

336.226(497.11) Др Радмила Р. Тркља, професор струковних студија¹
Висока економска школа струковних студија,
Пећ-Лепосавић,
Милан Р. Тркља – мастер економиста,²

АНАЛИЗА ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Анстракт: Намера законодавца приликом увођења директних пореза у пореском систему Републике Србије била је остварити поред фискалних и нефискалне циљеве опорезивања. То би био порез који ће плаћати сви грађани сразмерно својој економској снази, који би обезбедио значајна средства за потребе државе али и за потребе одржавања животног стандарда социјално најугроженијих категорија становништва.

Кључне речи: приходи, порези, порез на доходак, порез на добит и порез на имовину.

УВОД

У јавним финансијама постоје две компоненте пореских прихода: директни и индиректни порези. Директни порези представљају значајан извор прихода свих савремених држава па и Републике Србије. Под директним порезима се обично сматрају они порези које порески обвезници сами плаћају. У директне порезе убрајају се: порез на доходак грађана, порез на добит и порез на имовину. Путем директних пореза прикупи се од 12% до 16% укупних прихода. Аутори у раду приказују и анализирају основне врсте директних пореза у Републици Србији, у периоду пре настанка глобалне финансијске кризе, за време и период после завршетка глобалне финансијске кризе.

1. ДИРЕКТНИ ПОРЕЗИ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

У теорији о јавним финансијама постоје две компоненте пореских прихода: директни и индиректни порези. (Ђуровић - Тодоровић, Ђорђевић, 2010). Директни порези представљају врсту намета којој су директно изложени порески обвезници. Не постоји општеприхваћена разлика између директних и индиректних пореза. Веома давно J. S. Mill је дефинисао ове порезе на следећи начин: „Директни порез је онај који потражује од саме особе за који се намерава или жели да га плати. (<http://wmd.hr/rjecnik-pojmovi-d/web/direktni-porez> 17.06.2015.).

Постоје различите дефиниције директних пореза. Директни порези

¹ radatrklja@gmail.com

² trklja.milan@gmail.com

се намећу на основу некретнине уписане у катастарске књиге, и као порези који се намећу особама уписаним у пореске књиге. Директни порези се намећу на трајној основи и порески обавезник је у обавези да их директно плаћа пореским властима. Учешће директних пореза у укупним приходима се разликује од земље до земље. Директни порези имају своје предности и недостатке у односу на индиректне порезе. Њихова предност огледа се у томе што представљају константан и издашан извор јавних прихода, а самим тим сматрају се и праведнијим порезима. Њихов недостатак огледа се у чињеници да их порески обавезници теже прихватају, јер захтевају релативно скупљу пореску администрацију, чиме су са аспекта наплате скупљи у односу на индиректне порезе, и одликује их мања еластичност у односу на привредна кретања. Разликујемо следеће врсте директних пореза:

- порез на дохорак физичких лица – грађана;
- порез на добит предузећа и
- порез на имовину. (<http://wmd.hr/rjecnik-pojmovi-d/web/direktni-porez> 17.06.2015.)

1.1. Порез на доходак физичких лица

Порез на доходак физичких лица представља порез који плаћају сви грађани сразмерно својој економској снази, који би обезбедио значајна средства за потребе државе али и за потребе одржавања животног стандарда социјално најугроженијих категорија становништва.

Вредновање система опорезивања физичких лица у Србији може се извршити на основу следећих критеријума: правичност, економска ефикасност, трошкови опорезивања, утицај на тражњу за радном снагом, утицај на међународну конкурентност, финансијска издашност и могућности за пореску евазију. (Арсиф, Алимпармаков, Ранђеловић, Васиљевић, Levitas, 2010: 44).

У складу са принципом способности плаћања пореза могу се формулисати два захтева:

- хоризонтална правичност у опорезивању дохотка физичких лица и
- вертикална правичност у опорезивању дохотка физичких лица.

Хоризонтална правичност подразумева да лица са истом платежном способношћу треба третирати исто. То значи да сви грађани који остваре исти ниво дохотка у току једне године, без обзира из којих извора потиче тај доходак, плаћају (апсолутно релативно) исти износ пореза на доходак грађана.

Вертикална правичност подразумева да лица са различитим платежним способностима треба третирати различито. То значи да грађани који остваре већи ниво дохотка у току године, плаћају и већи ниво пореза.

Табела бр. 1: Законске и ефективне стопе пореза на доходак грађана у Србији у 2014.

Извор прихода	Законска пореска стопа у %	Нормативни трошкови / одбици	Ефективна стопа у %
Зараде	10	11.242,00	8,10
Приходи од пољопривреде и шумарства	10	/	10
Приходи од ауторских права	20	34	13,2
Приходи од капитала	15	25	10
Капитални добици	15	/	15
Остали приходи	20	20	15

Извор: Тркља, М. (2015) Компаративна анализа структуре буџета изабраних земаља, Мастер рад, Економски факултет Ниш стр.84. и Закон о порезу на доходак грађана у Србији, Сл. гласник РС, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13, исправка 108/13, 57/14, 68/14- др. Закон.

Мере фискалне консолидације које је Влада Републике Србије предузела крајем 2014. године како би смањила буџетски дефицит. Изменама и допуна закона о порезу на доходак грађана, чиме је примарно смањење палта у јавном сектору и пензија већих од 25.000 динара за 10%. Солидарни порез који је био на снази укинут је.

Табела бр. 2: Обрачун просечне зараде у Републици Србији за месец Новембар 2014. године са припадајућим порезима и доприносима.

Редни број	1
Име и презиме	Петар Петровић
ЈМБГ	111111111111
Стручна спрема	ССС
Радно место	Референт
Коефицијент	1
Укупан коефицијент	1
Основица	1,00
Минули рад	1,00
% ангажовања	100%
Нето	62.992,00
Бруто	88.256,49
Порез 10%	7.701,45

Зарада на терет послодавца 5,15%	4.545,21
Зарада на терет запосленог 5,15%	4.545,21
ПИО 14%	12.355,91
ПИО 12%	10.590,78
Незапосленост на терет послодавца 0,75	661,92
Незапосленост на терет запосленог 0,75	661,92
Укупан ПИО 37,8%	33.360,95
Укупан бруто 2	104.054,40

Извор: прорачун аутора на бази података Завода за статистику.

Пример:

Бруто плата добија се: $62.992,00 - (11.242,00 \cdot 10/100) = 61.878,80/0,701 = 88.256,49$

Порез на плату добија се: $88.256,49 - 11.242,00 = 77.014,49 \cdot 10\% = 7.701,45$

Укупан ПИО добија се: $88.256,49 \cdot 37,80 = 33.360,95$

Зарада на терет послодавца и терет запосленог: $88.256,49 \cdot 5.15/100 = 4.545,21$

Доприноси за ПИО на терет послодавца: $88.256,49 \cdot 14/100 = 12.355,91$

Доприноси за ПИО на терет запосленог: $88.256,49 \cdot 12/100 = 10.590,78$

Доприноси за незапосленост на терет послодавца и на терет запосленог: $88.256,49 \cdot 0,75/100 = 661,92$

Укупан бруто 2 добија се: $62.992,00 + 33.360,95 + 7.701,45 = 104.054,40$

На основу података из табеле бр. 2 се може уочити да је просечна зарада за месец новембар 2014. године према подацима РЗС (Републички завод за статистику) износила 62.992,00 динара, а неопорезиви део дохотка 11.242,00 динара, док стопа пореза на доходак износи 10%. Међутим, до 30 септембра 2011. године расподела пореза на зараде између Републичког буџета и локалног нивоа власти вршила се у односу 60:40% у корист Републике, док се од 1 октобра 2011. године тај однос се променио 20:80 у корист локалних нивоа власти, па су самим тиме и приходи у државном буџету су смањени што се може уочити у наредној табели.

Табела бр. 3: Порез на доходак грађана у периоду од 2005-2014. године у % од укупних прихода

Године	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Порез на доходак	11,3	12,9	10,8	11,5	10,9	10,6	9,4	5,9	5,3	5,1

Извор: Прорачин аутора на бази података Министарства финансија Републике Србије, Београд,

Билтен јавних финансија за месец јануар 2015. године, стр. 55,
<http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-125-web.pdf>
[23.06.2015]

На основу података приказаних у табеле бр. 3 може се уочити да порези на доходак грађана у Републици Србији имају тенденцију раста од 2005. до 2011. године. Међутим, применом новог закона 2012. године долази до смањења прихода од пореза на зараде у буџету Републике Србије, а повећавају се приходи локалним самоуправама.



Дијаграм бр. 1: Приходи од порез на доходак у периоду од 2005-2014. Године

На основу слике може се истаћи да су порези на доходак у првих седам година анализираног периода имали значајан удео у укупним приходима. Међутим, изменама закона о порезу на доходак грађана довело је до драстичног смањења прихода у буџету Републике Србије у последње три године анализираног периода.

1.2.Порез на добит предузећа – правних лица

Порез на добит предузећа – правних лица заузима значајно место у непосредним порезима. Савремене државе на основу пореза на добит предузећа, прикупе око 10% укупних пореских прихода. Док у нашој земљи ситуација је нешто другачија прикупљени приходи путем ових пореза крећу се од 2-7,2%. Постојећи систем добити правних лица у Србији, с незнатним изменама и допунама на снази је од 01.01.1992.

године и регулисан је законом о порезу на добит правних лица.

Табела бр. 4: Порез на добит период од 2005-2014. године у % од укупних прихода

Године	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Порез на добит	2,1	3,4	4,7	5,4	4,5	4,2	4,6	6,2	6,6	7,2

Извор: Прорачин аутора на бази података Министарство финансија Републике Србије, Београд, Билтен јавних финансија за месец јануар 2015. године, стр. 55, <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-125-web.pdf> [23.06.2015]

На основу података из табеле бр. 4 може се уочити да су приходи од пореза на добит углавном забележили тренд раста. Благи пад забележен је 2009. и 2010. године када је Влада Републике Србије укунула порез на штедне улоге (девизну штедњу), и тиме стимулисала грађане да не подижу своје штедне улоге из банака.



Дијаграм бр. 2: Приходи од порез на добит у периоду од 2005-2014. године.

На основу дијаграма може се уочити да су приходи од пореза на добит забележили тренд раста, благи пад бележи се у годинама економске кризе, а након 2011. године, приходи од пореза на добит поново бележе тенденцију раста.

Основни елементи пореза на добит правних лица су: порески обвезник, пореска основица, порески период, пореска стопа, порески подстицаји итд.

Порески обвезник пореза на добит правног лица су предузећа организована у облику: ортачко друштво, акционарско друштво, командитно друштво, друштво са ограниченом одговорношћу, друштвено предузеће, јавно предузеће итд. (Закон о порезу на добит правних лица, Сл. гласник РС бр. 18/10).

Пореска основица – основица пореза на добит правних лица је опорезива добит, која се исказује у пореском билансу усклађивањем добити обвезника у билансу успеха, који је у складу са МРС - Међународни рачуноводствени стандарди, односно МСФИ- Међународни стандарди финансијског извештавања и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија. (Ђуровић-Тодоровић, Ђорђевић, 2011: 145).

Пореска стопа – стопа пореза на добит правних лица је пропорционална и једнообразна, и у Србији износи 15%. На приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника, по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, камата и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, на територији Републике, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није другачије урађено.

Порески подстицај представља ослобођење плаћања пореза, којим се стимулише привредни развој, развој малих и средњих предузећа, као и смањење незапослености.

1.3. Порези на имовину

Порези на имовину – појављују се у пореском систему свих савремених држава па и у Републици Србији. У нашој земљи порези на имовину нису превише издашни, али се тиме не умањује њихов значај. Према Закону о порезу на имовину разликујемо следеће врсте пореза на имовину: порез на имовину, порез на наслеђе и поклоне и порез на пренос апсолутних права.

Порез на имовину плаћа се на стварна права на непокретности: (земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословни простори, гараже итд.). Основица пореза на имовину код непокретности представља тржишну вредност непокретности на дан 31. децембра претходне године. Код пољопривредног и шумарског земљишта, за обвезнике који не воде пословне књиге, основица је петоструки износ годишњег катастарског прихода од тог земљишта, док код оних који воде пословне књиге основица представља вредност непокретности која је утврђена у пословним књигама. (ibid., 207). Стопа пореза на имовину износи 0,4% за обвезнике који воде пословне књиге, а за обвезнике који не воде пословне књиге стопе су прогресивне и износе 0,4%, 0,6%, 1% и 2%. (Закон о порезу

на имовину, Сл. гласник РС бр. 26/01, 45/02- УС, Сл. лист СРЈ бр. 42/02-УС, Сл. гласник РС бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13, 68/14 – др. Закон).

Значај пореза на имовину је врло скроман јер износи свега 2% укупних прихода у буџету Републике Србије.

Табела бр. 5: Порез на имовину период од 2005-2014. године у % од укупних прихода

Године	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Порез на имовину	0,32	0,61	1,16	0,45	1,04	1,35	1,89	1,76	3,02	0,28

Извор: Прорачин аутора на бази података Министарство финансија Републике Србије, Београд,

Билтен јавних финансија за месец јануар 2015. године, стр. 55,

<http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-125-web.pdf>
[24.06.2015]

Приходи од пореза на имовину бележе тенденцију раста са изузетком 2008. и 2013. године где је забележен благи пад. Међутим, изменама закона о порезу на имовину чија је примена почела у 2014. години, драстично су опали приходи од пореза на имовину, јер је наплата истих преусмерена градовима и општинама.



Дијаграм бр. 3: Приходи од порез на имовину у периоду од 2005-2014. Године

На основу слике можемо закључити да приходи од пореза на имовину немају битних удела у укупним приходима. Такође, учешће пореза на имовину у 2014. години драстично је опало и забележило је најнижу вредност у односу на претходно анализиране године.

Порез на наслеђе и поклоне се плаћа на право својине и друга права на непокретности, за одређене покретне ствари, на права интелектуалне својине, и на хартије од вредности које наследници, поклонопримци, наслеђују односно приме на поклон. Обвезник овог пореза је резидент или нерезидент Републике који наследи или прими на поклон предмет опорезивања. Пореска основица чини тржишну вредност наслеђене или на поклон примљене имовине, умањена за износ других дугова и терета. Пореске стопе су прогресивне и износе од 2-2,5%. Код ових пореских облика постоје различита ослобођења. Приходи прикупљени од ових пореза имају врло скромно учешће у укупним приходима буџета Републике Србије, око 0,1%. (ibid., 208).

Порез на пренос апсолутних права плаћа се на пренос уз накнаду стварних права на непокретности, права интелектуалне својине, уделе, хартије од вредности и друга права. Обавезник овог пореза је, по правину, продавац. Пореску основицу чини уговорена односно тржишна вредност. Пореске стопе су пропорционалне и износе 2,5%. Овде постоје бројна пореска ослобођења. На основу овог пореза прикупи се око 3% прихода у буџету Републике Србије.

ЗАКЉУЧАК

Директни порези имају скромно учешће у укупним пореским приходима у Републици Србији. У земљама у развоју као што је Република Србија директни порези имају мање учешће од индиректних пореза у укупним приходима буџета Републике Србије. На основу презентованих података може се уочити да је учешће прихода од пореза на доходак забележило тенденцију пада са изузетком у 2006. години где су забележили благи раст. Приходи од пореза на доходак чине од 5,1% до 12,9% укупних прихода. Приходи од пореза на добит забележили су тенденцију раста у периоду од 2005. до 2008. године. Почетак економске кризе у 2009. години утицао је на пад прихода од пореза на добит све до 2011. године. Од почетка 2012. године до краја анализiranог периода приходи од пореза на добит бележе тренд раста. Учешће прихода од пореза на добит чини од 2,1% до 7,2% укупних прихода. Учешће прихода од пореза на имовину је веома мало и чини од 0,28% до 3,2% укупних прихода.

ЛИТЕРАТУРА

1. Арсић, М., Алимпармаков, Н., Ранђеловић, С., Васиљевић Д., Levitas Т. (2010): Пореска политика у Србији-поглед унапред. Београд: USAID Sega projekat.
2. Ђуровић - Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М. (2010): Determinants of Tax Revenues Structure in Serbia, 1st Internacional Conference of Business & Economics. Greece: May 6-8, Thessaloniki.
3. Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М. (2011): Директни порези. Ниш: Економски факултет.
4. Тркља, М. (2015) :Компаративна анализа структуре буџета изабраних земаља, Мастер рад, Ниш: Економски факултет.
5. <http://www.aktivasistem.co.rs/upload/documents/> (10.05.2016.).
6. <http://wmd.hr/rjecnik-pojmovi-d/web/direktni-porez> (17.06.2015.).
7. <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-125-web.pdf> (24.06.2015.).
8. Закон о порезу на имовину, Сл. гласник РС бр.26/01, 45/02- УС, Сл. лист СРЈ бр. 42/02-УС, Сл. гласник РС бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12-УС, 47/13, 68/14 – др. Закон.
9. Закон о порезу на добит правних лица, Сл. гласник РС бр. 18/10
10. Закон о порезу на доходак грађана у Србији, Сл. гласник РС, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13, исправка 108/13, 57/14, 68/14 - др. Закон.

Radmila R. Trklja
Milan R. Trklja

Summary

The intention of the legislator when introducing direct taxes in the tax system of the Republic of Serbia was to achieve fiscal and non-fiscal in addition to the goals of taxation. That would be a tax that will be paid by all citizens in proportion to their economic power, which would provide significant funds for government purposes or for the purposes of maintaining the living standards of socially vulnerable categories of the population.

Key words: income, taxes, income tax, profit tax and property tax.