



UNIVERZITET U NIŠU
EKONOMSKI FAKULTET
Časopis "EKONOMSKE TEME"
Godina izlaženja XLVII, br. 3, 2009., str. 29-41
Adresa: Trg kralja Aleksandra Ujedinitelja 11, 18000 Niš
Tel: +381 18 528 601 Fax: +381 18 523 268

ALTERNATIVNI NAČINI OPOREZIVANJA DOHOTKA FIZIČKIH LICA

Dr Jadranka Đurović-Todorović*
Dr Marina Đorđević*

Rezime: Porez na dohodak fizičkih lica je jedan od najznačajnijih poreskih oblika u poreskim sistemima savremenih država. To je veoma izdašan i elastičan porez. Njime se prikupi oko 25% prihoda budžeta. Oprezivanje dohotka fizičkih lica može biti organizovano kao analitičko ili cedularno, sintetičko ili globalno i mešovito oporezivanje. Međutim, sintetički sistem oporezivanja dohotka ima nesumnjive prednosti u odnosu na preostala dva sistema. U savremenim poreskim zakonodavstvima postoje alternativni načini oporezivanja dohotka fizičkih lica, kao što su: dualni sistem oporezivanja, proporcionalni porez na dohodak i negativni porez na dohodak. Cilj rada je da ukaže na alternativne načine oporezivanja dohotka fizičkih lica i da istakne značaj uvođenja sintetičkog oporezivanja dohotka u poreski sistem Srbije.

Ključne reči: dualni porez, proporcionalno oporezivanje, negativno oporezivanje, sintetički porez na dohodak

Uvod

Prvi poreski sistemi, nastali sa pojavom prvih organizovanih država, imali su veoma uprošćenu poresku strukturu. Sastojali su se samo iz jednog ili nekoliko poreskih oblika. Kasnije se taj broj povećao, tako da se današnji

* Ekonomski fakultet Niš; e-mail: jekacle@sbb.rs
UDK 336.221, pregledni rad
Primljeno: 17.07.2009.

poreski sistemi sastoje iz velikog broja poreskih oblika. Poreski sistem jedne savremene države bi trebalo da bude: efikasan, fleksibilan, pravičan, ekonomičan i transparentan.

Međutim, savremeni poreski sistemi se međusobno razlikuju. Iako nema identičnih poreskih struktura, ipak, postoje poreski oblici koji se javljaju u skoro svim poreskim sistemima i koje nazivamo osnovnim ili nosećim poreskim oblicima. Tu prednjače porezi na dohodak i porezi na potrošnju, ali oni nemaju jednako učešće u ukupnim prihodima države. Tako, npr. učešće poreza na dohodak fizičkih lica je različito u zavisnosti od posmatrane zemlje, ali činjenica je da je bilansni značaj ovog poreza veliki. Porezom na dohodak pravnih lica prikupi se mnogo manje prihoda za potrebe državnog budžeta. Od poreza na potrošnju, najveći bilansni značaj ima PDV, ali, takođe, i akcize i carine.

Istorijski posmatrano, uvođenju poreza na dohodak fizičkih lica prethodili su vrlo specifični poreski oblici. *Subjektivni porezi* su preteča poreza na dohodak fizičkih lica. Pojavili su se vrlo rano, još u Starom veku i imali su različite pojavne oblike. Oni se karakterišu time što imaju lični odnosno subjektivni karakter. Poreska obaveza je određena fizičkim postojanjem pojedinca i ne može se izbeći. Ovi porezi se javljaju u obliku: glavarine, vojnice i klasnog poreza. Kasnije, subjektivni porezi zamenjeni su *porezima na prihode*. To su porezi kojima se zahvatao prihod poreskog obveznika ostvaren po osnovu angažovanja zemljišta, rada i kapitala, kao tri osnovna faktora proizvodnje, i to : porezi na prihode od zemljišta, porezi na prihode od kapitala i porezi na prihode od rada.

U daljoj evoluciji, nakon pojave poreza na prihode, dolazi do *uvođenja poreza na dohodak fizičkih lica*, u formi sveobuhvatnog, sintetičkog poreskog oblika. On je, najpre, uveden u Velikoj Britaniji 1842. godine, a zatim u Francuskoj 1849. godine. SAD uvodi ovaj porez kao privremenu meru u periodu od 1862. do 1872. godine, a kao redovan porez figurira u poreskom sistemu ove države od 1913. godine. U Nemačkoj je 1891. godine uveden kao globalni porez na dohodak. Danas, sve zemlje OECD-a imaju sintetički porez na dohodak u svojim poreskim sistemima, koji se smatra najmodernijim oblikom neposrednog oporezivanja. Većina zemalja u tranziciji je, takođe, uvela ovaj poreski oblik. U našoj zemlji je uveden 1992. godine, ali iz određenih razloga nije primenjivan i ukinut je već 1998. godine.

Uvođenje poreza na dohodak fizičkih lica izaziva brojne reakcije poreskih obveznika koji su njime pogođeni. Ove reakcije predstavljaju težnju poreskih obveznika da izbegnu ili smanje nametnut im poreski teret. Na taj način se aktivira tzv. "prva odbrambena linija od poreza", odnosno,

Alternativni načini oporezivanja dohotka fizičkih lica

aktiviraju se signalna dejstva oporezivanja. Ona daju prve signale prilikom najave, uvođenja i primene ovog poreskog oblika. Porez na dohodak fizičkih lica izaziva brojne efekte.

Mesto poreza na dohodak fizičkih lica u poreskim sistemima savremenih država

Porez na dohodak fizičkih lica zauzima veoma značajno mesto u strukturi savremenih poreskih sistema. On je, prema učešću u ukupnim prihodima država OECD-a, jedan od najznačajnijih poreskih oblika, računajući i doprinose za socijalno osiguranje i porez na dodatu vrednost. Njime se prikupi preko 25% javnih prihoda. Relativno visoko učešće poreza na dohodak fizičkih lica u ukupnim fiskalitetima razvijenih zemalja je od izuzetnog značaja, s' obzirom da se progresivnim karakterom ovog poreskog oblika može umanjiti regresivno dejstvo ostalih neposrednih poreza, kao i poreza na promet.

Porez na dohodak fizičkih lica dobija na značaju sa poreskim reformama '60.-ih godina, kada počinje relativni rast učešća ovog poreskog oblika u poreskim prihodima većine zemalja savremenog sveta. Udeo poreza na dohodak u ukupnim prihodima se od 26% krajem '60.-ih godina popeo na nešto iznad 30% '80.-ih godina XX veka. Značaj ovog poreza je rastao iz više razloga. Pre svega, promenjen je stav prema posrednim porezima kao veoma značajnim izvorima poreskih prihoda savremenih zemalja, dok su neposredni porezi (porezi na potrošnju) izgubili na značaju. Smanjene su poreske stope poreza na dohodak građana, što je izazvalo pozitivne reakcije javnosti. Međutim, proširena je poreska baza tj. poreska osnovica koja nije obuhvatala sve vrste prihoda koje je neki poreski obveznik u stanju da ostvari. Smanjen je broj poreskih tranši i ukinute su brojne poreske olakšice i oslobođenja.²

Međutim, '90.-ih godina XX veka, na osnovu učenja ekonomike ponude, po kome su visoke poreske stope osnovni uzrok stagnacije razvoja privrede i smanjenja nivoa štednje i investicija, dolazi do smanjenja učešća poreza na dohodak fizičkih lica u ukupnim prihodima razvijenih zemalja. Taj procenat se smanjio na oko 25% do 27%, što je otprilike jednako učešću ove vrste prihoda u periodu '60.-ih godina XX veka. U ovom periodu učešće poreza na dohodak u strukturi javnih prihoda bilo je najviše u Danskoj i iznosilo je 53,2%, a najniže u Češkoj, oko 13%. Ove ogromne razlike u

² Fundamental Reform of Personal Income Tax: OECD Tax Policy Studies, 2006, p. 121.

učesću poreza na dohodak rezultat su brojnih ekonomskih, socijalnih, pa čak i političkih faktora.

Tabela 1: Učešće poreza na dohodak fizičkih lica u ukupnim prihodima pojedinih zemalja OECD-a

Država	1996.	2006.	Država	1996.	2006.
Austrija	20,9	22,9	Nemačka	24,7	27,1
Belgija	31,0	31,6	Novi Zeland	43,5	42,9
Velika Britanija	25,9	30,2	Poljska	22,0	23,6
Danska	53,2	52,7	Portugalija	18,9	17,9
Grčka	12,4	14,7	SAD	37,6	42,3
Italija	25,1	25,9	Francuska	14,1	17,7
Japan	20,2	20,1	Holandija	17,5	16,3
Kanada	37,7	37,1	Češka	13,1	12,5
Mađarska	17,5	19,6	Švajcarska	32,0	32,0
Norveška	26,0	24,2	Švedska	35,3	31,9

Izvor: Revenue Statistic of OECD Member Countries, OECD, 2006, razne strane

Smanjenje učešća poreza na dohodak fizičkih lica u ukupnim prihodima kompenzovano je povećanjem relativnog učešća posrednih poreza, a pre svega poreza na dodatu vrednost. Ova promena je imala regresivan učinak, tj. teret poreskog opterećenja preneo se na slojeve stanovništva koji ostvaruju niske prihode, što nije bio cilj reforme.

Tabela 2: Učešće poreza na dohotka fizičkih lica u BDP-u država OECD-a

Država	1996.	2006.	Država	1996.	2006.
<i>Austrija</i>	9,2	12,5	<i>Nemačka</i>	9,4	17,0
<i>Belgija</i>	14,3	23,0	<i>Novi Zeland</i>	15,6	22,0
<i>Velika Britanija</i>	9,3	15,2	<i>Poljska</i>	9,3	5,5
<i>Danska</i>	27,8	30,0	<i>Portugalija</i>	6,6	7,5
<i>Grčka</i>	5,0	7,0	<i>SAD</i>	10,7	13,7
<i>Italija</i>	10,8	12,8	<i>Francuska</i>	6,4	12,0
<i>Japan</i>	5,7	7,2	<i>Holandija</i>	7,6	11,3
<i>Kanada</i>	3,9	15,0	<i>Češka</i>	5,3	7,4
<i>Mađarska</i>	7,1	12,0	<i>Švajcarska</i>	11,1	9,7
<i>Norveška</i>	10,7	17,3	<i>Švedska</i>	18,4	18,5

Izvor: Revenue Statistic of OECD Member Countries, OECD, 2006, razne strane

U cilju što boljeg pozicioniranja poreza na dohodak fizičkih lica u poreskim sistemima savremenih država, neophodno je sagledati njegov udeo u BDP-u ovih zemalja. U periodu '60.-ih godina XX veka, porez na dohodak činio je samo 7% BDP-a zemalja OECD-a. Međutim, sa rastom relativnog učešća ovog poreskog oblika u ukupnim poreskim prihodima, poraslo je i njegovo učešće u BDP-u. Tako, npr. '90.-ih godina, što je prikazano u tabeli ispod, ono se kretalo između 5,3% u Češkoj i 27,8% u

Alternativni načini oporezivanja dohotka fizičkih lica

Danskoj. Nakon ovog perioda rasta učešća poreza na dohodak fizičkih lica u bruto domaćem proizvodu, nastupa period njegovog smanjenja i to pod uticajem novog talasa reformi karakterističnih za ovaj period.

Na osnovu podataka može se zaključiti da ne postoji čvrsta veza između visine ovog učešća i stepena privrednog razvoja. U periodu '90-ih prosek ovog učešća iznosi je 10,4%, dok je u pojedinačnim zemljama, koje spadaju u najrazvijenije zemlje OECD grupacije, on bio mnogo manji (Francuska, Japan, Grčka, Koreja i dr). Najveće učešće poreza na dohodak fizičkih lica u GDP-u zabeležila je Danska u iznosu blizu 28%. Deset godina kasnije procenat učešća poreza na dohodak u GDP-u je porastao i kretao se od 5,5 do 30%. Prema podacima iz tabele u 2006. godini prosečno učešće poreza na dohodak fizičkih lica u zemljama OECD-a iznosilo je 13,83%, ali je i dalje postojala velika razlika između zemalja. Tako, npr. u Velikoj Britaniji njegovo učešće je bilo 5,5%, dok je u Danskoj bilo, već pomenutih 30% BDP-a.

Svi ovi podaci ukazuju na značaj koji porez na dohodak fizičkih lica ima u poreskim sistemima savremenih država.

Komparativni prikaz alternativnih pristupa oporezivanju dohotka fizičkih lica

Za potrebe analize alternativnih načina oporezivanja dohotka, neophodno je precizno definisati pojam dohotka. Međutim, finansijska teorija i praksa nema jedinstven stav o tome. On se može smatrati dobrom poreskom osnovicom, ukoliko ispunjava određene zahteve: da je dohodak pokazatelj ekonomske snage određenog fizičkog lica, da je dohodak neto veličina, da celokupan dohodak podleže oporezivanju, da ne postoji razlika u poreskom tretmanu dohodaka koji potiču iz različitih izvora i dohodaka koji nastaju pod različitim uslovima i da se oporezuje samo realizovani dohodak.³

Što se tiče dohotka kao *pokazatelja ekonomske snage* poreskog obveznika, neophodno je naglasiti da se ovakvim pristupom uvažava princip pravičnosti u oporezivanju, pošto se poreski obveznici oporezuju prema ekonomskoj moći. Oni poreski obveznici koji imaju veći dohodak plaćaju i veći iznos poreza, dok poreski obveznici sa nižim dohocima podnose manji poreski teret. Kod poreza na dohodak se, kao ni kod jednog drugog poreza, poštuje načelo pravičnosti, prema kojem bi svakog građanina trebalo

³ Edwin Robert, Anderson Seligman, The income Tax Study of the History, Theory and Practice of Income, 2004., p. 374.

opretetiti porezima prema veličini njegove ekonomske snage.⁴ Svako bi trebalo da doprinose punjenju državne kase srazmerno svojim mogućnostima, tj. srazmerno svojoj mogućnosti plaćanja poreza.

Drugi zahtev koji se postavlja pred dohotkom kao osnovicom poreza na dohodak je da se on posmatra kao *neto veličina*. Neto dohodak se dobija kada se od prihoda oduzmu troškovi nastali u vezi sa ostvarenjem dohotka. Dohodak je, dakle obračunska veličina i neophodno je precizno razgraničiti trošenje dohotka od troškova koji nastaju radi stvaranja tog dohotka. Čist dohodak je jednak ukupnim prihodima umanjenim za iznos materijalnih troškova i amortizacije. Nakon toga se od tako dobijenog dohotka oduzimaju standardni i nestandardni odbici, i dobija se dohodak koji predstavlja poresku osnovicu.

Ukoliko zadovoljava ove kriterijume, dohodak se smatra dobrom osnovom za oporezivanje.

U teoriji i praksi su se pojavili sledeći alternativni pristupi u oporezivanju dohotka fizičkih lica :

1. dualni porez na dohodak,
2. proporcionalni porez na dohodak (flat tax)
3. negativni porez na dohodak (negative income tax).⁵

Dualni porez na dohodak predstavlja takav način oporezivanja dohotka kojim se različito tretiraju fundirani i nefundirani prihodi.

Prihodi od kapitala su fundirani prihodi i to su prihodi koje obveznik ostvaruje na osnovu ulaganja kapitala u određena sredstva ili profitabilne poduhvate, a da pritom lice koje ih ostvaruje aktivno ne učestvuje u stvaranju tih prihoda, niti u odvijanju poduhvata.⁶ Radi se, zapravo, o posebnoj vrsti prihoda do koga poreski obveznici dolaze ulaganjem svog kapitala u razne vidove štednje, poslovnu delatnost trećih lica, bez radnog angažovanja ili ga daju u zakup. Ovi prihodi obuhvataju: kamate, dividende, druge oblike učešća u dobiti društva kapitala i dr.

S druge strane su prihodi od rada, koje poreski obveznik ostvaruje svojim radom, bez angažovanja sopstvenog kapitala. To su različite vrste nadnica, kao što su zarade i plate zaposlenih.

⁴ Brummerhoff Dieter, **Javne finansije**, MATE, Zagreb, 2000, str. 288.

⁵ Božidar Raičević, **Javne finansije**, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd, 2008, str. 177

⁶ International Tax Glossary, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988, str. 42.

Alternativni načini oporezivanja dohotka fizičkih lica

U finansijskoj teoriji i praksi, dugo se raspravljalo o poreskom tretmanu ovih prihoda i prihoda nastalih bez rada poreskog obveznika. Smatralo se da bi fundirane prihode trebalo oštrije oporezovati od nefundiranih. Obrazloženje za ovakav stav poteklo je od činjenice što se nefundirani prihodi ostvaruju na osnovu rada poreskih obveznika, dok se fundirani prihodi ostvaruju bez radnog angažovanja poreskog obveznika. Međutim, kasnije, pod uticajem ekonomike ponude, poreska zakonodavstva većine zemalja izjednačila su ove dve vrste prihoda i dala im jednak poreski tretman. Kasnije je stav o fundiranim i nefundiranim prihodima potpuno promenjen, tako da savremena zakonodavstva pružaju privilegovan poreski tretman fundiranim prihodima, u cilju stimulanja štednje i investicija.⁷

Sa stanovišta horizontalne pravičnosti svi izvori prihoda treba da budu jednaki, pa fundirani i nefundirani prihodi treba da imaju jednake poreske stope. Međutim, savremena zakonodavstva nisu usklađena sa ovim principom, već imaju različit tretman fundiranih i nefundiranih prihoda. Neke države, u okviru sintetičkog oporezivanja dohotka, uvode određene elemente cedularizacije. Ta cedularizacija se odnosi na blaži poreski tretman nezarađenih prihoda, tj. prihoda od kapitala, nad zarađenim prihodima, odnosno prihodima od rada. Ovakav način oporezivanja zastupljen je u Danskoj, Švedskoj, Finskoj, Norveškoj, Nemačkoj, Francuskoj, SAD-u, Mađarskoj, Austriji, Sloveniji, Belgiji i dr.⁸

Karakteristike duanog sistema oporezivanja su da je to cedularni porez, kod koga postoji različit tretman prihoda od rada i prihoda od kapitala. Prihodi od kapitala se oporezuju proporcionalnim stopama, koje su jednake najnižoj stopi iz poreske progresije kod oporezivanja prihoda od rada ili su jednake stopama poreza na dobit. Prihodi od rada se oporezuju progresivnim stopama. Prilikom određivanja poreske osnovice koristi se neto princip, odnosno troškovi se odbijaju pri obračunu poreske osnovice. Porez na fundirane prihode se plaća po odbitku, ali se na kraju utvrđuje konačna poreska obaveza.

Proporcionalni porez na dohodak ili tzv. flat tax, je porez koji se zasniva na Hal-Rabuška modelu, i koji se karakteriše time da se prilikom utvrđivanja osnovice za oporezivanje poreskom obvezniku daju velika oslobođenja, a da se nakon toga primenjuje proporcionalna poreska stopa za sve nivoe dohotka. Pošto progresivni porezi izazivaju preveliko poresko opterećenje i vode “eroziji poreske osnovice”, mnoge zemlje prelaze na

⁷ Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, 2000, p. 341.

⁸ Božidar Raičević, **Javne finansije**, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd, 2008, str. 178

proporcionalni porez na dohodak. To je porez kod koga poresku osnovicu čine prihodi od rada, a ne i od kapitala. To pokazuje da se ne oporezuju štednja i investicije, zbog čega je ovaj porez zasnovan na potrošnji. Stopa je jednobrazna i proporcionalna, čime se stimuliše najproduktivniji rad i sklonost ka preduzetništvu i riziku. Uključena je i socijalna komponenta u oporezivanju, tj. osim egzistencijalnog minimuma, nema drugih odbitaka i olakšica. To doprinosi indirektnoj progresiji. Iako nema direktne progresije, indirektna progresija smanjuje regresivne efekte PDV-a, carina i akciza. Ovaj način oporezivanja je administrativno jednostavniji, što je još jedna od njegovih prednosti nad progresivnim oporezivanjem dohotka. On se odnosi samo na dohodak ostvaren u zemlji, odnosno, kod njega je zastupljen teritorijalni princip oporezivanja dohotka.

Mnoge zemlje Evrope su prihvatile rešim flat poreza. Eksperiment je počeo 1994. godine, kada je *Estonija* postala prva zemlja Evrope koja je uvela flat poreske stope na dohodak fizičkih lica i korporacija. Svi dohoci su oporezovani jednom uniformnom stopom od 26%. Ranije su korišćene progresivne poreske stope za oporezivanje dohotka fizičkih lica od 16-33%, dok je za oporezivanje dohotka pravnih lica korišćena stopa od 35%.

Odmah za njom, Letonija Litvanija i Rusija uvode flat poreze. *Litvanija* je uvela flat poreze po stopi od 33%. Ta stopa je bila stopa po kojoj je oporezovan najvići nivo dohotka, pošto se poreska progresija kretala od 18 do 33%. Ova novina doprinela je značajnom povećanju prihoda od poreza na dohodak fizičkih lica.

Letonija je flat poreze uvela 1997. godine, po stopi od 25%. Letonija je pre toga imala neuobičajno degresivnu strukturu poreskih stopa poreza na dohodak fizičkih lica i to 25% za niži nivo dohotka i 10% za viši nivo. Primenom flat poreza porasle su poreske obaveze kategorija poreskih obveznika sa visokim prihodima, zbog čega su prihodi od poreza na dohodak fizičkih lica povećani. Stopa poreza na dohodak pravnih lica je, takođe određena na nivou od 25%.

Rusija je, počev od 2001. godine unificirala marginalnu poresku stopu poreza na dohodak fizičkih lica- od prethodnih 12,20 i 30%- na 13%. Stopa poreza na dohodak pravnih lica je povećana sa 30 na 35%. Uvođenjem flat poreza prihodi od poreza na dohodak fizičkih lica su porasli za oko 46%.⁹

⁹ Anna Ivanova, Michael Keen, Aleksander Klemm, Russia's "flat tax", Institut for Fiscal Studies and University College, London, 2006.

Alternativni načini oporezivanja dohotka fizičkih lica

Januara 2003. godine *Ukrajina* uvodi flat poreze po stopi od 13%. Do ovog perioda u *Ukrajini* je bila u upotrebi poreska progresija za oporezivanje dohotka fizičkih lica i kretala se od 10 do 40%. Ovo je doprinelo smanjenju prihoda od poreza na dohodak fizičkih lica.

Slovačka je, takođe, pristupila flat oporezivanju 2004. godine. Ona je uvela flat stope za porez na dohodak fizičkih i pravnih lica od 19%. Dohodak fizičkih lica je podvrgavan poreskoj progresiji u rasponu od 10 do 38%, dok je dohodak pravnih lica, ranije oporezovan po stopi od 25%. Prihodi od poreza na dohodak fizičkih lica su smanjeni za 0,7% od GDP-a.

Sledeća zemlja koja je uvela 2004. godine flat poreze je *Gruzija*. Najniža stopa iz poreske progresije od 12, 15,17 i 20% je izabrana za flat stopu poreza na dohodak fizičkih lica. To je dovelo do smanjenju prihoda od ove vrste poreza u ukupnim prihodima ove države.

Zatim, januara 2005. godine, *Rumunija* uvodi flat poreze po stopi od 16%. Pre reforme, u ovoj zemlji bilo je pet tranši po stopama od 18 do 40%. Prihodi od poreza na dohodak fizičkih lica i od poreza na dohodak pravnih lica su smanjeni u odnosu na predreformsko stanje za 1%.¹⁰

Srbija se, u finansijskoj literaturi, takođe navodi kao zemlja koja je 2003. godine uvela flat poreze, zato što je u ovo vreme stopa poreza na dobit preduzeća bila 10%, koliko je iznosila i stopa godišnjeg poreza na dohodak fizičkih lica i stopa poreza na prihode od samostalne delatnosti.

Tabela 3: Pregled zemalja koje koriste flat oporezivanje

Zemlja	Godina	Stopa
<i>Estonija</i>	1994.	26%
<i>Letonija</i>	1995	25%
<i>Litvanija</i>	1995	15/27%
<i>Rusija</i>	2001.	13%
<i>Srbija</i>	2003.	10%
<i>Slovačka</i>	2003.	19%
<i>Ukrajina</i>	2003.	13%
<i>Gruzija</i>	2004.	12%
<i>Rumunija</i>	2005.	16%
<i>Makedonija</i>	2007.	12%(10%)
<i>Češka</i>	2008.	15%

Izvor: www.worldwide-tax.com

¹⁰ Michael Keen, Yitae Kim, Ricardo Varsano, The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence, IMF Working Papers, IMF, 2006., p. 10.

Osim zemalja prikazanih u tabeli 3 flat poreze su uvele i Crna Gora po stopi od 15%, Bugarska po stopi od 10 %, koliko iznosi i u Bosni i Hercegovini koja je nedavno uvela ovaj porez. Flat oporezivanje dohotka, uvela je i *Makedonija* 2007. godine po stopi od 12%, zatim i *Češka* 2008. godine, po stopi od 15%.

Flat porezi su izazvali jaku debatu u domenu poreske politike u zapadnoj Evropi i SAD-u. Reforma poreskog sistema Rusije iz 2001. godine je imala jak uticaj na promene u poreskim sistemima mnogih zemalja i predstavljala je jednu od najznačajnijih reformi u ovom periodu.

Bez obzira na sve veću zastupljenost proporcionalnog poreza na dohodak fizičkih lica, pokazalo se da su poreski prihodi u najvećem broju zemalja, sa njegovim uvođenjem, smanjili, što nije dobro za državnu kasu i da on, sa svojom indirektnom progresijom, nije dovoljno snažan u borbi protiv regresivnih poreza, kakav je PDV.

Negativno oporezivanje dohotka se odnosi na slučajeve u kojima je dohodak poreskog obveznika ispod nivoa egzistencijalnog minimuma, kada država nastoji da mu nadomesti nivo dohotka koji mu je neophodan za egzistenciju. To je tzv. negativni porez na dohodak ili poreski kredit koji pojedinac dobija od države, jer ona, umesto da oporezuje poreske obveznike, subvencionira ih.

Ideju negativnog oporezivanja razvio je Milton Fridman u SAD-u. Pod negativnim oporezivanjem dohotka podrazumevaju se, različiti oblici socijalne pomoći koji se daju licima čija je ekonomska snaga ispod nivoa neoporezivog minimuma, kao i razne vrste premiranja i subvencioniranja.¹¹ U slučaju negativnog oporezivanja, fiskalna politika je u službi socijalne politike.

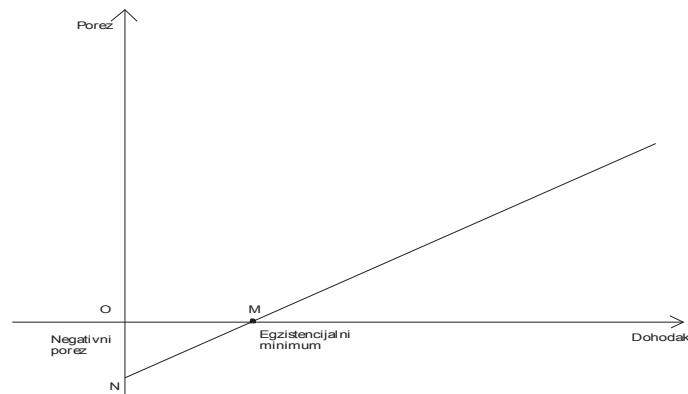
Osnovni cilj negativnog oporezivanja je povećanje dohotka pojedinca do granice siromaštva. Iznos sredstava koji pojedinci dobijaju od države na ime negativnog oporezivanja, zavisi samo od visine njihovog dohotka. Negativni porez će biti onoliki koliko je dohodak nekog pojedinca ispod nivoa egzistencijalnog minimuma. Dakle, lice čija zarada ne doseže određeni nivo, dobija od države određeni novčani iznos koji bi trebalo da mu omogući bar minimum sredstava neophodnih za zadovoljenje osnovnih egzistencijalnih potreba.

Na slici 1 je na apcisi prikazan dohodak koji neki pojedinac ostvaruje, a na ordinati porez koji plaća na ime ostvarenog dohotka. Porez se

¹¹ Thomas Husted, *Micro-Based Examination of the Demand for Income- Redistribution Benefits*, Public Finance Quarterly, Sage Publications, 2/1990, str 64.

Alternativni načini oporezivanja dohotka fizičkih lica

plaća po progresivnoj poreskoj stopi. U tački M je nivo dohotka koji nazivamo egzistencijalni minimum. Lica koja ostvaruju dohodak ispod tog nivoa nemaju dovoljno sredstava za namirenje osnovnih životnih potreba i neophodna im je pomoć. Nivo ON je negativni porez, odnosno pomoć koju dobijaju lica koja ostvaruju dohodak ispod nivoa egzistencijalnog minimuma.



Slika 1: Negativno oporezivanje

U sredinama u kojima je radni i ukupni moral na izuzetno niskom nivou, može se desiti da ljudi u situaciji kada im je socijalna pomoć približno jednaka zaradi, pribegnu neradu.¹² Zbog toga je mnogo bolja varijanta za rešavanje ovakvih problema, prepuštanje pojedincima da sami pokušaju da svojim radnim angažovanjem poboljšaju svoj materijalni položaj, a da tek onda, ako to ne dovede do odgovarajućih efekata, država interveniše i pruži im određene olakšice ili subvencije. Međutim, osim direktnih subvencija, postoje i one koje nazivamo prečutnim, a koje se odobravaju putem poreskog sistema.¹³

Milton Friedman i Robert Lampman dali su dva potpuno različita modela negativnog oporezivanja:

- po Friedman-ovom modelu, neophodno je odrediti za svaku porodicu veličinu tzv. kritičnog nivoa dohotka, uzimajući pri tom u obzir sve relevantne momente: broj dece, stambeni status, prihod koji ostvaruju članovi porodice i dr. Ovako utvrđen nivo dohotka označavao bi granicu poreske sposobnosti porodice. Porodice koje ostvaruju prihod iznad tog nivoa, treba da plaćaju zakonom propisani porez. Oni koji ostvaruju dohodak

¹² J. Pechman, Tax Reform, the Rich and the Poor, The Brookings Institution, Washington, 1989, str. 11.

¹³ Miller R.L., Benjamin D., North D., The Economics of Public Issues, Pearson, Boston, 2005, str. 241

ispod tog nivoa ne plaćaju porez, a pored toga dobijaju i pomoć od države. Ta novčana pomoć, po Friedman-u predstavlja negativni porez. Na taj način se rešava problem siromaštva, jer se pomoć pžuča na osnovu relevantnih činjenica, a ne na osnovu nekih ličnih ili klasnih obeležja.¹⁴

- Lampman-ov koncept polazi od toga da bi porez na dohodak fizičkih lica bio mnogo pravedniji, kada bi pored uobičajnih imao i negativne poreske stope. Siromašna lica koja ne dosežu egzistencijalni minimum, koji se oporezuje po nultoj poreskoj stopi, oporezivaće se po negativnim poreskim stopama, odnosno tim licima biće data pomoć u novcu ili na neki drugi način.

Negativno oporezivanje je zastupljeno u svim državama sveta, jer na taj način se smanjuje siromaštvo i rešavaju se brojni socijalni problemi. Ova sredstva istovremeno predstavljaju svojevrzne poreske rashode, pošto se sredstva namenjena budžetu ne slivaju u budžet.

Iako najveći broj zemalja sveta koristi sintetičko oporezivanje dohotka, savremeni trendovi pokazuju da su mnoge od njih, u svoje poreske sisteme, uvele određene cedularne elemente. Tačnije, većina "starih" članica EU karakteriše se primenom globalnog sistema sa naglašenim progresivnim poreskim stopama i brojnim poreskim olakšicama i oslobođenjima. Nasuprot njima, "nove" zemlje članice EU uglavom imaju jednostavnije sisteme sa manje progresivnim poreskim stopama. Nordijske zemlje koriste dualni sistem oporezivanja dohotka, koji posebno oporezuje prihode od rada, a posebno prihode od kapitala, dok su zemlje Istočne Evrope uvele flat oporezivanje, tj. sisteme jedinstvene poreske stope.

Zaključak

Sintetičko oporezivanje dohotka fizičkih lica, kao najpravičniji sistem u oporezivanju dohotka, sve češće se, u savremenim državama, sreće sa izvesnim formama cedularizacije. U tom smislu dolazi do pojave dualnog načina oporezivanja, tj. poreza kojim se različito tretira fundirani od nefundiranog prihoda.

S druge strane, u cilju ublažavanja nedostataka progresivnog oporezivanja, ne mali broj zemalja uvodi flat poreze, kao poreze sa proporcionalnom poreskom stopom. Na taj način se pojednostavljuje sistem oporezivanja dohotka fizičkih lica i doprinosi se smanjenju viška poreskog tereta.

¹⁴ David Piachaud, Taxation and Social Security, London, 1980, str. 80.

Alternativni načini oporezivanja dohotka fizičkih lica

Na kraju, u svim savremenim državama zastupljena je neka forma negativnog oporezivanja, kojim se doprinosi da najugroženije kategorije stanovništva, koje ostvaruju dohodak ispod egzistencijalnog minimuma, budu subvencionirane od strane države. Na taj način se smanjuje siromaštvo i prevazilaze se brojni socijalni problemi.

Svi ovi načini alternativnog oporezivanja dohotka su pokušaj ublažavanja nedostataka progresivnog oporezivanja, koje, s obzirom na veliki broj prednosti, ipak ostaje najprihvatljivija forma oporezivanja dohotka fizičkih lica.

Literatura

1. Fundamental Reform of Personal Income Tax: OECD Tax Policy Studies, 2006.
2. Edwin Robert, Anderson Seligman, The income Tax Study of the History, Theory and Practice of Income, 2004.
3. Brummerhoff Dieter, Javne financije, MATE, Zagreb, 2000.
4. Božidar Raičević, Javne finansije, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd, 2008.
5. International Tax Glossary, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988.
6. Revenue Statistic of OECD Member Countries, OECD, 2006.
7. The Turbo Tax Hamdbook: The Complete Guide to Tax Breaks, Tax Professional of Weiser LLP, Intuit, 2006
8. www.krstarica.com/European Union/taxation/income tax
9. www.worldwide-tax.com

THE TECHNIQUES ALTERNATIVE OF INCOME TAXATION

Abstract: The income tax is one of the most important tax forms in tax systems of modern states. It is very plentiful and elastic tax form. With the help of this tax form, states collect about 25% of government revenues. The income taxation can be organized as synthetic or global, analytic or cedular and combined system. However, the synthetic system has certain advantages in relation to remaining two systems. In modern tax laws, the techniques alternative of income taxation exist: dual tax, flat taxation and negative income tax. The goal of this papers is to point in the techniques alternative of income taxation and the significance of synthetic income taxation will be emphasized and its influence on tax system in Serbia.

Keywords: dual tax, flat taxation, negative income tax, synthetic taxation

