

OSNOVICA FISKALNOG PRIHODA DRŽAVE

— Teorija i praksa osnovice —

POJAM OSNOVICE

Osnovica fiskalnog prihoda države predstavlja bazu za njegovo obračunavanje i utvrđivanje iznosa, koji je dužan da plati obveznik. U nekim slučajevima osnovica je veoma bliska predmetu fiskalnog prihoda. Na primer, ako je predmet koji pogađa fiskalni prihod dohodak ili imovina, onda će i osnovica biti dohodak ili imovina, ali ne uopšte i aprastktno uzeti, nego pojedinačno i individualno za svakog obveznika određeni.

Osnovica fiskalnog prihoda mora biti utvrđena u novčanom iznosu. Radi njenog utvrđivanja u velikom broju slučajeva, potrebno je prethodno izvršiti obračunavanje svih onih iznosa i troškova koje zakon priznaje obvezniku kome se utvrđuje visina fiskalnog duga, na ime olakšica, oslobođenja ili na ime stvarnih izdataka koje je morao imati da bi mogao ostvariti dohodak ili održavati imovinu. Zbog toga je postupak procene tj. izračunavanja osnovice kod mnogih vrsta fiskalnih prihoda dosta složen. Ta složenost postupka sastoji se u tehničkim radnjama utvrđivanja bruto iznosa osnovice, pa onda putem odbijanja troškova ili drugih izdataka (odbitne stavke) od osnovice dobijanja same visine osnovice (neto osnovica). Kod nekih fiskalnih prihoda, umesto odbijanja od bruto osnovice stvarnih troškova, toj osnovici dodaju se novi iznosi, za koje je zakon odredio da se uračunavaju u osnovicu (pribitne stavke).

Zavisno od vrste fiskalnog prihoda osnovica može biti različita. Iako se, kao što je navedeno, osnovica često podudara sa predmetom (objektom) dažbine ipak je ona konkretizovani objekt u tom smislu da predstavlja, ako je objekat dažbine dohodak stvarno stečeni dohodak određenog obveznika. Međutim, ako je objekat dažbine promet, osnovica, opet zavisno od vrste dažbine, može biti prodajna cena, kao što je slučaj kod poreza na promet proizvoda ili dodatna vrednost, kao što je slučaj kod poreza na dodatnu vrednost.

Kod nekih specifičnih vrsta fiskalnih prihoda osnovica može biti utvrđena zakonom i unapred poznata, za svakog obveznika. Zato nema

potrebe da se osnovica posebno obračunava. Porez na dohodak od poljoprivrede gotovo se svuda u svetu plaća prema osnovici koju predstavlja katastarski prihod. Takav katastarski prihod utvrđen je na osnovu katastarskih lestvica i služi kao osnovica za razrez poreza na dohodak od poljoprivrede, te je, pošto su katastarski prihodi obračunati od strane katastarskih organa, nepotrebno da osnovicu ponovo obračunavaju organi fiskalne administracije.

Iako osnovica, u najvećem broju slučajeva, mora biti utvrđena u novcu, da bi se na novčani iznos primenila stopa i utvrdila visina fiskalnog prihoda države, kod nekih od ovih prihoda osnovica može biti utvrđena u naturi. To su one dažbine čija se visina obračunava po jedinici mere tj. po količini, ili drugom obeležju (na primer kod alkohola, po hektolitarskom stepenu jačine, kod nekih vozila i motora — po broju konjskih snaga i sl.).

VRSTA OSNOVICA

Brojne mogućnosti utvrđivanja osnovice i brojni oblici osnovica fiskalnih prihoda omogućavaju izbor najpovoljnije osnovice za svaki fiskalni prihod. U tom smislu propisi o fiskalnim prihodima su odredili za svaki fiskalni prihod i taj značajan element — na različite načine. Ali i pored raznolikosti koja postoji u propisima gotovo da je praksa sama odabrala i naturila svoja rešenja i zakonodavstvima, pa su ova uglavnom tipizirala osnovice fiskalnih prihoda u skladu sa tom praksom.

Vršenje tekovinskih delatnosti daje najšire mogućnosti da se za oblike zahvatanja koji tu delatnost terete (uglavnom porezi na dohodak) koriste više osnovica, zavisno od obima, trajnosti i drugih karakteristika njihovog vršenja. Poznato je da se za vršenje, na primer, samostalnih delatnosti u zanatstvu, kao osnovice određuju: paušalna godišnja osnovica, bruto ostvareni dohodak ili stvarna osnovica, zatim da se na sličan način, ali sa manjim izuzecima, postupa i kod vršenja intelektualnih usluga, dok se kod vršenja poljoprivredne delatnosti koristi katastarski prihod kao pretpostavljena osnovica. I ako se zakonodavstva pojedinih zemalja trude i zalažu za to da se osnovice fiskalnih prihoda utvrđuju što približnije stvarnim osnovicama, ipak postoje odstupanja, koja su uslovljena uprošćenošću postupka, ekonomičnošću i jeftinošću tog postupka i drugim razlozima, ekonomske, pravne i tehničke prirode.

(1) *Osnovica po količini i po vrednosti*

U skladu sa podelom fiskalnih prihoda države na specifične prihode i na prihode po oceni vrednosti (ad valorem) postoji i podela osnovica fiskalnih prihoda na one koje su specifične i one koje su po oceni vrednosti (ad valorem).

Po fiskalnoj teoriji specifična osnovica je određena količinom tj. ukupnošću dobara ili proizvoda koji se opterećuju fiskalnim prihodom države. U tom smislu osnovica može biti izražena u jedinicama tj. brojevima (komadima, tucetima), u dužinskim jedinicama (metrima i dr.), u jedinici težine (tonama ili kilogramima odnosno delovima kilograma),

u jedinici zapremine (litrima, hektolitrima i dr.), u jedinici površine (kvadratnim metrima, arima ili hektarima) i sl.

Osnovica po oceni vrednosti ili kraće po vrednosti (*ad valorem*) određuje se prema procenjenoj vrednosti proizvoda, dobara ili drugog objekta fiskalnog prihoda države.

a. Osnovica po količini

Glavna karakteristika osnovice po količini je u tome što je kod nje istovremeno određena ne samo vrsta osnovice nego i njena količina. To čini nepotrebnim bilo kakvo naknadno proračunavanje ili obračunavanje osnovice. Slučaj sa žitom, za koje je osnovica određena u tonama, vanredno lepo ovo potvrđuje. Ako je u tarifi označeno da je osnovica za porezivanje porezom na promet žita — tona, odmeravanje poreza je lako, dovoljno je samo izmeriti žito i dobiti osnovicu za razrez. Znači da su u isti mah poznati i priroda osnovice i količina u kojoj se izražava osnovica.

Izbor osnovice je u isto vreme omogućio i utvrđivanje te osnovice, pa nije potrebno nikakvo posebno procenjivanje njene vrednosti.

Sa ovakvim kvalitetima izgleda da osnovica po količini ima velike prednosti u odnosu na osnovicu po vrednosti. Prednost se sastoji u tome što nije potrebno vršiti procenu, a to čini ove osnovice jednostavnijim i lakšim za poresku administraciju da ih primeni. Ali ova osnovica čini znatne teškoće, ako se izražava isključivo u novcu, kao što je slučaj kod porezivanja dohotka ili prihoda od nepokretnosti. Za ove vrste fiskalnih prihoda ne može se koristiti osnovica po količini, pošto se ona može izraziti samo u novčanoj vrednosti. Postoje znači i takvi fiskalni prihodi države za koje su osnovice po količini neupotrebljive. Porez na dohodak se po prirodi utvrđuje samo prema novčanoj visini u kojoj se dohodak ostvaruje, a porez na prihod od zgrade — prema novčanoj vrednosti zakupnine. Za poreze na prihod od zgrade ne bi bilo prihvatljivo da se kao osnovica uzima broj ili površina zgrade ili koja druga osobina i činjenica nepokretnosti.

Negativne strane osnovice po količini su i u tome što su statične. One ne mogu pratiti kretanje cena, jer ne izražavaju vrednost već samo količinu. U tom smislu one nisu pogodne za utvrđivanje realnog fiskalnog opterećenja, kao što nisu pogodne ni da odgovore zahtevima elastičnosti fiskalnog prihoda, koji postaju u savremenim fiskalnim sistemima sve jači. U tom smislu osnovice po količini mogu nepovoljno uticati na fiskalni randman, kao i na doslednu primenu načela poreske jednakosti.

Sa ovim pozitivnim i negativnim osobinama osnovice po količini su rezervisane samo za određene vrste fiskalnih prihoda države. Već je navedeno da se u praksi najčešće koriste ili bolje da su se koristile za carine i za porez na promet, kao i za trošarine (akcize — pravi porez na potrošnju),¹ koje se postepeno napuštaju, sem u vidu državnog monopola. Samo treba ipak naglasiti da se i carinske osnovice sve više temelje na vrednosti (*ad valorem*) i da gotovo svi carinski sistemi primenjuju ovu

¹ Dr M. Matejić, Društveni prihodi, Beograd, 1967, str. 87 i dalje.

vrstu osnovica. Razlog za to je i Briselska konvencija o carinama kojoj su pristupile skoro sve zemlje (26. jula 1952. i 15. avgusta 1954. godine).

Neki fiskalni sistemi zadržavaju osnovice po količini za određene specifične vrste fiskalnih prihoda. Tako se u Francuskoj ova osnovica primenjuje za porez na alkohol koji je specifičan.²

b. Osnovica po vrednosti

Već je navedeno da se osnovica po vrednosti (ad valorem) razlikuje od osnovice po količini po tome što je za osnovicu po vrednosti odlučna procena vrednosti fiskalnog objekta (predmeta fiskalnog prihoda). Činjenica je da se radi o slučajevima koliko različitim toliko i veoma složenim, a isto tako i o raznim metodama koje mogu biti primenjene da bi se vrednost fiskalnog objekta utvrdila procenom.

Bogatstvo metoda procene osnovice ističe najpre metod tzv. automatskog procenjivanja, koji je takav da se oslanja na izvesne spoljašnje, vidljive znake i činjenice koje je kod osnovice lako uočiti. Tim načinom se utvrđuje najpre kvantitativna strana osnovice fiskalnog objekta, a da se pri tome ne zahvata sam taj objekt.

Kao primer za automatski metod procene osnovice može poslužiti slučaj kad fiskalni propis uzima za osnovicu određenog fiskalnog prihoda samo obavljani promet u želji da poreže dohodak od vršenja trgovačke ili druge slične delatnosti kod koje je promet robe ili usluga znatan.

Na prvi pogled izgleda da automatski metod procene može da otkloni sve smetnje koje redovno nastaju oko procene u odnosima fiskalne administracije i obveznika, pa i samoga objekta (predmeta) fiskalnog prihoda (u datom primeru poreza na dohodak od vršenja trgovinske delatnosti). Čak u izvesnoj meri automatski metod pretenduje da te odnose uprosti i potre sve teškoće koje prate njihovo razrešavanje. Ali s druge strane, automatski metod procene, zasnovan na spoljašnjim efektima i lako uočljivim činjenicama, ima i brojne nezgode, od kojih su možda najvažnije da procena nije tačna i da ima karakter proseka. U tom smislu ova procena ili je viša, pa prelazi ili je niža, pa umanjuje, stvarnu vrednost osnovice. Prema takvoj „srednjoj“ tj. prosečnoj proceni vrednosti sve druge osnovice, niže ili više, su nerealne.³

U primeru sa porezom na dohodak od vršenja trgovinske delatnosti jasno je da se kao osnovica pojavljuje promet, kao spoljašnji znak za ocenu dohotka, a ne sam dohodak. Zato se može reći i da je zahvaćen i porezovan pre promet nego dohodak.

To su sve slabe strane automatske procene osnovica fiskalnih prihoda. One mogu da utiču tako da potpuno izmene sam objekat zahvatanja i, kao u primeru, umesto ostvarenog dohotka zahvate obavljani promet.

Pogrešno je smatrati da u savremenim fiskalnim sistemima ne postoje procene osnovica na osnovu spoljnih znakova poreskog objekta (tzv. indicijalni porezi). Oni i te kako postoje, samo ih ne treba poistovetiti sa procenama na osnovu spoljašnjih znakova koje su korišćene u

² Čl. 303 do 357 i 401. Code général des impôts.

³ L. Trotobas: Science et technique fiscales, Paris, Dalloz, 1962, str. 30.

starijim fiskalnim sistemima, kao što su broj prozora i vrsta u francuskom fiskalnom sistemu do prvog svetskog rata.

Spoljašnji znakovi su upotrebljavani, a i danas se upotrebljavaju sa ciljem da pokažu ekonomsku tj. poresku snagu obveznika. Porezivanje „prozora“ i „vrata“ starog režima, kako kaže Trotobas, ne predstavlja porezivanje „vazduha i svetlosti“, već načina života obveznika.⁴

Postojanje automobila u svojini određenog lica siguran je znak njegovog relativno dobrog imovnog stanja, tako da može da posluži kao spoljašnji znak emanacije određene mere fiskalne snage. Kad se u fiskalnom sistemu utvrđuje plaćanje poreza na automobile, onda se to čini sa namerom da se poreže imovina, ali na taj način što će se procena osnovice vršiti prema jačini konjskih snaga za putničke automobile. Broj konjskih snaga za putničke automobile ili broj tona nosivosti za teretna vozila predstavljaju tu spoljašnju činjenicu koja opredeljuje visinu fiskalne obaveze. Treba pomenuti Zakon o doprinosima i porezima građana SR Hrvatske, koji u čl. 86. određuje da godišnji iznos poreza na teretna drumska vozila, koji propisuje opština, ne može biti niži, računajući po kilogramu nosivosti, i to za vozilo nosivosti do 1 tone po kilogramu nosivosti od 0,50 dinara, preko 1 do 2 tone — 0,60 din. itd. Ili drugi primer: u Zakonu o doprinosima i porezima građana SR Srbije u kome se predviđalo da se porez na oruđa za proizvodnju (sad ukinut) plaća za traktore prema jačini motora, a za traktorske prikolice — prema nosivosti.

(2) Paušalna osnovica

Smatra se da paušalna osnovica predstavlja takvu osnovicu kod koje se utvrđivanje vrši „en bloc“ (an blok), bez prethodnog obračunavanja „gubitaka i dobitaka“.

Sa ovakvim svojstvima paušalna osnovica ne pretpostavlja nikakvo detaljno procenjivanje, već se temelji na nekoj činjenici koja ima značaja za utvrđivanje osnovice. U tom smislu se razlikuje od spoljnih znakova — indicija koje su objašnjene, ali i izjednačava sa njima. Razlika je u tome što paušalna osnovica vodi računa o fiskalnom predmetu, ali ga ne uzima u celini, već uzima samo neki od elemenata koji su posebno značajni za fiskalni objekt. Spoljni znakovi — indicije odnose se ne samo na vidljive znakove, već i na činjenice koje sa fiskalnim objektom nisu u nekakvoj neposrednoj vezi.

Kao i spoljni znakovi — indicije, tako i paušalna osnovica, ima kao osobinu lakoću i uprošćenost procenjivanja. Samo za razliku od utvrđivanja osnovice na osnovu indicija, paušalna osnovica pretenduje da tačnije odrazi poresku snagu obveznika, i u tom smislu da je bolje i pravičnije zahvati.

Vrste paušalnih osnovica

Razlikovanje paušalnih osnovica, kojih ima više vrsta, vrši se uglavnom po dva kriterijuma: po prirodi paušala i po elementima koji ga određuju odnosno efikasnosti.

⁴ L. Trotobas: Citirano delo, str. 30.

Prema prirodi paušala, paušalne osnovice mogu biti dvojake: utvrđene propisom (zakonom) tzv. zakonske paušalne osnovice i osnovice koje utvrđuju organi fiskalne administracije, drukčije ugovorne paušalne osnovice, kad propis (zakon) prepušta obvezniku i organima fiskalne administracije da utvrde osnovicu u granicama limita, koji on utvrđuje.

Karakteristike dve navedene vrste paušalnih osnovica su različite. Prva — zakonska osnovica je zasnovana na zakonskoj pretpostavci o tačnom određivanju osnovice, a druga vrsta osnovice — ugovorna (administrativna) osnovica, je dobrovoljna i daje mogućnost za sporazumevanje obveznika i fiskalne administracije.

Prema određenim značajnim elementima koje sadrži, paušalna osnovica može biti ukupna — sumarna i stvarno utvrđena tj. tačna ili precizna.

Sumarna paušalna osnovica

Sumarna paušalna osnovica prilikom procene uzima u obzir samo neke od glavnih elemenata fiskalnog objekta, bez obuhvatanja specifičnih elemenata. Zato je ta osnovica aproksimativna. Primer za ovakvu osnovicu može se naći u porezu na dohodak od poljoprivredne proizvodnje. Opšti režim procene dohotka od poljoprivredne proizvodnje obuhvata najpre procenu koja je administrativna. To je utvrđivanje katastarskog prihoda, kao fiskalne osnovice. U administrativnom postupku procenjivanja, kao opštem za sve obveznike, učestvuju organi katastra, polazeći od vrste kulture, plodnosti zemljišta i njihovog boniteta i drugih činjenica relevantnih za to. U nekim fiskalnim sistemima u ovom postupku obezbeđeno je i prisustvo zainteresovanih obveznika preko učešća njihovih profesionalnih organizacija u radu komisija (slučaj sa francuskim katastrom), koje izrađuju katastarske elaborate.

Tako je u tom postupku zastupljeno načelo kontradiktornosti. Katastarski operati izrađuju se za određene regione (katastarski srezovi i opštine), pa se dobija tip katastarskog operata tzv. katastarske lestvice, koje se u vidu tablica tj. pregleda objavljuju. Posle kolektivnog, dolazi i individualno procenjivanje i utvrđivanje pojedinačne osnovice za razrez poreza na dohodak od vršenja poljoprivredne delatnosti. U tom postupku obračunava se za svaku površinu, svakog obveznika, poresko zaduženje. Treba samo podsetiti da se katastarski prihod utvrđuje različito u pojedinim fiskalnim sistemima, pa je individualna procena i utvrđivanje osnovice kadkad složenije. Inače kao i u svim drugim slučajevima paušalne osnovice, tako i kod osnovice prema katastarskom prihodu, postiže se veća uprošćenost i olakšava rad oko obračunavanja.

Stvarno određena (precizna) paušalna osnovica

Pomenuto je da se stvarno određena tj. precizna paušalna osnovica karakteriše time što prilikom procene uzima u obzir više elemenata koji određuju fiskalni objekt. Takvu osnovicu najbolje je posmatrati u vezi sa dohotkom kao fiskalnim objektom. Pre svega doista je dohodak tako kompleksan fiskalni objekt da pruža veliku mogućnost za izbor elemenata koji se uopšte mogu uzeti u obzir kod utvrđivanja paušalne osno-

vice. Takvi elementi uglavnom su poznati licu čiji se dohodak porezuje pa je njegovo učešće u proceni paušalne osnovice više nego potrebno.

Međutim, ipak u ovome slučaju postoje dva načina da se utvrdi paušalna osnovica, i ako se uvek radi o stvarnoj — preciznoj osnovici. Jedan je način utvrđivanja „normalne“ paušalne osnovice a drugi „stvarne“ paušalne osnovice.

Dok se kod normalne osnovice radi o srednjoj ili prosečnoj osnovici, dotle se kod stvarne radi o njenom tačnom utvrđivanju. Razlika u postupku kod utvrđivanja jedne i druge osnovice je u težnji da se kod prve odstrani uticaj obveznika ili bar svede na najmanju meru, a kod druge da ovaj uticaj pojača, na taj način što će se omogućiti da obveznik pruži potrebne podatke do kojih organ fiskalne administracije ne može doći ili bar teško dolazi.

Primer iz naše doskorašnje prakse sa porezivanjem ličnog dohotka od vršenja zanatske delatnosti dobro ilustruje paušalnu osnovicu.

Ako izuzmemo odredbe saveznog Osnovnog zakona o doprinosima i porezima građana (čl. 71. i 72. Zakona), koji je prestao da važi, onda u propisivanju mogućnosti uvođenja paušalne osnovice učestvuju republike i opštine.⁵ Republičkim zakonom do sada određuje se da je moguće utvrđivati paušalnu osnovicu u godišnjem iznosu (godišnja paušalna osnovica), a opštinski propis određivao je vrste zanatske delatnosti kod kojih će se tako postupati. Republički zakoni dalje su predviđali i mogućnost sporazumnog utvrđivanja osnovice (ugovorne paušalne osnovice) za pojedine obveznike. Republički zakoni i sami su određivali kategorije obveznika za koje se utvrđuje paušalna osnovica. Tako je Zakon o doprinosima i porezima građana SR Hrvatske propisao da se ova osnovica može utvrđivati za obveznike koji samostalno i trajno obavljaju uslužne zanatske delatnosti, pretežno za potrebe građana. Isti zakon predviđao je da opštinske skupštine mogu propisivati za pojedine delatnosti iznose najvećeg godišnjeg ličnog dohotka iz radnog odnosa koji služi kao gornja granica za utvrđivanje godišnje paušalne osnovice, prema knjigovodstvenim i drugim podacima odgovarajućih organizacija. Sam iznos godišnje paušalne osnovice za pojedinu zanatsku radnju utvrđuje finansijski organ, prema pojedinim uslovima rada obveznika i prema mogućnostima ostvarivanja ličnog dohotka po tome osnovu.

Međutim, treba naglasiti da, pored godišnje paušalne osnovice, postoji i paušalni iznos fiskalnog prihoda u kome se taj prihod plaća.

U našem sistemu predviđena je mogućnost da obveznici poreza iz ličnog dohotka iz radnog odnosa i iz ličnog dohotka od vršenja zanatske delatnosti i intelektualnih usluga plaćaju ovaj doprinos u paušalnom iznosu. Visinu paušala utvrđuje opštinska skupština svojim propisom.⁶

Ocena paušalne osnovice

U teoriji se često raspravlja o prirodi paušalne osnovice. Postoji mišljenje da paušalna osnovica predstavlja znatnu povoljnost za obveznika i da u velikom broju slučajeva ta osnovica biva utvrđena u njegovu

⁵ Neke republike napuštaju danas paušalnu osnovicu (slučaj SR Srbije).

⁶ Član 38, 67 i 78 Zakona o porezima građana SR Srbije.

korist. Međutim, ovakvo mišljenje mora se primiti sa rezervom zato što je paušalna osnovica ipak samo približna osnovica, a čim je takva, nije isključeno da bude utvrđena i na štetu obveznika. Ali je nesumnjivo da paušalna osnovica gotovo nikad nije tačna, bez obzira da li predstavlja ili ne predstavlja povoljnost za obveznika.

Pa ipak postoji mogućnost da se paušalna osnovica utvrđuje sa manje ili više tačnosti. To je već objašnjeno kod aproksimativne i stvarne paušalne osnovice. Izbegavanje grubih odstupanja paušalne osnovice od stvarnog stanja pokušava se rešiti i propisima. Naši raniji propisi dozvoljavali su da se za obveznike doprinosi iz ličnog dohotka od vršenja zanatske delatnosti, za koje je republičkim odnosno opštinskim propisom bilo utvrđeno da im se određuje paušalna osnovica, može utvrđivati i osnovica prema stvarnom ličnom dohotku.⁷

(3) *Stvarna osnovica*

Dok se osnovice do sada izložene utvrđuju na osnovu određenih spoljašnjih znakova — indicija i dok se prilikom njihovog utvrđivanja primenjuje posredni — indirektni metod procene, dotle se kod stvarne osnovice procena vrši neposrednim — direktnim metodom.

Ako se za utvrđivanje stvarne osnovice mora primeniti neposredni metod procene, onda je sigurno da takav metod procene, u odnosu na objašnjeni posredni metod, predstavlja složeniji način procenjivanja. Složenost tog načina procenjivanja je posledica potrebe da organi fiskalne administracije moraju pristupiti istraživanju, proveravanju i oceni čitavog niza činjenica relevantnih za utvrđivanje tačnog stanja. Čim su potrebne tako složene radnje, ne postoji ona osobina, svojstvena za posrednu procenu, da se i lako i brzo, i za administraciju i za obveznika, obavi procena.

Stvarna osnovica pretpostavlja dobro poznavanje i tačno utvrđivanje svih elemenata fiskalnog prihoda za koji se utvrđuje osnovica. Za to je potrebna u prvome redu tesna saradnja obveznika, koji je jedini u stanju da pruži verodostojne podatke o tim elementima. Saradnja se normalno ispoljava na taj način što obveznik podnosi fiskalnu (poresku) prijavu. Ako obveznik ne saraduje na ovaj način i ne podnese prijavu, pored administrativne kazne koja ga očekuje, procena i utvrđivanje osnovice se mora izvršiti samo administrativnim putem.

a. *Uslovi za utvrđivanje stvarne osnovice*

Stvarna osnovica dobija obeležja najoptimalnijeg dometa u fiskalnoj tehnici zahvatanja, s obzirom na to, da najoptimalnije odgovara uslovima pravičnosti zahvatanja, jer je takva osnovica u stanju da najbolje izrazi ekonomsku i, na osnovu nje, fiskalnu snagu obveznika. Ali i ako sa ovakvim svojstvima stvarna osnovica se ne primenjuje tako često, bar ne kod svih fiskalnih sistema.

⁷ Čl. 33. Zakona o porezima i doprinosima građana SR Srbije.

Pretpostavke za primenu stvarne osnovice su brojne. Te pretpostavke postoje i kod obveznika i kod fiskalne administracije. Pre svega za utvrđivanje stvarnog dohotka potrebno je da obveznik ima poslovne knjige i da ih vodi uredno. Vođenje takvih knjiga obično se utvrđuje kao zakonska obaveza. Podaci iz poslovnih knjiga ako su tačno vođeni, u najvećoj meri mogu da doprinesu utvrđivanju stvarne osnovice. Ti podaci i drugi, ako obveznik njima raspolaže, unose se u prijavu (poresku prijavu) kojom obveznik pruža bazu za procenu i utvrđivanje osnovice. Sem toga podatke iz knjiga koriste i organi fiskalne administracije da bi ih uporedili sa podacima unetim u prijavu, kao i za sva druga procenivanja i najzad za kontrolu fiskalnih prihoda njihovog obračuna i naplate.

Obračun stvarne osnovice, koji se vrši na osnovu prijave, pretpostavlja složen postupak, raščlanjavanja podataka iz prijave i njihove kvalitativne i kvantitativne ocene.

Kvalitativna ocena ima za cilj da utvrdi valjanost podataka tj. njihovu tačnost i računsku ispravnost. Pri kvalitativnoj oceni prvo se uzimaju u obzir i ocenjuju valjanost i adekvatnost izvora iz kojih su crpeni podaci uneti u prijavu. Ti izvori mogu biti knjigovodstvo obveznika, uvozne deklaracije, prevozne isprave, stanje na računima (žiro i tekućim računima) i drugi.

U kvantitativnu ocenu podataka iz prijave spada proveravanje visine u kojoj su ostvareni proizvodnja ili vršenje usluga, već prema prirodi delatnosti obveznika, promet, izvoz ili uvoz i drugi izvori dohotka ili prihoda obveznika. Kvantitativna ocena treba da pokaže realno ostvarenje dohotka ili drugog prihoda obveznika, najpre u bruto iznosu tzv. bruto prihod. Zatim, ta ocena treba da pokaže računsku ispravnost svih odbitaka koje obveznik predlaže, kao što su materijalni troškovi, amortizacija i sl.

b. Utvrđivanje stvarne osnovice na osnovu podataka iz knjigovodstva obveznika

Da bi se poslovne knjige obveznika mogle uzeti kao izvor podataka pri obračunavanju stvarne osnovice potrebno je da te knjige budu uredno i ažurno vođene, i podaci knjiženi u njima da budu verodostojni. Prema tome, samo podaci iz takvih poslovnih knjiga i sa takvim kvalitetima verodostojnosti uzimaju se u obzir.

Uslovi za obavezu vođenja poslovnih knjiga različiti su u raznim fiskalnim sistemima. Obično se kao uslov uzima visina prometa koji je obveznik obavio u prethodnoj poslovnoj godini ili pak visina njegovog ukupnog prihoda ili dohotka iz te godine. Kad-kad se ti uslovi kumuliraju, te se obaveza vođenja poslovnih knjiga utvrđuje i prema ukupnom prihodu i prema ličnom dohotku odnosno prometu obveznika. U zadnje vreme kao kriterijum za obavezu vođenja poslovnih knjiga uzima se način utvrđivanja osnovice.⁸

⁸ Član 142 Zakona o porezima građana SR Srbije („Sl. glasnik“, br. 51/71.) predviđa obavezu vođenja poslovnih knjiga za obveznike poreza od zanatskih delatnosti i poreza od intelektualnih usluga, kojima se razrez poreza vrši prema stvarnom ličnom dohotku.

Uobičajeno je da obveznici koji su dužni da vode poslovne knjige obezbeđuju podatke o prometu i naplaćenim naknadama za prodaju robe i izvršene usluge, o izvršenim nabavkama, utrošku materijala i troškovima poslovne režije, o inventaru i osnovnim sredstvima i o uposlenim licima. Ali nisu svi obveznici kojima se utvrđuje stvarna osnovica obavezni na obezbeđenje svih ovih podataka. Neki obveznici mogu da obezbede i uprošćenije podatke, kao što je slučaj sa obveznicima koji vrše intelektualne usluge i koji vode podatke samo o prihodima i rashodima. Neki obveznici, u skladu sa delatnošću koju vrše, obezbeđuju i podatke koji su specifični za njihovu delatnost. Tako, na primer, samostalni ugoštitelji vode posebnu knjigu u koju unose podatke o nabavkama i o utrošku pića, i to prema vrsti, količini i vrednosti pića.⁹

Pomenuti su uslovi koje, u pogledu valjanosti i verodostojnosti vođenja knjiga, mora da ispunjava svaki obveznik koji vodi knjige. Ako tako ne postupa, podaci iz knjiga neće moći biti uzeti u obzir, jer nisu verodostojni. Prema tome, ako knjige nisu uredno i ažurno vođene, ako u njima nisu pokazani svi prihodi koje je trebalo iskazati ili ako su iskazani troškovi koji nisu učinjeni; ako nije izvršen popis materijalnih vrednosti, kao što su zalihe sirovina i gotovih proizvoda, dugova i potraživanja, gotovine i ostale imovine, onda te knjige ne mogu da posluže kao osnov za utvrđivanje stvarne osnovice.

c. Utvrđivanje stvarne osnovice na osnovu podataka koje prikupljaju organi fiskalne administracije

U slučaju nedostataka podataka koje treba da pruži obveznik kome se utvrđuje stvarna osnovica mogu organi fiskalne administracije sami obezbediti takve podatke prikupljanjem iz izvora kojima raspolažu.

Stvarna osnovica utvrđuje se na osnovu ovih podataka ako se nije mogla utvrditi ni na jedan od redovnih načina tj. ni prema podacima iz poslovnih knjiga, jer ih obveznik nije bio dužan voditi ili ih je vodio ali podaci iz knjiga nisu prihvaćen zato što su knjige neuredno i neažurno vođene a podaci u knjigama nisu verodostojni.

Organi fiskalne administracije prikupljaju podatke iz izvora koji su im dostupni. Ti izvori zavise od vrste delatnosti koju obveznik obavlja. Saveznost i spretnost ovih organa može u velikoj meri da utiče na verodostojnost i tačnost podataka. Pri prikupljanju podataka organi mogu računati i na saradnju sa obveznikom, ako on ima volje da saraduje.

Podaci treba da se odnose na ostvareni ukupan prihod odnosno na lični dohodak koji je osnovica za obračun fiskalnih prihoda.¹⁰

Pri utvrđivanju osnovice organi primenjuju uobičajeni postupak, ocenjujući podatke koje su mogli da prikupe sami ili preko obveznika odnosno drugih lica kojima su prilike o poslovanju obveznika poznate i mogu dati verodostojne podatke.

⁹ Po Zakonu o porezima građana SR Srbije broj poslovnih knjiga sveden je na knjigu prometa i knjigu troškova delatnosti.

¹⁰ Prema čl. 157. Zakona o porezima građana SR Srbije porez od zanatskih delatnosti i intelektualnih usluga razrezuje se na osnovu podataka iz matične knjige i poreske prijave obveznika.

d. Utvrđivanje stvarne osnovice na osnovu upoređenja

Razlikovanje neposrednog i posrednog načina utvrđivanja osnovice dolazi do primene i kod osnovica koje se utvrđuju u stvarnom iznosu.

Neposredan način utvrđivanja stvarne osnovice sastoji se u tome da se, prema podacima iz knjigovodstva i prema drugim podacima koje pruža u prijavi obveznik kome se utvrđuje stvarna osnovica, oceni i utvrdi veličina njegovog dohotka.

Posredan način utvrđivanja stvarne osnovice postoji najpre u slučaju upoređenja poslovanja obveznika kome se utvrđuje stvarna osnovica sa poslovanjem drugog obveznika koji obavlja odgovarajuću delatnost, a zatim i u slučaju kad se osnovica utvrđuje na osnovu podataka koje o poslovanju obveznika, kome se utvrđuje stvarna osnovica, prikupljaju organi fiskalne administracije.

Upoređenje ili parifikacija predstavlja poseban postupak utvrđivanja stvarne osnovice pri čemu se upoređenje može vršiti sa obveznikom iste delatnosti, koji vodi poslovne knjige i kome je stvarna osnovica utvrđena na osnovu tih knjiga ili se upoređenje vrši sa obveznikom iste delatnosti, kome je stvarna osnovica utvrđena na osnovu podataka koje su prikupili organi fiskalne administracije.

Upoređenje ili parifikacija se primenjuje na obveznika koji je obavezan da vodi poslovne knjige, ali kome podaci iz knjiga nisu priznati i na obveznika koji nije dužan da vodi poslovne knjige.¹¹

Postupak parifikacije je ustanovljen da se, bar približno, odredi stvarna osnovica, ako podaci obveznika nedostaju. Prema svojoj prirodi postupak upoređenja pretpostavlja subjektivnu odluku organa fiskalne administracije, koja u odlučivanju uzima za osnovu podatke obveznika — trećeg lica, sa približnim obimom poslovanja i približnim uslovima pod kojima je obavljena delatnost.

Sa ovakvim svojstvima parifikacija se pokazuje kao relativno nepouzdan metod utvrđivanja stvarne osnovice obveznika. Zbog toga se ona samo izuzetno primenjuje. I kad se primenjuje, parifikacija ima više karakter kažnjavanja obveznika kome se putem nje utvrđuje stvarna osnovica, zbog toga što nije vodio uredno poslovne knjige, nego što mu može koristiti.

Najslabija tačka parifikacije je u izboru „obveznika odgovarajuće delatnosti“ sa kojim se vrši upoređenje. U tom izboru postoji veoma široka mogućnost subjektivnog odlučivanja organa fiskalne administracije. Taj obveznik treba da vrši odgovarajuću, znači ne mora da vrši istu delatnost, bilo zato što niko ne vrši istu delatnost, pa je nema, bilo što je neko vrši, ali obim poslovanja ne odgovara. Drugo je pitanje na kojoj teritoriji treba da posluje obveznik sa kojim se vrši upoređenje, da li na užem regionu (teritoriji opštine) ili na širem (van opštine na čijoj teritoriji obveznik kome se utvrđuje stvarna osnovica radi). Zbog ovoga može doći do različitih uslova poslovanja koje određuje naseljenost, ekonomska razvijenost i drugi uslovi koji postoje na teritoriji poslovne rezidencije obveznika kome se utvrđuje stvarna osnovica i teritoriji poslovne rezidencije obveznika sa kojim upoređenje vrši. U mnogim slu-

¹¹ Član 182. Zakona o porezima građana SR Srbije.

čajevima obveznik kome se utvrđuje stvarna osnovica može biti u teškoj situaciji i naravno oštećen.¹²

Upoređenje kao osnov za utvrđivanje stvarne osnovice sa obveznikom kome je osnovica utvrđena na osnovu knjiga

U slučaju da poslovne knjige koje vodi obveznik nisu prihvaćene kao osnov za utvrđivanje stvarne osnovice, iz razloga koji su navedeni u prethodnom odeljku, primenjuje se postupak upoređenja ili parifikacije. Taj postupak pretpostavlja da se obim delatnosti i drugi značajni elementi za utvrđivanje stvarne osnovice mogu dobiti komparacijom sa obveznikom koji obavlja odgovarajuću delatnost, a kome je osnovica utvrđena na osnovu poslovnih knjiga, koje on uredno i ažurno vodi i u kojima su podaci verodostojni.

Upoređenje kao osnov za utvrđivanje stvarne osnovice sa obveznikom kome je osnovica utvrđena na osnovu podataka koje su prikupili organi fiskalne administracije

Pored upoređenja sa obveznikom kome je stvarna osnovica utvrđena na osnovu podataka iz poslovnih knjiga, moguće je i upoređenje sa obveznikom kome je osnovica utvrđena na osnovu podataka koje su prikupili organi fiskalne administracije.

Ovo upoređenje još u većoj meri odstupa od uobičajenog postupka utvrđivanja osnovice i primenjuje se samo u izuzetnim slučajevima.¹³

Tačnost utvrđivanja osnovice može biti dovedeno u pitanje, pošto se kod ovoga upoređenja radi o podacima koji su i kod obveznika sa kojim se upoređuje dobijeni posrednim putem. U tom pogledu ovo upoređenje je manje efikasnije od upoređenja sa obveznikom kome je osnovica utvrđena na osnovu uredno vođenih knjiga. Ono utoliko pruža i manje verovatnoće da se utvrdi prava „stvarna osnovica“.

Uvažavajući sve prigovore o nedostacima upoređenja kao metoda za utvrđivanje stvarne osnovice uopšte, a posebno prigovore protiv upoređenja na osnovu poslovnih knjiga, mora se konstatovati da uspeh upoređenja na osnovu prikupljenih podataka od strane fiskalne administracije zavisi od ispravnosti rada organa fiskalne administracije na prikupljanju podataka. Samo ovde je uticaj prikupljenih podatak slabiji, jer podaci nisu neposredno prikupljeni za obveznika kome se utvrđuje stvarna osnovica, već za obveznika sa kojim se upoređuje. Podaci su prikupljeni za jednog, a služe kao osnova za utvrđivanje osnovice drugoga obveznika, pa je pitanje da li je ta osnovica, dobijena ovim putem doista „stvarna“. Izgleda da je „stvarna“ samo zato što se utvrđuje na osnovu opštih kriterijuma koji određuju za stvarnu osnovicu, da se utvrđuje po isteku godine za proteklu godinu i prema rezultatu poslovanja ostvarenom u prethodnoj godini. Međutim, ta osnovica ne može biti „stvarna“ jer je

¹² Radi poređenja videti „poseban postupak razreza“ iz člana 184. Zakona o porezima građana SR Srbije.

¹³ Videti član 184. Zakona o porezima građana SR Srbije.

dobijena prema podacima dobijenim za drugoga obveznika posrednim putem i primenjenim na konkretne prilike obveznika za koga podaci nisu prikupljeni.

e. Tehnika obračunavanja stvarnih osnovica

S obzirom da se stvarne osnovice pretežno utvrđuju kod obveznika koji obavljaju kakvu proizvodnu odnosno uslužnu delatnost ili delatnost u oblasti prometa robe i usluga (trgovinsku, ugostiteljsku i dr.), to je za utvrđivanje ovih osnovica potrebno odrediti najpre ukupan prihod i od ukupnog prihoda obračunati dohodak koji predstavlja „stvarnu“ osnovicu.

Ukupan prihod predstavlja ukupnu realizaciju proizvoda i usluga koja je ostvarena u godini za koju se utvrđuje osnovica. Prema tome, ukupan prihod čini jednogodišnji iznos svih naplaćenih naknada za prodatu robu i za izvršene usluge.

Troškovi i njihovo odbijanje od ukupnog prihoda (odbitne stavke)

Pošto osnovicu stvarnog dohotka koji se opterećuje odgovarajućim fiskalnim prihodom države predstavlja ukupan prihod umanjen za troškove koji su bili „nužni za ostvarenje tog prihoda“, potrebno je da se ti troškovi odbiju od ukupnog prihoda (dedukcija).

Troškovi imaju dve karakteristike: da su učinjeni da bi se ukupan prihod ostvario i da su nužni za njegovo ostvarenje. Izbor takvih troškova nije lako izvršiti, jer se troškovi za koje se utvrdi da su nužni moraju odbiti od ukupnog prihoda da bi se dobio „čist prihod“ tj. dohodak koji je istovremeno i osnovica fiskalnog prihoda.

Postoji gotovo u svim fiskalnim sistemima zakonska prezumpcija koji troškovi mogu biti nužni za ostvarenje ukupnog prihoda, pa se mogu odbiti od tog prihoda. Takvi troškovi nazivaju se „odbitnim“ stavkama. Obično se kao nužni troškovi smatraju i priznaju kao odbitna stavka od ukupnog prihoda, troškovi proizvodnje i vršenja usluga, troškovi režije i drugi izdaci poslovanja u godini za koju se utvrđuje stvarna osnovica, i to u delu koji se odnosi na iznos naplaćene naknade za prodatu robu i izvršene usluge.

Posebno se kao troškovi smatraju i priznaju: vrednost utrošenog osnovnog, pomoćnog i pogonskog materijala; isplaćeni lični dohotci za korišćenje dopunskog rada drugih lica do određene visine (u SR Hrvatskoj i SR Srbiji do visine iznosa prijavljenih za socijalno osiguranje tih lica); odgovarajući doprinos za socijalno osiguranje lica u radnom odnosu sa obveznikom, u delu koji obveznik plaća, amortizaciju poslovnih zgrada, mašina i alata, čiji je vek trajanja duži, kao i izdaci za njihovo održavanje; premije osiguranja ovih sredstava; zakupnina za poslovne prostorije u tuđoj zgradi ili zakupna vrednost za te prostorije u sopstvenoj zgradi (obično do visine bruto prihoda do koje se utvrđuje porez na prihod od zgrada); opšti troškovi režije, kao što su kancelarijski troškovi, ptt troškovi, troškovi za ogrev, osvetljenje, „čišćenje poslovnih prostorija

i drugi slični troškovi; troškovi prodaje proizvoda (izlaganje na sajmovima, izložbama i revijama); putni troškovi i povećani troškovi života obveznika za putovanje i boravak van mesta u kome se nalazi poslovno sedište obveznika do određenog iznosa (u SR Hrvatskoj najviše do iznosa koji se priznaju za radnike radnih organizacija koji se priznaju kao materijalni troškovi); porezi i takse, kao i doprinosi za stručne korporacije i udruženja.¹⁴

Pojedina zakonodavstva mogu biti liberalnija ili manje liberalna u pogledu priznavanja troškova potrebnih za ostvarenje ukupnog prihoda obveznika. Naše zakonodavstvo nije dovoljno istaklo subjektivne okolnosti obveznika i troškove vezane za te okolnosti pod kojima živi i radi obveznika, da bi se ti troškovi mogli obračunati tj. odbiti od ukupnog prihoda prilikom utvrđivanja stvarne osnovice. Zato se takvi izdaci uračunavaju u ukupan prihod čak i u slučaju da ih obveznik iskaže kao troškove.

Da bi se troškovi priznali i odbili od ukupnog prihoda moraju biti pojedinačno iskazani u redovnoj godišnjoj prijavi obveznika i dokazani. Ako obveznik nije u mogućnosti da te troškove učini verodostojnim, onda ih organ fiskalne administracije utvrđuje „ex officio“ u visini u kojoj su bili potrebni za ostvarenje ukupnog prihoda. To se može učiniti i upoređenjem sa troškovima drugih obveznika odgovarajuće delatnosti ili struke u okviru delatnosti.

Izdaci koji se uračunavaju u ukupan prihod (pribitne stavke)

Zakonodavstva o fiskalnim prihodima koja određuju vrste, a često i visinu (limite) troškova koji se mogu odbijati od ukupnog prihoda pri utvrđivanju stvarne osnovice, mogu isto tako, negativnom definicijom, da odrede i izdatke koji, mada imaju karakter troškova učinjenih radi ostvarivanja ukupnog prihoda, ne mogu biti odbijeni, već se moraju uračunavati u ukupan prihod. U fiskalnoj tehnici takvi izdaci nazivaju se dodatnim ili „pribitnim“ stavkama (majoracija).

Postoje i takvi fiskalni sistemi koji ne priznaju troškove domaćinstva (slučaj sa našim sistemom) i ako su ti troškovi umanjili dohodak obveznika, a nisu bili zavisni, ni po vrsti ni po visini, od njegove volje, već su u pravom smislu „nužni“. Takvi fiskalni sistemi strogo se pridržavaju pravila da se mogu priznati samo troškovi vezani za poslovnu delatnost. Pa ipak i tu ima nelogičnosti. Na primer, gotovo ni jedno fiskalno zakonodavstvo ne priznaje neke plaćene poreze (pre svega plaćeni porez koji tereti osnovnu delatnost obveznika, kao što je porez iz ličnog dohotka zanatlija, zatim druge poreze koji su vezani za poslovanje, kao što je, opet kod nas bio, sad ukinut, porez na upotrebu tuđe radne snage, doprinos iz ukupnog prihoda građana i dr.¹⁵ To se čini zato da bi se primenilo „načelo porea na porez“.

Glavne kategorije izdataka koji se ne mogu odbijati od ukupnog prihoda i koji predstavljaju „pribitnu“ stavku su, pored navedenih, još i:

¹⁴ Kod nas različito u pojedinim republikama.

¹⁵ Prema čl. 32 ukinutoga Zakona o doprinosima i porezima građana SR Srbije („Sl. glasnik“, br. 49/68, 53/68, 26/70, i 39/70).

vrednost rada obveznika i članova njegovog užeg domaćinstva, ako sa njima nije zasnovao radni odnos, kao i iznosi plaćeni na ime socijalnog osiguranja za ta lica; pokloni i nagrade čije davanje nije ugovoreno sa licima koja su u radnom odnosu sa obveznikom ili sa drugim licima; kamate na sopstvena osnovna i obrtna sredstva obveznika; iznosi koje obveznik upotrebi za povećanje svojih osnovnih i obrtnih sredstava ili za otplatu dugova; gubitci iz ranijih godina i iznosi uneti u rezervni fond, sem iznosa koji se priznaju na ime amortizacije zgrada, mašina i alata.¹⁶

(4) Minimalna osnovica

Minimalna osnovica je takva institucija fiskalnog sistema kojom fisk pokušava da zaštiti svoja prava na ostvarenje prihoda, utvrđujući najmanji iznos fiskalnog prihoda koji može da naplati od određenih kategorija obveznika. Ta zaštita ima svoga osnova u neperfektnosti metoda zahvatanja određenih prihoda fiskalnog sistema, koja omogućava znatnija izbegavanja plaćanja od strane obveznika, putem smanjenja osnovice. Zaštita se provodi minimalnom osnovicom.

Prema tome, minimalna osnovica je najniža osnovica koja može biti uzeti u obzir za utvrđivanje fiskalne obaveze. Ona je, u tom smislu, pretpostavljena (prezumptivna) osnovica. Prezumpcija ima za osnov parifikaciju tj. upoređenje sa nekim određenim dohotkom koji ostvaruju lica koja obavljaju istu ili sličnu vrstu delatnosti kao i obveznik za koga je propisana minimalna osnovica, pa se takav dohodak za jednu godinu uzima kao minimalna osnovica.

Minimalna osnovica, po pravilu postoji, samo za fiskalne prihode kod kojih se može da utvrđuje „stvarna“ osnovica, a to znači za poreze na lični dohodak ostvaren vršenjem tekovinske (proizvodne, uslužne) ili druge slične delatnosti.

Parifikacija (upoređenje) se obično vrši sa ličnim dohotkom koji ostvaruju lica u radnom odnosu tj. radnik ili službenik koji obavlja istu delatnost kao i obveznik kome se utvrđuje minimalna osnovica; ima istu spremu, a zaposlen je u organizaciji (radnoj ili drugoj) na teritoriji iste opštine na kojoj ima i obveznik svoje poslovno sedište odnosno ako na teritoriji te opštine nema organizacije koja vrši tu delatnost, onda se upoređenje može vršiti i sa ličnim dohotkom radnika ili službenika koji je zaposlen i u organizacijama sa teritorija drugih opština.

U približno ovakvom obliku postoji minimalna osnovica za obveznike poreza iz ličnog dohotka od samostalnog vršenja zanatske i drugih privrednih delatnosti i za obveznike poreza iz ličnog dohotka od samostalnog vršenja intelektualnih i drugih neprivrednih usluga.¹⁷

Međutim, minimalne osnovice mogu postojati i za akcionarska društva, na primer, u staroj Jugoslaviji ova društva plaćala su tzv. minimalni „društveni“ porez.

Dr. Miodrag Matejić, profesor

¹⁶ isto kao pod 15.

¹⁷ Član 63, st. 2 i 74. st. 2. Zakona o porezima građana SR Srbije.

LITERATURA

(pored dela citiranih u tekstu članka)

- Lucien Mehl: Science et technique fiscales, Paris, 1959.
Alain Barrere: Politique financière, Paris, 1958.
Vessillier Elisabeth: Institutions et économie financières, Paris 1964.
Günter Schmölders: Finanzpolitik, 1965.
M. E. Kamp: Steuerlehre, Allgemeiner Teil, Bonn, 1971.
Gerloff W.: Die öffentliche Finanzwirtschaft, Allgemeiner Teil, Frankfurt, 1948.
Haller H.: Die Steuern, Tübingen, 1964.
Kolms H.: Finanzwissenschaft II, Berlin, 1966.
Neumark F.: Theorie der Besteuerung u Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
knjiga 10, 1959.
Grupa autora: Finansovoe pravo, Maskva, 1967.
Toša Tišma: Javne finansije, Zagreb, 1964.

L'ASSIETTE DES DECETTES FISCALES DE L'ETAT

— La théorie et la pratique de l'assiette —

(Résumé)

Au moment où l'on procède, à la suite de l'application des amendements constitutionnels, à d'importantes modifications du système fiscal en Yougoslavie, la question de l'assiette des recettes fiscales des communautés socio-politiques revêt une importance particulière.

L'auteur de l'article s'attache à offrir un tableau précis des assiettes des recettes fiscales, des différentes sortes d'assiette, de leurs côtés positifs et négatifs, afin de présenter ainsi cette matière sous jour plus clair. L'auteur se sert d'une approche généralisée du problème des assiettes, sans examiner les assiettes des diverses catégories de recettes, en analysant leurs caractéristiques générales et communes.

L'auteur s'en tient à la division des assiettes habituelle en théorie (par quantité et ad valorem, forfaitaires et réelles) en se penchant notamment, dans ce cadre, sur les méthodes permettant de fixer l'assiette. Il traite plus particulièrement des caractéristiques et des qualités fondamentales des assiettes, tout en critiquant certaines de leurs formes actuelles. Cependant, il traite d'une manière approfondie des assiettes réelles et de la méthode d'évaluation directe de ces assiettes, en leur accordant la prépondérance sur les autres formes d'assiette. C'est dans ce cadre que l'auteur examine les possibilités effectives d'application des assiettes réelles, présentant en même temps la pratique suivie dans notre système fiscal.