобалне прогресије пореска стопа се примењује на целокупну пореску ОСНОВИЦУ.

Пореска основица	Пореска стопа
до 1000	10%
од 1001 до 2000	15%
од 2001 до 4000	20%

У пореско-техничком смислу израчунавање висине пореског дуга је релативно лако а висина пореског оптерећења је транспарентна.

Примена глобалне прогресије показује крупан недостатак који се огледа у чињеници да и незнатно повећање пореске основице доводи до знатног повећања пореског оптерећења.

Разлог томе је што већ прве јединице следећег разреда пореске основице за собом повлаче примену повећане пореске стопе која се на тај разред примењује.

Пример за примену глобалне прогресије

Обвезник	Пореска основица	Пореска стопа	Порез
А	2000	15%	300
Б	2001	20%	400,20

Иако је разлика у пореским основицама обвезника А и обвезника Б мала, обвезник Б плаћа знатно већи порез у односу на обвезника А ($400,20 - 300 = 100,20$).

Економска снага (расположиви доходак) обвезника А и обвезника Б после опорезивања (примена глобалне прогресије)

$$\text{Обвезник А} \quad 2000 - 300 = 1700$$

$$\text{Обвезник Б} \quad 2001 - 400,20 = 1600,80$$

Код прогресије по траншама пореска основица се дели на више делова или пореских јединица (транши) тако да се на сваку од њих примењује њена пореска стопа која расте.

Транша представља одређени ниво дохотка пореских обвезника.

Увећана пореска стопа се примењује само на нарасли део основице у датој транши а не на њен целокупни износ.

Цео износ пореског дуга се израчунава када се тако добијени износи по траншама саберу.

Пореска основица	Пореска стопа
до 1000	10%
од 1001 до 2000	100 + 15% на износ преко 1000
од 2001 до 4000	250 + 20% на износ преко 2000

Пример за примену прогресије по траншама



	Пореска основица		Пореска стопа		Порез
Обвезник Б	2001	←	1000	— 10%	→ 100
			1000	— 15%	→ 150
			1	— 20%	→ 0,20
					250,20
			Порез обвезника Б	→	250,20

Разлика у пореским основицама обвезника А и обвезника Б је мала а, такође, је мала и разлика у износима пореза које они плаћају ($250,20 - 250 = 0,20$).

Економска снага (расположиви доходак) обвезника А и обвезника Б после опорезивања (примена прогресије по траншама)

$$\text{Обвезник А} \quad 2000 - 250 = 1750$$

$$\text{Обвезник Б} \quad 2001 - 250,20 = 1750,80$$

Битно је нагласити да постоји више концепата пореских стопа чије ефекте треба разликовати приликом оцењивања карактера једног пореског система.

Законска пореска стопа је дата у закону и има ограничени домет у аналитичке сврхе.

Код пропорционалних пореза законска пореска стопа једнака је количнику пореског дуга и пореске основице.

Код прогресивних пореза, законска пореска стопа се исказује у облику маргиналне пореске стопе која се примењује на увећане делове пореске основице. Маргинална пореска стопа показује за колико се повећава порески дуг када се пореска основица увећава за једну новчану јединицу.

Ако се порески дуг за сваку траншу дохотка сабере, па се збир подели са пореском основицом, добија се просечна пореска стопа.

Код прогресивних пореза маргинална пореска стопа је већа од просечне. Међутим, на реално пореско оптерећење обвезника указује ефективна пореска стопа. Она се израчунава када се у однос ставе порески дуг и доходак за опорезивање (опорезиви доходак увећан за законом призната пореска ослобођења и олакшице). Због ових пореских одбитака ефективна пореска стопа је нижа од просечне. За оцену степена пореске прогресије у једном пореском систему релевантне су ефективне пореске стопе.

За пореске обвезнике је важна ефективна пореска стопа јер та стопа, а не номинална, одређује колики ће износ пореза морати да плате.

Индириектна прогресија означава (прикривено) прогресивно опорезивање где се примењује законска пропорционална пореска стопа.

Прогресивни ефекат се постиже тако да се обвезников доходак умањује за један стални износ (егзистенцијални минимум) у поступку утврђивања пореске основице.

Стварна пореска стопа израчунава се множењем количника пореске основице и дохотка са законском пропорционалном пореском стопом.

Доходак	Одбитак	Пореска основица	Законска пореска стопа	Порез	Стварна пореска стопа
5000	1000	4000	10%	400	8%
7000	1000	6000	10%	600	8,57%
10000	1000	9000	10%	900	9%
12000	1000	11000	10%	1100	9,17%

доходак – одбитак = пореска основица

пореска основица * законска пореска стопа = порез

$\frac{\text{пореска основица}}{\text{доходак}} * \text{законска пореска стопа} = \text{стварна пореска стопа}$

$$\frac{4000}{5000} * 10\% = 8\%$$

$$\frac{6000}{7000} * 10\% = 8,57\%$$

$$\frac{9000}{10000} * 10\% = 9\%$$

$$\frac{11000}{12000} * 10\% = 9,166 \approx 9,17\%$$

Регресивне пореске стопе опадају са порастом пореске основице.

С обзиром на то да је овакво опорезивање у супротности са принципом пореске правичности, у пракси се ретко срећу законске регресивне пореске стопе.

Опредељење за одређене врсте пореских стопа

У пореској пракси примењују се и пропорционалне и прогресивне пореске стопе.

Савремене државе њиховом оптималном комбинацијом могу остваривати жељене циљеве пореске политике.

Недостаци прогресивног опорезивања као аргументи против прогресивног опорезивања

- прогресивно опорезивање дестимулативно делује на привредну активност обвезника – последица примене прогресивних пореских стопа је незаинтересованост за рад и недовољно ангажовање опорезованих лица
- при прогресивном опорезивању недостаје сигуран критеријум утврђивања величине пореског терета, што уноси арбитрарност у опорезивање
- пораст прогресивних пореских стопа мора се на одређеној висини зауставити – значи треба водити рачуна о граници пореског оптерећења
- прогресивно опорезивање подстиче отпор плаћању пореза и наводи обвезнике да покушају да у целини или делимично избегну своју пореску обавезу
- примена прогресивних пореских стопа захтева бројнију, боље образовану и технички опремљенију пореску администрацију
- у условима инфлације услед примене прогресивних пореских стопа јавља се тзв. притајена прогресија што указује на потребу усклађивања пореског оптерећења прикладним изменама у висини пореских стопа, као и дела основице на који се ове стопе примењују – наведено се остварује путем индексације пореске тарифе, како би се избегло аутоматско пребацивање обвезника у траншу у којој се примењује виша пореска стопа (**енг. *fiscal drag***)

Предности прогресивног опорезивања као аргументи у прилог прогресивног опорезивања

- применом прогресивних пореских стопа могуће је остварити социјалне циљеве пореске политике – редистрибутивна функција опорезивања огледа се у одређеној прерасподели дохотка на принципу плаћања пореза сразмерно економској снази
- повољна примена прогресивних пореских стопа може се сагледати и кроз њихову функцију као аутоматских (уграђених) стабилизатора – ради се о коришћењу прогресивних пореских стопа као инструмента активне пореске политике у зависности од стања привредне коњуктуре (тзв. антициклична пореска политика која има задатак да у време привредног просперитета утиче на смањење личне потрошње и обима инвестиција уз подстицање штедње, а да за време депресије подстиче личну и инвестициону потрошњу уз истовремено ограничавање штедње)
- приговор у погледу нестимулативног карактера прогресивног начина опорезивања може се ублажити настојањем пореског обвезника да задржи и повећа свој постојећи доходак и животни стандард већим ангажовањем и стицањем додатних прихода
- проблеми пореско-техничке природе могу се превазићи одговарајућим решењима у погледу поједностављења поступка опорезивања користећи максимално предности електронске обраде података

Порески подстицаји

Порез је општа јавна дужност која погађа сва лица код којих су се стекли законом прописани услови.

Од начела општости пореза постоје одступања кроз примену пореских ослобођења и олакшица (пореских подстицаја).

Пореска ослобођења и олакшице представљају мере пореске политике, којима се делује на ублажавање пореског терета у односу на општи режим опорезивања прописан законом.

Врсте пореских ослобођења

- предметна пореска ослобођења
лична пореска ослобођења
- трајна пореска ослобођења
временски ограничена (привремена) пореска ослобођења

Пореска олакшица подразумева ослобођење од плаћања дела пореза.

Савремене пореске реформе – један од главних захтева реформи тиче се рестриктивног одобравања пореских подстицаја.