

INSTITUT ZA RAZVOJ PRAVA JAVNOG SEKTORA



REVIJA PRAVA

-javnog sektora-

Vol. 2, Broj 1/2022

Izdavač

Institut za razvoj prava javnog sektora

Karadorđeva 52, 34000 Kragujevac

www.revijaprava.in.rs

e-mail: revijaprava@gmail.com

ISSN 2812-9776

Glavni i odgovorni urednik

doc. dr Nikola Krunić

UREĐIVAČKI ODBOR

Prof. dr Ilija Galjak, Institut primenjenih nauka Beograd, Srbija

prof. dr Radoja Janjetović, Visoka škola za menadžment i ekonomiju
Kragujevac, Srbija

prof. dr Zoran Vasić, Visoka škola za menadžment i ekonomiju
Kragujevac, Srbija

prof. dr Anđelka Aničić, Visoka poslovna škola „Čačak“, Beograd, R.
Srbija

doc. dr Nikola Krunić, Institut primenjenih nauka Beograd, Srbija

prof. dr Boško Nadoveza, Evropski univerzitet, Brčko, Bosna i
Hercegovina

prof. dr Goran Braković, Univerzitet za poslovne studije Banja Luka,
Bosna i Hercegovina

prof. dr Milojko Janošević, Vojnomedicinska akademija, Beograd, R.
Srbija

prof. dr Ljubiša Stanojević, Univerzitet Alfa BK, Beograd, R. Srbija

doc. dr Milan Ječmenić, Univerzitet MB, Beograd, R. Srbija

doc. dr Mihailo Ćurčić, naučni saradnik, Fakultet za hotelijerstvo i turizam, Vrnjačka Banja, R. Srbija

Lektor i kolektor

Miloš Miljković

Tehnički urednik

Miloš Radosavljević

Štampa:

Šprint Beograd

Časopis izlazi dva puta godišnje (jun i decembar)

SADRŽAJ

Prof. dr Zoran Vasić

**PRAVNA ANALIZA ZNAČAJA PORESKE KONTROLE ZA
BUDŽET.....7**

prof. dr Ilija Galjak

**PRAVNO UREĐENJE INVENTARISANJA U JAVNOM
SEKTORU27**

Miloš Miljković, M.A.

**JAVNI DUG KAO INSTRUMENT FISKALNE RAVNOTEŽE
..... 45**

UPUTSTVO AUTORIMA ZA PRIPREMU RUKOPISA 65

Prof. dr Zoran Vasić¹

PRAVNA ANALIZA ZNAČAJA PORESKE KONTROLE ZA BUDŽET

UDK: 336.225.673(497.11)

Originalni naučni rad

Rezime

Porez na dodatu vrednost je svefazni porez na potrošnju, koji se obračunava i plaća u svakoj fazi prometa u Republici i prilikom uvoza.

U svim fazama u kojima se privreda može naći, bez obzira na to da li je suočena sa konjunkturom, prosperitetom ili krizom, i oblast poreske politike se susreće sa specifičnim problemima koje donosi takav privredni ambijent.

Poreske specifičnosti kontrole od izuzetnog su značaja za budžet, s tim u vezi i normativno regulisanje iziskuje razradu kroz veći broj podzakonskih akata.

Ključne reči: porez, pravni sistem, kontrola.

Uvod

U poreskom sistemu Republike Srbije najznačajniji porezi su: porezi na potrošnju, porezi na dohodak građana, porez na dobit pravnih lica i porezi na imovinu. Radi servisiranja velikog broja poreskih oblika Poreska uprava dodeljuje poreski identifikacioni broj (PIB). Dodelom PIB-a subjekti su registrovani u registru poreskih obveznika i kao poreski obveznici su dužni da u skladu

¹ Redovni profesor Visoke škole za menadžment i ekonomiju u Kragujevcu, R. Srbija, e-mail: zoran.vasic@vsem_portal.com

sa poreskim propisima, obračunavaju i plaćaju dospele poreske obaveze.

Poreske metodologije za odabir i kontrolu poreskih obveznika koje se primenjuju u našoj stvarnosti još uvek su daleko od zahteva koje nameće savremena ekonomska realnost u Evropi, mada je primetna promena u pravcu njihovog poboljšanja. Stoga na stručnom planu treba učiniti još mnogo napora da se ona podigne na viši nivo, jer je to, istovremeno sa osposobljavanjem kadra jedan od ključnih zadataka koji u budućem vremenu treba rešiti u Republici Srbiji.

1. Značaj poreza za budžet Republike Srbije

Budžetom Republike Srbije uređuju se prihodi Republike. Zakonom za 2019. godinu planirani su ukupni prihodi u iznosu 1.246.200.000.000,00 dinara. Od planiranog iznosa ukupnih prihoda na prihode po osnovu poreza otpada 85,05%, ili 1.059.900.000.000,00 dinara. Porez na dodatu vrednost kao najizdašniji poreski oblik u Republici u ukupnim poreskim prihodima učestvuje sa 43,26%, ili 539.100.000.000,00 dinara planiranih prihoda za 2019.godinu. Porez na dobit pravnih lica učestvuje u ukupnim poreskim prihodima sa 8,71%, ili 108.500.000.000,00 dinara planiranih prihoda za 2019.godinu.

2. Mehanizam obračuna PDV

Porez na dodatu vrednost je svefazni porez na potrošnju, koji se obračunava i plaća u svakoj fazi prometa u Republici i prilikom uvoza. Obveznici PDV su svi učesnici u proizvodnji i prometu koji ispunjavaju zakonom propisane uslove ostvarenog ili planiranog

prometa i uvoznici. Obračun PDV se može vršiti primenom direktne i indirektne metode.

Direktna metoda obračuna PDV sastoji se u utvrđivanju iznosa koji je dodat u konkretnoj situaciji i na koji se, kao osnovicu, primenjuje propisana poreska stopa. U Srbiji su propisane dve poreske stope, i to: opšta u iznosu 20% i posebna u iznosu od 10%. Indirektna metoda podrazumeva obračun poreza tako što se u svakoj fazi obračunava dodata vrednost primenom propisane poreske stope [1] na ukupnu vrednost proizvoda (nabavna cena bez PDV uvećana za dodatnu vrednost u konkretnoj fazi) pa se od tako dobijenog iznosa oduzme obračunati porez u prethodnoj fazi prometa iskazan u fakturi dobavljača ili plaćen po rešenju carinskog organa.

Ovaj način obračuna PDV primenjuje se u Republici. U skladu sa time poreski obveznici PDV u svakom obračunskom periodu sačinjavaju poresku prijavu (na Obrascu PPPDV) koju su dužni da podnesu Poreskoj upravi u propisanom roku od 15 dana po isteku poreskog perioda. Poreski period može biti kalendarski mesec i kalendarsko tromesečje (kvartal). Poreski obveznici podnoseći poresku prijavu (Obrazac PPPDV) sami utvrđuju svoju obavezu po sistemu samooporezivanja.

Poreska uprava popunjenu poresku prijavu evidentira, iskazujući zaduženje poreskog obveznika u poreskom knjigovodstvu, s tim što, u skladu sa odredbama člana 117g. Zakona o poreskom postupku („Službeni glasnik RS“, br. 80/2002 ... 95/2018), proverava ispravnost prijave i u nju unetih podataka u postupku poreske kontrole. U članu 123. istog zakona je propisano da je poreska kontrola postupak provere i utvrđivanja zakonitosti i pravilnosti ispunjavanja poreske obaveze, kao

i postupak provere tačnosti, potpunosti i usklađenosti sa zakonom, odnosno drugim propisima, podataka iskazanih u poreskoj prijavi, poreskom bilansu, računovodstvenim izveštajima i drugim evidencijama poreskog obveznika.

3. Dosije poreskih obveznika

U Poreskoj upravi se vode dosije poreskih obveznika. Dosije poreskog obveznika je skup dokumenata i informacija o poreskom obvezniku, sistematizovani i, zavisno od značaja za utvrđivanje poreskih obveznika i kontrolu poštovanja poreskih propisa.

4. Kontrola pravilnosti obračuna

U postupku kontrole prijema i obrade proveravaju se matematička tačnost, formalna ispravnost i potpunost poreske prijave i drugih izveštaja[2], koje poreski obveznik dostavlja Poreskoj upravi. Kontrola matematičke tačnosti, po pravilu, vrši se bez prisustva poreskog obveznika, s obzirom na to da je greška logična i da se može ispraviti bez prisustva obveznika i uvidom u drugu knjigovodstvenu i vanknjigovodstvenu dokumentaciju i evidenciju. Ukoliko se oceni da greška nije logična i da se ne može ispraviti bez učešća poreskog obveznika u postupku kontrole, započinje postupak kontrole u kome je poreski obveznik obavezan da pruži tražena objašnjenja i dostavi potrebnu dokumentaciju. Na primer, ukoliko su iznosi obračunatog i plaćenog PDV u podnetoj poreskoj prijavi znatno manji nego u poreskoj prijavi zaprethodni obračunski period, a podaci kojima raspolaže Poreska uprava (ostvaren promet, povećan broj zaposlenih, proširena delatnost, povećanje poreske stope) ukazuju na nerealo iskazan

obračun PDV, inspektor poziva poreskog obveznika da dostavi dokumentaciju na osnovu koje je izvršio obračun. Neodazivanje pozivu ne odlaže postupak kontrole i inspektor ga nastavlja bez prisustva obveznika ili poreskog punomoćnika [3], na osnovu dokaza kojima raspolaže. Poreski inspektor u postupku utvrđivanja činjeničnog stanja koristi podatke prikupljene u sprovođenju postupka prijema i obrade poreske prijave i drugih izveštaja, kao i druge podatke sa kojima raspolaže Poreska uprava, podatke iz evidencija i knjigovodstvene dokumentacije poreskog obveznika, podatke i evidencije iz drugih izvora (podaci od drugog obveznika, nosioca platnog prometa, Uprave carina, MUP-a i drugih državnih organa i sl.).

Poreski obveznik je dužan da, lično ili preko lica koje odredi u slučaju sprečenosti, učestvuje u utvrđivanju činjeničnog stanja, daje obaveštenja i izjave na zahtev poreskog inspektora, omogući poreskom inspektoru uvid u stanje robe (sirovina, poluproizvoda, gotovih proizvoda, robe) i opreme, poslovne knjige, evidencije i drugu dokumentaciju ili isprave. Kada se u postupku kontrole utvrde značajne nepravilnosti, kada nisu jasne neke radnje poreskog obveznika, kada se po popisu utvrde viškovi i manjkovi i sl., poreski inspektor uvek treba od poreskog obveznika da zahteva da da obaveštenja i izjave, a odgovori mogu biti pismeni ili usmeni. Neizvršavanje navedenih obaveza poreskog obveznika ne odlaže vršenje poreske kontrole i može biti na njegovu štetu u postupku utvrđivanja poreske obaveze tokom poreske kontrole. Poreski inspektor može usmeno da zahteva podatke, odnosno uvid u dokumentaciju i od zaposlenih kod poreskog obveznika ili drugih lica, a zaposleni su dužni da

podatke kojima raspolažu, odnosno traženu dokumentaciju učine dostupnim poreskom inspektor.

Mere za otklanjanje utvrđenih povreda zakona i nepravilnosti u primeni propisa u postupku kontrole preduzimaju se: u toku kontrole i posle obavljene kontrole. U toku poreske kontrole poreski inspektor preduzima različite mere propisane zakonom. Poreski inspektor može da oduzme robu. Roba se oduzima u sledećim slučajevima:

- 1) kada postoji sumnja da su roba ili sirovine i reprodukcioni materijal nabavljeni i upotrebljeni bez plaćenog poreza ili na neki drugi način, suprotan propisima, a poreski obveznik nema dokaza da ih je nabavio u skladu sa propisima i uz plaćanje poreza; npr. kada poreski obveznik ne poseduje verodostojan dokument o nabavci robe (otpremnicu, fakturu, JCI pri uvozu i sl.), odnosno kada nema dokaz o nabavci robe sa plaćenim porezom;
- 2) kada robu stavlja u promet lice koje nije registrovano, odnosno ovlašćeno za obavljanje te delatnosti;
- 3) kada postoji sumnja da su roba ili sirovine, odnosno reprodukcioni materijal upotrebljeni, nabavljeni bez obračunatog poreza ili na neki drugi način, suprotan propisima, a poreski obveznik nema dokaza da ih je nabavio u skladu sa propisima i uz plaćanje poreza, ako je to propisano;
- 4) kada se vrši proizvodnja robe radi stavljanja u promet, odnosno kada se vrši promet robe, a roba nije propisno evidentirana u poslovnim knjigama i drugim propisanim evidencijama;
- 5) kada se vrši transport robe bez propisane dokumentacije (otpremnicu, tovarni list, račun i sl.);

6) kada se roba prodaje van registrovanih poslovnih prostorija ili drugog mesta koje je nadležni organ odredio za prodaju.

Radi zaštite fiskalnog interesa države i ostvarivanja planiranih poreskih prihoda osnovana je posebna organizaciona jedinica u sastavu Poreske uprave – poreska policija. Poreska policija bi svojim radom trebalo da doprinese efikasnijoj borbi protiv kriminaliteta u oblasti javnih prihoda, odnosno u suzbijanju poreske evazije. Zadatak poreske policije je otkrivanje poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca. „Poreska krivična dela su krivična dela koja kao moguću posledicu imaju potpuno ili delimično izbegavanje plaćanja poreza, sačinjavanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, nedozvoljen promet akciznih proizvoda i druge nezakonite radnje koje su u vezi sa izbegavanjem i pomaganjem u izbegavanju plaćanja poreza“ (član 135. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji). U radu na otkrivanju poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca poreska policija u predistražnom postupku primenjuje odredbe Zakonika o krivičnom postupku. Poreska policija može da poziva i saslušava osumnjičenog, uključujući i njegovo prinudno dovođenje. Kada poreska policija u poreskom postupku preduzima radnje koje imaju odlike prinude, ona neposredno saraduje sa organom unutrašnjih poslova. Poreska policija, na osnovu prikupljenih obaveštenja, sastavlja krivičnu prijavu i podnosi je državnom tužiocu. U krivičnom postupku poreska policija saraduje sa sudom i tužilaštvom.

5. Poreska prijava

Poreska prijava (Obrazac PPPDV) sastoji se od tri osnovna dela koja su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze. U prvom delu se iskazuju ostvareni prometi i na osnovu njih obračunavaju pripadajući porezi [4] po opštoj i posebnoj stopi za promete u zemlji. Porez se ne obračunava za promete za koje su propisana poreska oslobađanja po čl. 24. i 25. Zakona o porezu na dodatu vrednost (u daljem tekstu: Zakon). Oslobađanja po članu 24. Zakona su prava oslobađanja, jer podrazumevaju neobračunavanje poreza na iskazane promete, uz pravo na odbitak obračunatog poreza prethodnog učesnika u prometu. To su:

- prevozne i ostale usluge, koje su povezane sa uvozom dobara, ako je vrednost tih usluga sadržana u osnovici uvezenog dobra;
- unos dobara u slobodnu zonu, prevozne i druge usluge korisnicima slobodnih zona koje su neposredno povezane sa tim unosom i promet dobara i usluga u slobodnoj zoni, za koje bi obveznik – korisnik slobodne zone imao pravo na odbitak prethodnog poreza kada bi ta dobra ili usluge nabavljao za potrebe obavljanja delatnosti van slobodne zone;
- promet dobara koja su u postupku carinskog skladištenja;
- otpremanje dobara u slobodne carinske prodavnice otvorene na vazduhoplovnim pristaništima otvorenim za međunarodni saobraćaj na kojima su organizovane pasoška i carinska kontrola radi prodaje putnicima u

skladu sa carinskim propisima, kao i na isporuku dobara iz slobodnih carinskih prodavnica;

- usluge radova na pokretnim dobrima nabavljenim od strane inostranog primaoca usluge u Republici, ili koja su uvezena radi oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, a koja posle oplemenjivanja, opravke ili ugradnje, isporučilac usluge, inostrani primalac ili treće lice, po njihovom nalogu, prevozi ili otprema u inostranstvo.

Oslobađanja obračunavanja PDV po članu 25. Zakona podrazumeva odsustvo obaveze da se u posmatranoj fazi prometa obračuna porez, ali se za dobra nabavljena u prethodnoj fazi prometa ne može koristiti pravo na odbitak prethodnog poreza. Oslobađanje iz člana 25. Zakona odnosi se na: PDV koji se ne plaća u prometu novca i kapitala i na PDV koji se ne plaća na promet:

- usluga osiguranja i reosiguranja, uključujući i prateće usluge posrednika i agenta (zastupnika) u osiguranju;
- zemljišta (poljoprivrednog, šumskog, građevinskog, izgrađenog ili neizgrađenog), kao i na davanje u zakup tog zemljišta.

U drugom delu poreske prijave poreski obveznik iskazuje porez obračunat prilikom uvoza, u prethodnoj fazi prometa u zemlji i nadoknadu plaćenu poljoprivredniku. Iznos poreza iskazanog u poljima 106–108 poreske prijave umanjuju poresku obavezu iskazanu u prvom delu poreske prijave u polju 105.

Zavisno od iskazanih iznosa u poljima 105 i 109 poreske prijave, treći deo poreske prijave ovog poreza može imati pozitivnu ili negativnu vrednost, odnosno rezultat može biti jednak nuli.

$$I - II \geq 0$$

Ukoliko je razlika između iznosa iz prvog i drugog dela poreske prijave pozitivna, poreski obveznik je sebi utvrdio obavezu po osnovu PDV i samim tim i obavezu plaćanja. U slučaju da je $I - II < 0$, poreski obveznik po osnovu poslovanja sa aspekta Zakona potražuje iskazana novčana sredstva u trećem delu poreske prijave u polju 110 sa predznakom - (manje) iz budžeta Republike. Naime, ta sredstva poreski obveznik može tražiti da mu se vrata, uplatom na njegov račun, ili ih može koristiti za buduće poreske obaveze, kao poreski kredit.

Način obračuna [5] i iskazivanje negativne obaveze – potraživanja propisani u trećem delu poreske prijave mogu dovesti do zloupotrebe i nanošenja direktne štete budžetu Republike, ne samo u smislu smanjenja zakonom propisanih prihoda već i povlačenjem novčanih sredstava iz budžeta.

6. Uprava carina

Učešće PDV koji utvrđuje i naplaćuje Uprava carina u ukupnom PDV iznosi 86,51%, ili 466.400.000.000,00 dinara. Uvozni PDV obračunava se prilikom uvoza dobara u zemlju. Osnovicu za obračun poreza prilikom uvoza čine nabavna vrednost robe, akciza, carina i druge uvozne dažbine i svi sporedni troškovi vezani za uvoz robe. Carinska vrednost robe propisana je odredbama čl. 52. do 63. Carinskog zakona. Primarni metod za utvrđivanje carinske vrednosti je transakcijska vrednost uvezene robe, koju čini stvarno plaćena cena ili cena koju treba platiti za robu koja se prodaje radi izvoza u Srbiju. Carinska vrednost uvezene robe utvrđuje se na osnovu:

- istovetne robe prodane za izvoz u Srbiju i izvezene u isto ili približno isto vreme kao i roba čija se vrednost utvrđuje ili
- slične robe prodane za izvoz u Srbiju i izvezene u isto ili približno isto vreme kao i roba čija se vrednost utvrđuje.

Prilikom primene oba ova metoda upoređuje se roba prodana na istom komercijalnom nivou i u približno istoj količini kao i roba koja se vrednuje, a kada takve prodaje nema, može se koristiti transakcijska vrednost robe prodane na različitim komercijalnim osnovima, odnosno u različitim količinama, uz potrebna usklađivanja [6], pod uslovom da se takva usklađivanja mogu sprovesti na osnovu podnetih dokaza.

Stvarna i ukupno plaćena cena ili cena koja treba da se plati prijavljuje se na osnovu fakture prodavca. Pod stvarno plaćenom cenom ili cenom koju treba platiti podrazumevaju se sva plaćanja koja je izvršio ili koja treba da izvrši kupac prodavcu ili u korist prodavca za uvezenu robu, kao i sva plaćanja koja je kupac izvršio ili koja treba da izvrši (kao uslov za prodaju uvezene robe) prodavcu ili nekoj trećoj strani da bi se ispunila obaveza prodavca. Retroaktivno odobreno sniženje kao deo već plaćene cene za ranije transakcije, odnosno ranije uvezenu robu ne prihvata se kao sniženje cene za robu čija se vrednost utvrđuje. Naime, uobičajeno je da se ugovorom precizira da će se za određeni promet robe (izražen u količini kupljene robe ili u određenoj vrednosti), ostvaren u toku određenog perioda (najčešće kvartalno ili godišnje), odobriti sniženje za svu, u datom periodu, prodatu robu

za izvoz u Srbiju i isto sniženje odobriti prilikom kasnije prodaje robe za izvoz u Srbiju.

7. Povraćaj PDV plaćenog prilikom uvoza

Opisani načini utvrđivanja cene i vrednosti uvezene robe predstavljaju osnovicu za obračun carine i PDV. Obaveza plaćanja carine, drugih carinskih dažbina i poreza utvrđuje se rešenjem carinskog organa, na koje se može izjaviti žalba radi smanjenja utvrđene obaveze. Međutim, kad je reč o PDV, poreski obveznik registrovan kao PDV obveznik može, na osnovu poreskih zakona, u svojim poslovnim knjigama [7] da proknjiži ulazne fakture inodobavljača i već u prvom poreskom periodu za podnošenje poreske prijave (Obrazac PPPDV), u drugom delu prijave da iskaže plaćeni iznos PDV po rešenju carinskog organa i na taj način uvoznik - obveznik PDV može da povрати plaćeni PDV pri uvozu. U prvom delu poreske prijave iskazuje se ostvareni promet po osnovu prodaje uvezene ili prerađene robe po obračunskim periodima i po cenama i vrednostima koje privredni subjekt odredi, a na osnovu kalkulacija cena u skladu sa aktima tog subjekta, troškova i konkurentske pozicije na tržištu. S obzirom na to da ovakvo postupanje dovodi do umanjenja dugovane obaveze, pa samim tim utiče i na stanje budžeta, na kontrolnim organima Poreske uprave je obaveza utvrđivanja pravilne promene poreskih propisa ove kategorije poreskih obveznika. U svakom slučaju, obakvo postupanje predstavlja racionalno ponašanje privrednih subjekata koji žele da što više umanje poslovni trošak, pogotovo kada se ima u vidu činjenica da porezi predstavljaju izdatke za lice koje ih plaća, a da za uzvrat ne dobija nikakvu protiv

uslugu ili materijalnu nadoknadu. Zadaci Poreske uprave su uređeni kompleksom poreskog zakonodavstva koje je, po svom sadržaju i karakteru, usaglašeno sa poreskim zakonodavstvom savremene Evrope, naročito u oblasti PDV, mada bez obzira na to, poreski sistem Republike Srbije još uvek nije do kraja izgrađen, pa su to razlozi da se i nadalje usavršava, pošto u značajnoj meri normativna rešenja odstupaju od prakse. Privredni subjekti, s obzirom na činjenicu [8] da su koristi koje na ovaj način mogu ostvariti značajni, odluku donose procenjujući mogući rizik u svim onim slučajevima kada se odluka za njihovo postupanje ne zasniva na poštovanju poreskih propisa i stvarnoj poslovnoj dokumentaciji. Poreska uprava, sa svoje strane, sve više afirmiše podizanje nivoa stručnog znanja u svojoj kadrovskoj strukturi, osposobljavajući kadar da u partnerskom odnosu sa poreskim obveznicima oni sami učine napor da se edukuju i osposobe za uredno izvršenje svojih poreskih obaveza[9]. To je ujedno preduslov da se u komunikaciji sa poreskim obveznikom na najbolji način plasira smisao poreskog oporezivanja i proširi uverenje o pravom značenju poreza u najširem smislu. Razvijajući partnerske odnose sa poreskim obveznikom poreski organi u izvesnom smislu nastoje da pomire dva suprotna zahteva - da se obezbedi normalan priliv sredstava za finansiranje državnih funkcija i da se očuva kontinuitet poslovanja poreskih obveznika na dugi rok. Stoga ovako postavljeni zahtevi sve više afirmišu neophodnost podizanja nivoa profesionalnih znanja ljudi da moraju biti sposobni da uspešno harmonizuju ova dva suprotstavljena principa.

Tačno prikazivanje materijalno-finansijskih tokova kod privrednih subjekata neophodno je radi:

- iznalaženja optimalnog poslovanja u celini i po svim poslovnim funkcijama posebno,
- pravilnog pozicioniranja na tržištu radi zaštite prava i interesa vlasnika i poslovnih partnera,
- tačnog obračuna i plaćanja poreza i doprinosa.

Sa stanovišta države, evidentiranje svih poslovnih promena eliminiše i drastično smanjuje nelegalne tokove robe i novca i doprinosi potpunom obračunavanju Zakonom utvrđenih javnih prihoda. Postavljene zadatke obavljaju zaposleni pa je analiza kadrovske strukture u smislu njene profesionalne obučenosti i postupanja u izvršenju funkcije nadzora veoma značajna. Bolja saradnja sa organizacijama koje se bave poreskom tematikom omogućila bi Poreskoj upravi da drugačije planira svoje kontrole, pri čemu bi one bile kvalitetnije, sprovedene sa manjim brojem poreskih inspektora, uz manje troškove, uz postizanje veće obuhvatnosti u pravilnom utvrđivanju i ravnomernom izmirivanju poreskih obaveza.

Svaki subjekt ima interes da što više smanji sve oblike rashoda i da po logici stvari umanjuje i poreske obaveze koje za njega predstavljaju rashod. Zbog toga je logično očekivati da se svi privredni subjekti ponašaju po principu iznalaženja mogućnosti da umanje svoje poreske obaveze. To je logično ponašanje svakog subjekta, pošto u ekonomiji ne važe pravila altruizma već racionalnog optimiziranja.

Da bi ostvarila svoj cilj kontrola mora da bude: blagovremena, nepristrasna, efikasna i praćena odgovarajućim sankcijama.

Vršenje funkcije kontrole zahteva postojanje strategije u kojoj se poseban akcenat stavlja na tzv. kategoriju velikih obveznika. Zbog toga je od značaja da se izvrši prethodno grupisanje obveznika po visini poreske obaveze [10], ostvarenih prihoda i vrsti privredne delatnosti kojoj poreski obveznik pripada.

Posebno je značajno da se u strategiji poreske kontrole, pored mogućnih zloupotreba u načinu formiranja poreskih obaveza, obradi i pitanje obuhvata poreskih obveznika. Bolje rećeno, veoma je značajno da se utvrdi da li svi subjekti koji podležu obavezi plaćanja [11] poreza uopšte izvršavaju svoje obaveze.

Prvostepeni organ u postupcima kontrole osnovanosti prava na prethodni porez, plaćen prilikom uvoza, često se poziva na načelo fakticiteta uređeno članom 9. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Naime, ovim načelom je uređeno da se poreske činjenice utvrđuju prema njihovoj ekonomskoj suštini. Na poreskom organu je da pravilno oceni i utvrdi ekonomsku suštinu posla, odnosno da li iza sniženja fakturisane robe u daljem prometu stoji racionalno tržišno postupanje privrednog subjekta kojim on koriguje cenu robe utvrđenu od carinskog organa u postupku uvoza, svodeći je na fakturnu vrednost inodobavljača, ili je u osnovi poreska evazija radi ostvarivanja protivpravne koristi. U slučaju da se simulovanim poslom prikriva posao kojim se ostvaruju prihodi suprotno zakonu, poreski organ treba da utvrdi poresku osnovicu na osnovu disimulovanog pravnog posla i uvećati vrednost iskazanog prometa i obraćunatog poreza u prvom delu poreske prijave PDV.

Bez efikasno organizovane kontrole poreskih organa ne može se očekivati uspešno funkcionisanje poreskog sistema u celini. U stručnoj javnosti poodavno je prihvaćeno mišljenje da, ukoliko je kontrola slabo organizovana [12], to predstavlja prvi indikator o slabosti cele poreske administracije. Zbog toga se organizaciji kontrole i kontrolnim metodama mora posvetiti posebna pažnja. Poreska kontrola ima trojaku funkciju:

- preventivnu (podsticaj pridržavanju zakona),
- korektivnu (ispravljanje nepravilnosti),
- represivnu.

Valja istaći značajnu činjenicu koja je imanentna obračunskom sistemu PDV, a to je da umanjenje poreske obaveze u jednom poreskom periodu po logici stvari ima za pretpostavku povećanje poreske obaveze u narednom poreskom periodu. Obračun PDV sam po sebi ističe u prvi plan namere poreskog obveznika. Prema tome, poreski obveznik koji u narednom poreskom periodu po iskazivanju prethodnog poreza ima veći dugovani porez od prethodnog poreza [13] koriguje negativno zaduženje iskazano u prvom obračunskom periodu po plaćanju utvrđenog PDV na uvezena dobra.

Procena je da je u Srbiji poreska utaja na nivou preko 30%, od kojih se otkrije tek 2-3% ukupno naplaćenih javnih prihoda koje administrira Poreska uprava. Tako velika godišnja stopa poreskog kriminaliteta potkopava nacionalnu ekonomiju, devalvira pravni i socijalni poredak države, te izaziva nepoverenje građana u državne institucije i državne organe.

Zaključak

Zemlja koja nije uspela da organizuje funkcionisanje poreskog sistema i sprovođenje poreske politike već samim tim potvrđuje svoju neorganizovanost, a upravo tu se najčešće nalaze veliki socijalni i drugi konflikti unutar njenog tkiva. Zbog toga je nadzor nad sprovođenjem poreske politike i poreskog zakonodavstva izuzetno važna mera u funkciji unutrašnje stabilizacije svake države.

Osnovno načelo funkcionisanja nadzora nad sprovođenjem poreskog zakonodavstva je načelo zakonitosti. Ovo načelo može biti povređeno pri vršenju kontrolne funkcije, odnosno funkcije nadzora, a svaka povreda tog načela ima za posledicu neplaćanje poreza u skladu sa zakonom, ili pak neosnovanu „globu“ za poreskog obveznika. Pored jasno definisanih pravila po kojima se kontrola sprovodi i načina na koji se sprovodi, nužno je da bude predviđena i mera intervencije koja će se preduzeti u slučaju uočenih nedostataka, pošto je kontrola bez intervencije, tj. sankcije mogućna, ali ne i efikasna. Period kroz koji prolazi Republika Srbija sam po sebi je bolan, kako u ekonomskom, tako i u socijalnom pogledu, i praćen sa mnogim neregularnim postupanjima poreskih obveznika.

Kako poreska kontrola radi na principu parcijalnog obuhvata – dakle, uzorka, to se i u njoj mogu dogoditi propusti, greške ili omaške. U praksi se, pored svega, pojavljuje i formalna smetnja koja se odnosi na to da se u odnosu na poreske obveznike poreska kontrola ne može više puta vršiti po istom pitanju. Međutim, to ne znači da u slučaju postojanja elemenata krivičnog dela ona ne može biti izvršena. Iskustva poreskih organa u Srbiji i u svetu

pokazuju da se poreski obveznici dosledno ponašaju, odnosno da nastoje da ponavljaju svoju praksu, pa i praksu poreske utaje. Toga su, naravno, svesni poreski organi, što olakšava izbor poreskih obveznika za kontrolu. Sve to dovodi da se kvalitet nadzora radikalno podiže i da postoje svi uslovi da u budućnosti on bude na još višem nivou.

Literatura

1. Vidović, N., Beriša, H., & Dželetović, M. (2019). Uticaj poreza na dodatu vrednost na javne finansije Republike Srbije. *Vojno delo*, 71(3), 234-245. <https://doi.org/10.5937/vojdelo1903234V>
2. Hrustić, H. (2018). Poreski tretman statusnih promena privrednog društva. *Glasnik Advokatske komore Vojvodine*, 90(5-8), 274-290. <https://doi.org/10.5937/gakv1808274H>
3. Đorđević, D., & Krstić, D. (2020). Odnos fiskalne politike i održivog razvoja. *Održivi razvoj*, 2(1), 7-15. <https://doi.org/10.5937/OdrRaz2001007D>
4. Milošević, M. (2015). Isporuka dobara bez naknade u sistemu poreza na dodatu vrednost. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 63(2), 94-106. <https://doi.org/10.5937/AnaliPFB1502094M>
5. Stanković, V., Mrdak, G., & Miljković, M. (2020). Ekonomsko pravna analiza međunarodnih investicija. *Oditor*, 6(3), 89-122. <https://doi.org/10.5937/Oditor2003089S>
6. Vujičić I., (2020). Potencijalni izvori finansiranja Evropske unije, *Evropsko zakonodavstvo*, Broj 71, str. 70-82
7. Rstić M. (2020). Kanali distribucije životnih i neživotnih osiguranja u sportu, *Menadžment u sportu*, Vol. 11-2020, str. 18-22

8. Dimitrijević D. (2019). Uredba evropskog parlamenta i saveta o uspostavljanju okvira za proveru stranih direktnih investicija u Evropskoj uniji, Evropsko zakonodavstvo, Broj br. 68, str. 7-25
9. Ilić-Popov, G. (2019). Podsticaji ulaganju u srpsku privredu. Pravo i privreda, 57(7-9), 186-199.
10. Dejović, S. (2018). Nastanak i razvoj poreskih rajeva. Oditor, 4(2), 17-26. <https://doi.org/10.5937/Oditor1802017D>
11. Ilić-Popov, G. (2017). Odlaganje plaćanja poreskog duga u srpskom poreskom sistemu. Pravo i privreda, 55(7-9), 642-654.
12. Ivanova B, Ristić S. (2020). Akumulacija i koncentracija kapitala, Akcionarstvo, Vol. 26, No. 1, str. 26-36.
13. Randelović, S. (2021). Ekonomske performanse poreskog sistema Srbije. Revija Kopaoničke škole prirodnog prava, 3(1), 189-203. <https://doi.org/10.5937/RKSPP2101189R>

Zoran Vasić

LEGAL ANALYSIS OF THE IMPORTANCE OF TAX CONTROL FOR THE BUDGET

Abstract

Value added tax is a all-phase consumption tax, which is calculated and paid at each stage of turnover in the Republic and upon import. In all phases in which the economy can find itself, regardless of whether it is facing a conjuncture, prosperity or crisis, the area of tax policy also encounters specific problems brought about by such an economic environment.

The tax specifics of control are of exceptional importance for the budget, and in this regard, the normative regulation requires elaboration through a number of bylaws.

Keywords: tax, legal system, control.

Datum prijema (Date received): 28.02.2022.

Datum prihvatanja (Date accepted): 27.04.2022.

prof. dr Ilija Galjak²

PRAVNO UREĐENJE INVENTARISANJA U JAVNOM SEKTORU

UDK: 336.143.21(497.11)

Pregledni rad

Rezime

S obzirom na to da je godišnji popis imovine i obaveza korisnika javnih sredstava jedna od osnovnih obaveza, to je predmet ovog rada pravno regulisanje inventarisanja u javnom sektoru.

Sve radnje i postupci u vezi sa godišnjim popisom imovine i obaveza uglavnom se odnose na korisnike javnih sredstava koji godišnji finansijski izveštaj predaju u skladu sa Uredbom o budžetskom računovodstvu.

Ključne reči: pravno regulisanje popisa, javni sektor.

Uvod

Korisnici budžetskih sredstava, organizacije obaveznog socijalnog osiguranja i korisnici sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, u skladu sa članom 18. Uredbe o budžetskom računovodstvu („Službeni glasnik RS“, br. 125/2003 i 12/2006 – u daljem tekstu: Uredba), imaju obavezu:

„Usklađivanja stanja imovine i obaveza u knjigovodstvenoj evidenciji korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnika sredstava

² Redovni profesor Instituta primenjenih nauka u Beogradu, R. Srbija, e-mail: ilija.galjak@yahoo.com

Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, sa stvarnim stanjem koje se uređuje popisom i vrši na kraju budžetske godine, sa stanjem na dan 31. decembra tekuće godine”.

Prema članu 20. stav 1. tačka 7. Uredbe, novčanom kaznom od 500 do 50.000 dinara kazniće se za prekršaj odgovorno lice u finansijskoj službi korisnika budžetskih sredstava ako ne izvrši usklađivanje poslovnih knjiga, popis imovine i obaveza i usaglašavanje imovine i obaveza u propisanim rokovima iz člana 18. Uredbe, odnosno za radnje iz ovog člana novčanom kaznom od 10.000 do 1.000.000 dinara kazniće se organizacije obaveznog socijalnog osiguranja.

1. Rokovi za sprovođenje popisa

Godišnji popis se obavezno sprovodi na kraju godine sa stanjem na dan 31. decembra godine za koju se vrši popis, odnosno sastavlja finansijski izveštaj. Izveštaj o popisu se dostavlja nadležnom organu najdocnije 30 dana pre dana sastavljanja godišnjeg finansijskog izveštaja, odnosno najdocnije 30 dana po izvršenom popisu.

Odluka o usvajanju izveštaja o izvršenom popisu donosi se najdocnije 30 dana pre dana sastavljanja godišnjeg finansijskog izveštaja, odnosno najdocnije 30 dana po izvršenom popisu.

Predmet popisa je kompletna nefinansijska i finansijska imovina:

- nekretnine, oprema i ostala sredstva,
- ulaganja u sticanje delova stalne imovine,
- zalihe materijala, nedovršena proizvodnja, gotovi proizvodi i roba,
- nematerijalna imovina,

- sredstva poslovanja koje se obustavlja,
- finansijski plasmani i potraživanja,
- gotovinski ekvivalenti i gotovina,
- dugoročne i kratkoročne obaveze,
- aktivna vremenska razgraničenja,
- vanbilansna aktiva.

Predmet popisa je ukupna imovina, bez obzira na to da li se zatekne prilikom vršenja popisa ili se na osnovu dokumentacije utvrdi da pripada obvezniku popisa.

Predmet popisa je i tuđa imovina koja se zatekne prilikom popisivanja, s tim što se evidentira u posebnim popisnim listama koje se dostavljaju vlasniku sredstava[1].

Internim opštim aktom korisnika javnih sredstava može se predvideti i duži period za popis knjiga, filmova, fotosa, arhivske građe i slično, ali ti periodi ne mogu biti duži od pet godina.

Ukoliko se vodi stalna količinska i vrednosna evidencija, to se za pojedine delove imovine kao stanje po popisu na dan 31. decembra može upisati knjigovodstveno stanje na taj dan, pod uslovom da je u toku godine izvršen popis imovine i da je usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem koje je utvrđeno popisom izvršeno na osnovu odluke nadležnog organa.

2. Sprovođenje popisa

Pre vršenja popisa vrše se:

- usklađivanje glavne knjige sa dnevnikom i pomoćnim knjigama i evidencijama,
- usaglašavanje potraživanja i obaveza.

Način usaglašavanja i obrazac nisu uređeni propisima. Usaglašavanje se može izvršiti razmenom IOS obrazaca („izvoda otvorenih stavki“), zapisnikom o usaglašavanju obaveza i potraživanja ili na osnovu drugih isprava koje overavaju dužnik i poverilac u kojima se označava pod kojim datumom je stanje potvrđeno[2], ukupan iznos međusobnih potraživanja i obaveza, njihova specifikacija, kao i sve sporne stavke koje se ne smatraju usaglašenim.

Odluku o sprovođenju popisa donosi nadležni organ upravljanja. U odluci se navodi na osnovu kojih ovlašćenja, koji organ i kada je doneo odluku da se sprovede popis, dan na koji se popis vrši, koje se popisne komisije za koja sredstva formiraju, period u kome će biti sproveden popis, rok za dostavljanje izveštaja o izvršenom popisu i dr. Rešenje o imenovanju članova popisnih komisija (predsednika, dva člana i zamenika) na osnovu odluke nadležnog organa upravljanja donosi rukovodilac (direktor). Rešenjem se preciziraju: dan pod kojim se popis vrši, vreme početka i završetka rada na popisu, postupak dostavljanja izveštaja (elaborata) o izvršenom popisu nadležnom organu ili centralnoj popisnoj komisiji (ako je formirana). Kao član popisne komisije ne može biti imenovano lice koje rukuje ili je zaduženo imovinom koja se popisuje. Ukoliko dođe do promene ranije imenovanog člana u popisnoj komisiji, potrebno je sačiniti novo rešenje o izmeni ranije donetog rešenja[3].

Ivod iz knjigovodstvene evidencije predmeta popisa po lokacijama na kojima će biti izvršen popis sastavlja rukovodilac računovodstva. Liste - specifikacije se dostavljaju popisnim komisijama određenih delova imovine sa nazivima, jedinicama

mere i oznakama – šiframa odnosno identifikacionim brojevima radi identifikacije predmeta popisa, ali bez knjigovodstvenih podataka o **količini i vrednosti**.

Lica materijalno zadužena za sredstva koja se popisuju, odnosno lica koja vode evidenciju o predmetima popisa i njihovi neposredni rukovodioci su dužni da najkasnije do dana određenog za početak popisa grupišu, označe i uredе predmete popisa i evidencije o predmetima popisa i izvrše[4] sve neophodne radnje radi što lakšeg, bržeg i pravilnijeg sprovođenja popisa.

Poželjno je da se predsednicima popisnih komisija, uz rešenje o imenovanju dostavi i izvod iz opšteg akta ili uputstvo koje se odnosi na popis i pre početka popisa održi instruktivni radni sastanak sa članovima popisnih komisija radi upoznavanja sa postupkom popisa, načinom rada, obavezama i odgovornosti članova popisnih komisija i sl.

Popisna komisija je dužna da napravi plan rada koji sadrži sve postupke koje treba ona da obavi pre, za vreme i nakon popisa, u skladu sa planom koji je sastavio organ odlučivanja. Rad popisne komisije pre pristupanja popisu obuhvata: proučavanje uputstava za popis, upoznavanje sa obavezama i odgovornosti članova komisije i pribavljanje potrebnih specifikacija i popisnih listi.

Planom rada se utvrđuje: koja popisna komisija će za koje delove imovine vršiti popis, početak i period rada na popisu, metodologija rada za vreme popisa, način evidentiranja eventualnih promena nastalih između dana popisivanja i dana pod kojim se vrši popis, **mogućnost angažovanja stručnog radnika[4] ili veštaka koji treba da bude pridodat popisnoj**

komisiji i vreme njegovog angažovanja, kao i način sastavljanja izveštaja o izvršenom popisu.

2.1. Popis nefinansijske imovine

Procedura popisa stalnih sredstava i zaliha obuhvata popis svih zatečenih sredstava – bez obzira na to da li pripadaju obvezniku popisa ili se kod njega nalaze po nekom drugom osnovu (na čuvanju, na posluži itd.), kao i sredstava koja nisu zatečena na dan popisa (sredstva data na upotrebu, sredstva na putu itd.), a na osnovu verodostojne dokumentacije je utvrđeno da pripadaju obvezniku popisa. **Postupak popisa podrazumeva uvid u stvarno stanje na licu mesta** utvrđivanjem: količine – merenjem, brojanjem, procenom, kao i kvaliteta (sličnim postupcima). Popis se sprovodi ne samo na temelju evidencije koja je služila za plaćanje već, pored uvida, i na osnovu ukupne dokumentacije kojom se identifikuju [5] predmeti popisa: ugovori, računi, specifikacije i sl. Pri tome je obaveza popisne komisije da utvrdi da li postoji pravni osnov da se određena ulaganja evidentiraju u knjigama.

Imovina čija je vrednost umanjena usled neispravnosti, oštećenja, protoka roka upotrebljivosti i sl. **unos se u posebne liste** radi lakše evidencije, sa predlogom za smanjenje vrednosti, što je moguće kada postoje stvarni i dokumentovani razlozi. Tuda imovina (zakup, posluga, popravka i sl.) popisuje se i evidentira posebno i jedan primerak liste odmah dostavlja vlasniku. Imovina koja nije zatečena na dan popisa unosi se u posebne liste (na osnovu verodostojne dokumentacije), ako do dana završetka

popisa nisu primljene popisne liste od pravnog lica kod koga se sredstva nalaze.

Za nekretnine, opremu i ostala sredstva najvažnije je **neposrednim uvidom na licu mesta** utvrditi da li sredstva koja se vode u poslovnim knjigama **zaista postoje i u kakvom su stanju**, s obzirom na to da tokom vremena dolazi do njihovog fizičkog trošenja, tehnološkog zastarevanja i ekonomskog obezvređivanja; kao i da li su evidentirana sva sredstva koja obveznik popisa koristi. Takođe, u slučajevima dodatnih ulaganja treba obratiti pažnju na postojeća sredstva i utvrditi tretman tih ulaganja: da li je reč o rekonstrukciji, adaptaciji, modernizaciji ili dogradnji radi povećanja kapaciteta, poboljšanja kvaliteta [6] ili promene namene ili je reč o troškovima tekućeg održavanja. Popisom treba obuhvatiti i investicije u toku, tj. nefinansijsku imovinu u pripremi, kao i date avanse za sticanje imovine, za koje važi procedura propisana za finansijske plasmane, potraživanja i obaveze, odnosno obaveza usklađivanja, o čemu treba da postoji odgovarajuća isprava.

Za zemljišta i građevinske objekte nije potrebno premeravanje, već se podaci unose u popisne liste iz raspoložive dokumentacije, pri čemu popisna komisija treba da proveriti postojanje pravnog osnova i upis prava u javnim knjigama i izvrši proveru stanja, odnosno da li je došlo do eventualnih promena i naknadnih ulaganja.

Za opremu se, pored količinskog stanja, utvrđuje i fizičko stanje, mogućnost upotrebe opreme i da li se oprema namenski koristi. Takođe se vrši provera nastalih promena kojima se menja kapacitet ili namena i da li je obavljena

rekonstrukcija koja ima tretman investicija, pri čemu se povećava vrednost opreme.

Popis šuma vrši se po posebnom postupku. Šumama se smatra zemljište obraslo šumskim drvećem na površini većoj od pet ari. Drvoredi i parkovi na manjim površinama ne smatraju se šumom, već dugogodišnjim zasadom, dok se šumski rasadnici smatraju zemljištem i tako popisuju. Radovi na pošumljavanju predstavljaju investicije u toku, pa se popisuju u kategoriju – prirodna bogatstva u pripremi. Višegodišnji zasadi se popisuju uvidom na licu mesta, uz obavezu da se pregleda dokumentacija o svakom zasadu, utvrdi stanje sadnica u odnosu na početak godine, odnosno da li je vršeno dosađivanje, ili krčenje zasada, kao i da li je to knjigovodstveno obuhvaćeno. Osnovno stado se popisuje merenjem svake vrste osnovnog stada sa utvrđivanjem prirasta, prevođenja i utvrđivanja razlika.

Za investicije u toku, tj. sredstva u pripremi treba utvrditi da li je reč o aktivnim ulaganjima, kao i saglasnost stepena gotovosti investicija, isplaćenih iznosa po privremenim situacijama/fakturama i verodostojnost ispostavljenih situacija/računa (overa nadzornog – kontrolnog organa, gde je to predviđeno), s tim što posebno treba popisati ulaganja koja su obustavljena.

Ostale nekretnine i oprema (dela likovne, vajarske, filmske i druge umetnosti, muzejske vrednosti, spomenici kulture i istorijski spomenici, knjige u bibliotekama i ostali predmeti), u skladu sa odredbama internog opšteg akta, mogu se popisivati i u dužim rokovima, s tim da najduži rok može biti pet godina. Prilikom popisa mora se posebno voditi računa o bibliotečkom materijalu i

priručnoj literaturi. Kao sredstva se vode samo knjige koje imaju trajnu vrednost (stručna biblioteka, trajni časopisi, enciklopedije i sl.), dok se priručnici (mesečne publikacije, zbirke propisa i sl.) evidentiraju kao priručni inventar (ostali troškovi), odnosno mogu se evidentirati vanbilansno i posebno popisivati. Popisna komisija treba da konstatuje i ispravnost smeštaja, održavanja, čuvanja i rukovanja.

2.2. Popis zaliha i sitnog inventara

Procedura popisa zaliha podrazumeva uvid prvenstveno u evidenciju i dokumentaciju, ali i uvid u stvarno stanje na licu mesta utvrđivanjem količine, (merenjem, brojanjem, procenom), kao i kvaliteta (sličnim postupcima). Popis materijala se vrši odvojeno po mestima (po magacinima, po računopolagačima), pri čemu se u popisne liste unose nazivi po kojima se materijal vodi u knjigovodstvu, uz oznaku nomenklaturnog broja. Zalihe koje se nalaze u originalnom pakovanju ne treba otvarati, već se popis može izvršiti uzimanjem podataka o količini i vrsti na osnovu odgovarajuće dokumentacije [7] (prijemnice, fakture) i podataka na ambalaži.

Materijal koji je trebovan i nalazi se u procesu proizvodnje, na kome nije započet proces prerade do kraja godine, popisuje se kao zalihe u magacinu. Pošto ove zalihe i dalje ostaju u proizvodnji, treba koordinirati rad sa popisnom komisijom nedovršene proizvodnje, da ih ova komisija ne bi unela u svoje popisne liste. Popis nedovršene proizvodnje podrazumeva samo proizvodnju koja je u toku, tehnološki ispravna i na kojoj će proces proizvodnje biti nastavljen. Obustavljena proizvodnja, krš i lom u proizvodnji i

sl. popisuju se u posebne popisne liste, s tim što se utvrđuju uzrok štete i odgovorna lica.

Postupak popisivanja treba da bude organizovan tako da uvažava specifičnosti obveznika popisa; ukoliko bi merenje ili brojanje prouzrokovalo velike troškove ili zaustavljanje procesa proizvodnje, popis se može izvršiti na neki drugi način, ali mora biti dokumentovan. Ukoliko je proizvodnja organizovana po radnim nalogima, popisna komisija treba da hronološki popiše sve radne naloge po kojima proizvodnja nije završena. Prilikom popisa zaliha sitnog inventara i potrošnog materijala popisna komisija postupa na isti način kao i prilikom popisa materijala, s tim što treba da se identifikuju sitan inventar u upotrebi, kao i materijal za stalne troškove, za popravke i održavanje i zalihe materijala u delatnosti. Popis robe treba vršiti tako da se u popisne liste posebno unesu proizvodi sopstvene proizvodnje, a posebno roba drugih proizvođača; posebno zalihe u maloprodaji (apotekama), roba na putu, na osnovu isprave o otpremi te robe.

2.3. Popis finansijske imovine i obaveza

Popisom finansijske imovine – potraživanja, plasmana i obaveza obuhvataju se sve obaveze, bez obzira na osnov nastanka. **Zadatak popisne komisije nije samo da popiše specifikaciju potraživanja već i da utvrdi osnovanost postojanja potraživanja,** a ukoliko je izvršeno usklađivanje popisnoj komisiji će biti olakšan posao.

Preporučuje se da se plasmani i potraživanja popisuju u nekoliko grupa – jednu grupu da čine plasmani i potraživanja čiji rok za naplatu nije istekao i koja nisu ničim osporena – odvojeno u

dinarima i u devizama, a posebnu grupu da čine plasmani i potraživanja čiji je rok za naplatu istekao – odvojeno za one za koje još nije utvrđena nenaplativost i odvojeno za plasmane i potraživanja za koja treba izvršiti ispravku vrednosti prema određenim kriterijumima, kao i potraživanja koja su zastarela.

Prilikom popisa plasmana i potraživanja neophodno je izvršiti popis prema kontima na kojima su iskazani u glavnoj knjizi; u okviru pojedinih subanalitičkih konta plasmani i potraživanja se iskazuju po pojedinim dužnicima [8]; mora se navesti osnov potraživanja, odnosno moraju biti navedeni isprava na kojoj se temelji potraživanje i datum od kada potraživanje datira.

Kada se popisna komisija sretne sa problemom nedovoljne dokumentovanosti potraživanja ili prigovora na potraživanje od strane dužnika, potrebno je da se ta potraživanja popišu odvojeno na posebnim popisnim listama, jer je reč o sumnjivim i spornim potraživanjima.

Popis obaveza se obavlja na sličan način kao i popis potraživanja; prilikom popisa potrebno je da popis obaveza bude izvršen u odvojenim popisnim listama za obaveze sadržane u hartijama od vrednosti, u dinarima i u devizama, a posebno obaveze za koje ne postoje uredne isprave. Popisna komisija je dužna da proveri i usaglašavanje obaveza i osnovanost eventualnih obaveza naznačenih u primljenim IOS obrascima i drugim ispravama; unutar popisnih lista obaveze se iskazuju prema kontima u glavnoj knjizi na kojima su evidentirane, prema pojedinim poveriocima, i evidentiranjem datuma nastanka obaveza i ispravama kojima se temelje. Da bi se utvrdilo realno stanje potraživanja i obaveza potrebno je da popisna komisija analizira svako

potraživanje i obavezu sa aspekta njihove naplativosti i zastarelosti, prema odredbama internog opšteg akta, ali i Zakona o obligacionim odnosima.

Popis gotovine i gotovinskih ekvivalenata vrši se brojanjem prema apoenima i upisivanjem utvrđenih iznosa u posebne popisne liste. Gotovina i hartije od vrednosti koje se nalaze na računima i deporačunima popisuju se na osnovu izvoda o stanju tih sredstava na dan popisa. Ako se utvrde eventualne razlike, koje najčešće nastaju zbog pogrešnih knjiženja, treba ih otkloniti sprovođenjem ispravke knjiženja i svođenjem stanja u knjigovodstvu na stanje po izvodu. Pored gotovog novca iskazuju se i druge vrednosti kojese popisuju po nominalnoj vrednosti koja je na njima naznačena. Popis deviznih novčanih sredstava vrši se na isti način kao i popis dinarskih sredstava, tj. uvidom u izvode dobijene od Uprave za trezor, odnosno poslovnih [9] banaka.

Popis vremenskih razgraničenja je stručan posao i zahteva uključivanje lica koja dobro poznaju sadržaj ovih konta i propisani postupak njihovog knjiženja i zatvaranja na kraju godine. Prilikom ispitivanja dokumentacije važno je pridržavati se računovodstvenih načela: doslednosti, opreznosti i uzročnosti prihoda i rashoda. Popisom vremenskih razgraničenja ne mogu se utvrditi manjkovi i viškovi, već se mogu pojaviti ispravke prethodno sprovedenih knjiženja na računima vremenskih razgraničenja.

2.4. Okončanje rada na popisivanju

Nakon utvrđivanja stvarnih stanja u popisne liste se unose podaci sa eventualnim primedbama i eventualne promene od dana

vršenja popisa do dana na koji se popis vrši, tj. na dan 31. decembra 2019. Godine, a nakon unosa knjigovodstvenog stanja po količinama i vrednostima utvrđuju se eventualna neslaganja – razlike između stanja iskazanog u knjigovodstvenoj evidenciji i stanja utvrđenog popisom u smislu manjkova, viškova ili pogrešnih evidentiranja, kao i predlozi za usaglašavanje i dalje postupanje. O utvrđenim razlikama popisna komisija daje obrazloženje o nastanku i predlog na koji način se one mogu likvidirati. Kada je stvarno stanje veće od knjigovodstvenog, reč je o višku (koji može predstavljati i potencijalnu obavezu), a manjak se javlja kada je stvarno stanje manje od knjigovodstvenog (može predstavljati moguće potraživanje). Takođe, konstatuju se i predlozi za rashod u smislu kvara, loma, kala, rastura, otpis neupotrebljivih stvari, otpis potraživanja i sl.

3. Izveštaj o popisu

Izveštaj o izvršenom popisu nema propisan oblik. U izveštaju je potrebno navesti:

- na osnovu kojih ovlašćenja je popisna komisija izvršila popis određenih delova imovine, potraživanja, obaveza;
- period u kome je vršen popis, sa stanjem na koji dan je napravljan presek;
- stvarno stanje utvrđeno popisom;
- knjigovodstveno stanje imovine i obaveza;
- utvrđene razlike između stvarnog i knjigovodstvenog stanja;
- razloge neslaganja sa obrazloženjima;

- primedbe i objašnjenja lica koja rukuju, odnosno koja su zadužena materijalnim i novčanim vrednostima o utvrđenim razlikama;
- predloge za likvidaciju utvrđenih razlika između stanja po popisu i knjigovodstvenog stanja (prebijanje manjkova i viškova nastalih po osnovu zamene), otpis neupotrebljivih sredstava, ispravke sumnjivih i spornih potraživanja, otpis zastarelih potraživanja, prihodovanje zastarelih obaveza (ovde treba imati u vidu gotovinsku osnovu po kojoj nije moguće prihodovanje), način knjiženja nadoknade manjkova na teret odgovornog lica ili na teret obveznika popisa, knjiženje promena itd.;
- sva zapažanja popisne komisije tokom popisa koja su od značaja za ispravno sagledavanje stvarnog stanja.

Organ upravljanja (nadležni organ), u prisustvu predsednika popisne komisije i lica kome je povereno vođenje poslovnih knjiga, razmatra izveštaj o popisu i odlučuje o predlozima popisne komisije, a nakon toga se odluka o usvajanju izveštaja o popisu se, zajedno sa izveštajem i popisnim listama, dostavlja službi knjigovodstva radi usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

Organ upravljanja (nadležni organ) korisnika javnih sredstava donosi odluku o usvajanju izveštaja o izvršenom popisu najdocnije 30 dana pre dana sastavljanja godišnjeg finansijskog izveštaja, odnosno najdocnije 30 dana po izvršenom popisu.

Zaključak

Može se zaključiti da je inventarisanje proces utvrđivanja stvarnog stanja imovine na dan, to je postupak merenja, vaganja i

brojanja imovine. Inventar je rezultat inventarisanja, tj. detaljan popis imovine, potraživanja i obaveza na dan.

Može se reći da je bilans „rekapitulirani“ inventar. Zakonski propisi obavezuju korisnike javnih sredstava da popisivanje vrše najmanje jednom godišnje, po pravilu, na kraju poslovne godine, prilikom sačinjavanja završnog računa.

Dakle, i inventar i bilans prikazuju sredstva i izvore sredstava na određeni dan, s tim što inventar prikazuje sredstva i izvore sredstava pojedinačno po količini i vrednosti, dok bilans prikazuje sredstva i izvore sredstava samo vrednosno, i to grupisano (zbirno).

Pravno regulisanje inventarisanja je veoma važno, jer ono ima kontrolnu ulogu u očuvanju i zaštiti imovine kojom korisnik raspolaže.

Literatura

1. Dobretić, D. D., Topalov, O. M., & Radulović, A. S. (2020). Revizija i otpis bibliotečkih fondova - iskustva Gradske biblioteke u Novom Sadu. Čitalište : naučni časopis za teoriju i praksu bibliotekarstva, 36, 96-102. <https://doi.org/10.19090/cit.2020.36.96-102>
2. Radulović, B. (2006). Organizacija i sprovođenje godišnjeg popisa. Revizor, 9(36), 117-135.
3. Čekerevac, Z., Matić, S., Đurić, D., Čelebić, D., & Dvorak, Z. (2010). SDD ITG 'Smart shelf' RFID rešenje za inventarisanje robe na udaljenim policama. IMK-14 - Istraživanje i razvoj, 16(4), 47-52.

4. Karavelić, D., Todorović, V., Ristić, K., Karić, D., & Miletić, V. (2021). Komparativna analiza efekta evazije poreza preko poreskih rajeva. *Oditor*, 7(3), 51-65. <https://doi.org/10.5937/Oditor2103051K>
5. Cipek, K., & Ljutić, I. B. (2021). Uticaj digitalizacije na poresku reviziju. *Oditor*, 7(1), 37-69. <https://doi.org/10.5937/Oditor2101037C>
6. Stanojević P., Ponašanje potrošača, (2020). *Menadžent u sportu*, Vol. 11 – 2020. str. 7-11.
7. Pešić, H., & Miljković, M. (2020). Održivost budžetskih načela i procedura. *Održivi razvoj*, 2(2), 15-29. <https://doi.org/10.5937/OdrRaz2002015P>
8. Tomić, Z. R. (2019). Javni poredak - pojam i struktura. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 67(2), 34-48. <https://doi.org/10.5937/AnaliPFB1902035T>
9. Dimitrijević, D. (2010). Harmonizacija propisa o prodaji nepokretnosti u Evropskoj uniji. *Revija za evropsko pravo*, 12(1), 25-35.

Ilija Galjak

LEGAL REGULATION OF INVENTORY IN THE PUBLIC SECTOR

Abstract

Given that the annual inventory of assets and liabilities of users of public funds is one of the basic obligations, the subject of this paper is the legal regulation of inventory in the public sector.

All actions and procedures related to the annual inventory of assets and liabilities mainly relate to users of public funds who submit the annual financial report in accordance with the Regulation on Budget Accounting.

Key words: legal regulation of the census, public sector.

Datum prijema (Date received): 11.03.2022.

Datum prihvatanja (Date accepted): 14.05.2022.

*Miloš Miljković, M.A.*³

JAVNI DUG KAO INSTRUMENT FISKALNE RAVNOTEŽE

UDK: 336.27

Originalni naučni rad

Rezime

Finansijska ravnoteža u javnom sektoru predstavlja odnos između javnih rashoda (zadovoljavanja javnih potreba) sa jedne i javnih prihoda (sredstava za zadovoljenje odnosnih potreba) sa druge strane. Ovaj odnos se prvenstveno ogleda u zadovoljavanju društvenih potreba. Fiskalno delovanje na privredni razvoj ogleda se u mobilizaciji akumulacionog potencijala, u stimulanju tehničkog progressa i primeni rezultata naučno-istraživačkog rada, u razvijanju agrara i primenih novih znanja. Postoji saglasnost o tome da rashodi budžeta igraju značajnu ulogu u unapređivanju privrednog rasta. Potrebno je istaći da svaka obaveza države nije javni dug i sa tog aspekta potrebno je napraviti vezu između javnog zajma i javnog duga. U cilju zadovoljenja sve većih javnih potreba nego što su državni prihodi, sredstvima javnog zajma se dolazi do potrebnih sredstava.

Ključne reči: pravni tretman zaduživanja, javni prihodi, javni rashodi, javni dug.

³ Sekretar Sindikata Nezavisnost Beograd, R. Srbija, e-mail: milos.miljkovic.mekis@gmail.com

Uvod

Potreba za postojanjem javnog duga i njegova vezanost za javni zajam nameće se kao savremena tendencija pribavljanja nedostajućih novčanih sredstava koja ima za cilj razvoj određenih segmenata društva. Ovo u stvari predstavlja nastojanja da se prikupe sredstva za deficitarne sektore društva. U savremenim državama iz javnog duga proizilazi najveći deo upotrebljenosti u produktivne svrhe i služi za jačanje ekonomske osnove zemlje što ima za cilj korist kako sadašnjim tako i budućim generacijama. Svaki javni dug koji proizilazi iz utroška sredstava u proizvodne svrhe stvara dobru materijalnu bazu za mogućnost njegove buduće amortizacije. Rast javnih rashoda uz konstantan javni prihod utiče na dohodak bilo da se deficit budžeta finansira emisijom novca ili putem zaduživanja. Uzroke zaduživanja možemo naći u vandrednim rashodima države, u materijalnom i vremenskom nepoklapanju državnih prihoda i redovnih državnih rashoda, i u sve većem zahvatanju i angažovanju države u realnom sektoru. Ovako stvorene rashode nemoguće je nadomestiti iz redovnih budžetskih prihoda. Između ostalog, vandredne rashode kao što su investicioni, ni sa teorijske tačke gledišta ne bi bilo opravdano pokrivati redovnim prihodima iz nekoliko razloga: takve investicije mogu obezbediti potreba novčana sredstva za amortizaciju duga, ovakvi rashodi išli bi isključivo na teret jedne generacije što je sa istorijskog aspekta neporavdano. Primera radi rashode za razvoj visoko sofisticirane tehnologije nemoguće je finansirati iz redovnih budžetskih sredstava.

Poboljšanje procesa finansijskog praćenja nastanka i amortizacije javnog duga je neophodna pretpostavka za unapređenje efikasnosti upravljanja i nadzora nad korišćenjem javnih resursa koji su angažovani u javnom sektoru. Potrebno je istaći da svaka obaveza države nije javni dug. Sa tog aspekta potrebno je napraviti vezu između javnog zajma i javnog duga. Ukoliko javni dug posmatramo u užem smilu reči, javni zajam predstavlja osnovni vid stvaranja javnog duga. U cilju zadovoljenja sve većih javnih potreba nego što su državni prihodi, sredstvima javnog zajma se dolazi do potrebnih sredstava. U širem smislu posmatrano, javni dug uzrokuju i mnogi drugi faktori, na primer ako posmatramo obaveze države prema zaostalim platama i penzijama, obaveze prema dobavljačima itd.

1. Finansiranje infrastrukturnog razvoja posredstvom javnog duga

Iz proučavanja kreditnih odnosa koji preovladavaju u privredi nameće se zaključak da se privreda razvija onim tempom koji pruža vrlo jaka koncentraciji kapitala i mehanizimi kredita. Vanredne rashode, danas u modernoj tržišnoj ekonomiji, nemoguće je pokriti iz redovnih prihoda[1]. Izvesne vanredne rashode, kao što su investicije u produktivne svrhe, ni sa teorijske tačke gledišta ne bi bilo opravdano pokrivati redovnim rashodima iz više razloga:

- što takve investicije mogu obezbediti potrebna novčana sredstva za amortizaciju duga,
- ovakvi rashodi išli bi isključivo na teret jedne generacije, što sa socijalno i ekonomskog gledišta nije prihvatljivo.

Ovo bi bili glavni razlozi koji prisiljavaju vlade da za pokriće redovnih rashoda, kao što su infrastrukturna ulaganja (izgradnja mreže autoputeva, sistema za navodnjavanje i odvodnjavanje, elektrificiranje železnice i dr.) traže vanredna sredstva. Međutim, ta vanredna sredstva mogu biti vanredni porezi ili državni zajmovi. Generacije u čije se vreme pojavi vanredni rashod svakako će ga snositi, bilo da ga odjedanput odplaćuju, bilo da ga odplaćuju u toku godine, a za buduće generacije je takođe svejedno da li će naslediti veće ili manje opterećeno porezom ili će primiti umanjenu vrednost bez poreza. Dok se o potrebi državnih zajmova i moglo još diskutovati u državi sa nerazvijenom privredom, danas u modernoj državi, sa čitavim nizom socijalnih funkcija i nužnosti intervencije države u privrednim zbivanjima, državni kredit mora da postane stalan element u ekonomsko - finansijskoj politici. Privredni razvoj i funkcije moderne države, kao i njen uticaj na privredni razvoj, dao je zapravo onima, koji su u državnim zajmovima gledali ne samo celishodnost nego i jednu nužnost našeg vremena.

Fiskalno delovanje na privredni razvoj ogleda se u mobilizaciji akumulacionog potencijala, u sektorskoj [2] orijentaciji investicija, u stimulanju tehnološkog progresa i primeni rezultata istraživačkog rada, u formiranju kadrova, u izgradnji objekata ekonomske infrastrukture, u podsticanju privrednog rasta posredstvom diferencijalnog ili diferenciranog oporezivanja (selektivni filter), fiskalnih dedukcija i beneficija, poreskih olakšica i oslobođenja. Ubrzani otpisi osnovnih sredstava omogućavaju sektoru privrednih preduzeća da iskažu manji profit

za oporezivanje. U poreskim zakonodavstvima amortizacioni otpisi, teorijski posmatrano, mogu se u celini odbiti od obima dohotka, čime se smanjuje osnovica za oporezivanje profita.

Osnovni stimulans dolazi od specijalnih poreskih olakšica, koje se daju za investicije u osnovni kapital (olakšice u obliku dozvoljavanja ubrzane amortizacije i umerenijeg oporezivanja rashoda na istraživanja i eksperimentisanja, neraspoređenog profita, gubitaka i dr.), [3] kao i od angažovanja budžeta u finansiranju tehnoloških inovacija, naučno-obrazovne, kulturno-prosvetne i zdravstvene infrastrukture. Interes finansijske teorije sve više se usmerava na formiranje kapitala i njegovu ulogu u privrednom rastu, kao i na dejstva koja bi izmena strukture poreza izazvala kod tog formiranja. Rezultati ukazuju da najveći deo formiranja kapitala, koji utiče na povećanje proizvodnje, može se pripisati tehnološkom napretku i tehničkom progresu koji dobijaju povlašćeni poreski tretman. Ekonomska poreska politika u oblasti privrednog rasta je složeniji nego kada je reč o poreskoj politici usmerenoj ka stabilizaciji, jer je potrebno formulisanje poreske politike tako da se istovremeno podiže nivo i kvalitet formiranja privatnog kapitala, zahteva pažljivo usklađivanje ekonomskih elemenata fiskaliteta, s jedne strane, i strukturnih zahteva, s druge strane.

Transferna plaćanja vrše se u cilju ublažavanja dejstva tehnološkog napretka. Porez deluje i na korišćenje eksternih sredstava u pravcu privlačenja ulaganja u vrednosne papire i u pravcu uticaja na investicionu aktivnost korporacija. Porez, dakle, ima dejstva na akcionarsko i obligaciono finansiranje investicija. Regulišući poresko opterećenje država utiče na formiranje

interesa za plasman u nove kapacitete. Jer, angažovani kapital u obligacije dobija za uzvrat kamatu koja se isplaćuje iz tekućeg dohotka. Na tako stečeni dohodak primaoci kamate plaćaju porez (najčešće po stopama za oporezivanje individualnih dohodaka). Država može stimulisati ili stimulisati interes na plasman kapitala za slojeve sa niskim dohocima.

Fiskalnim koncesijama globalnim i parcijalnim u korist reinvestiranog dela dohotka ili dobiti, država postaje glavni katalizator ekonomskog razvoja. Uvećavanjem finansijskog potencijala bez derogiranja [4] fiskalnog kapaciteta poreskim instrumentarijom, javna politika deluje na konjunkturu progresiju, ekonomsku strukturu i dinamiku stope rasta, što kao savremeni intervencionizam predstavlja stvarnu antitezu fiskalnog neutraliteta. Fiskalna politika utiče preko svih navedenih komponenata na privredni rast. Ovo bi u suštini predstavljalo delovanje fiskaliteta na formiranje investicionog potencijala, a preko njega i na sam privredni razvoj. No, problematika uticaja fiskaliteta na privredni razvoj ne iscrpljuje se samo u tome. Ona je znatno šireg opsega. Ona, zapravo, ne obuhvata samo uvećavanje investicionog volumena. Problematika fiskalnog delovanja na privredni razvoj ogleda se u sektorskoj orijentaciji investicija, u ubrzanoj amortizaciji, u diferencijalnom oporezivanju, u oslobođenju fiskalnog tereta uvezene opreme, u povlašćenom tretmanu regionalnog privrednog razvoja, u stimulanju tehničkih inovacija, itd.

Globalna investiciona tražnja podiže se javnim investicijama, a funkciju generatora konjunktturnih tokova poprimaju javne investicije. Javno investiranje pojavljuje se kao sredstvo za

neutralisanje posledica varijacija marginalne efektivnosti kapitala, odnosno njenog pada [5]. U okviru ove politike, masovno snižavanje poreza, usmereno na širenje potrošačkih tržišta i obima prodaje, igra samo drugostepenu, skromnu ulogu. Osnovni stimulans dolazi od specijalnih poreskih olakšica, koje se daju za investicije u osnovi kapital - olakšice u obliku dozvoljavanja ubrzane amortizacije i usmerenijeg oporezivanja rashoda na istraživanja i eksperimentisanje, neraspoređenog profita, gubitka, itd.

2. Pravni uslovi za stvaranje javnog duga

Glavni element koji ima odlučujuću ulogu pri otplati državnih zajmova je vreme, a u vezi sa tim, nastaje čitav niz problema koji mogu biti pravne, ekonomske, socijalne i političke prirode, što sve mora biti uzeto u obzir prilikom otplaćivanja javnog duga.

Sagledavajući problem sa aspekta javnih finansija, pravilan raspored otplatnih rokova može da olakša težak položaj državnog budžeta. Otplatni rokovi bi trebali biti vremenski tako postavljeni da oni odgovaraju ravnomernom prilivu državnih prihoda, što će zato državu predstavljati snošljiv teret. Neuravoteženi i vremenski nepravilno raspoređeni otplatni rokovi su najveći neprijatelji budžetske ravnoteže.

Ako javni dug posmatramo sa socijalnog - istorijskog stanovišta, raspodela tereta na generacije morala bi biti pravična i ne bi trebalo da se podešava tako da se u cilju olakšanja tereta sadašnjih generacija, sav teret prebaci na buduće generacije, što bi ih dovelo u nemoguću situaciju državni budžet, a državu bi odvelo u bankarstvo.

Neotplaćivanje državnih kredita ima za cilj na slabljenje međunarodnog kreditnog rejtinga, na pad kursa obveznica, i na sve teže plaćanje obveznica tj. sa finansijske tačke gledišta je vrlo štetna za državu i celokupno društvo. Ekonomsko stanovište javnog duga savremene države treba da je usmereno u cilju podizanja privrede i da omogući kredite koji su otplativi. Ekonomski princip bio bi potpuno zadovoljen, ako se otplata javnog duga može vršiti iz prihoda koji proističu iz upotrebe javnog duga. Ovakvim principom se ostvaruje upotreba sredstava koji su proistekli iz zajma i ovim podizanjem industrijskih objekata, jačaju se proizvodne snage i povećava se nacionalni dohodak. Jasno je da se jedna država ne može večito da zadužuje i gomila zajmove jedan za drugim bez štetnih posledica za ekonomski razvoj zemlje. Te štetne posledice ogledaće se najpre u upotrebi najvećeg dela nacionalnog dohotka za otplatu zajmova, što stvara ogromne teškoće za budžet države[6].

Sa političkog stanovišta otplata dugova je značajna u prvom redu radi očuvanja državnog ugleda i kredita. Istina, primamljivo je ne otplaćivati zajmove, ali to neminovno i sigurno vodi diskreditovanju zemlje i državnog kredita. Ako se radi o neotplaćivanju unutrašnjih zajmova, teškoće mogu nastati unutar same zemlje zbog socijalnih i ekonomskih odnosa u društvu. To ruši političku i socijalnu stabilnost zemlje. Ovaj problem može se posmatrati sa stanovišta u čijim se rukama nalaze obveznice državnih unutrašnjih zajmova.

Sve razvijeniji državni intervencionizam u privredama i državno delovanje na osnovne makroagregate, sve veći rashodi za istraživanja i infrastrukturni razvoj, intervencije u poljoprivrednoj

proizvodnji, podsticaj agrarnom razvoju, stambenoj izgradnji, obrazovanju i osiguranju, pomoć za nezaposlenost, regionalni razmeštaj radne sange i kapaciteta, kamata na javni dug i sl. dovode do širenja javnih rashoda i sve većih potreba u formiranju javnih prihoda. Osnovna karakteristika savremenih privreda mogla bi se izraziti kao stalni rast deficita budžeta i stalni rast javnog duga.

Uzroci rasta duga se obično vezuju za napore države da u periodu ekonomske krize očuva dovoljnu tražnju i zaposlenost, u uslovima kada je kriza pogodila većinu grana, dovodeći do opadanja poreskih prihoda uz istovremeno povećanje raznih socijalnih rashoda i pomoći za razvoj.

Danas je delovanje javnog duga ne samo značajno već i vrlo raznovrsno i sa brojnim ekonomskim, finansijskim i društveno - ekonomskim implikacijama. Država sve više nastoji da javnim dugom, indirektno reguliše ili pak neposredno podredi sve uslove na finansijskom tržištu, i da se osposobi za sve češće anticiklične intervencije [7]. Regulišući visinu i kvalitet obveznica u rukama stanovništva, preduzeća, banaka i drugih sektora privrede, a i strukturu, tokove njihovog dohotka, država nastoji da deluje na ponašanje svih oblika njihove imovine i na preusmeravanje dohotka u smislu osnovnih pravaca usmeravanja: u štednju ili investicije. Javni dug ne prikuplja samo novac koji predstavlja stvorenu štednju. On može da bude kreator novca po istom osnovu kao i privatni kredit kada uspeva da se plasira u emisionojbanci ili u drugoj banci. Kod svih razvijenih država javni dug u bruto društvenom proizvodu kreće se između 40% i 107%. Eksplozivan rast javnog duga i njegovo kumulativno širenje kao

da ukazuje na mogućnosti njegovog neograničenog širenja. Međutim, postoje objektivne granice širenja javnog duga, kao i državnih rashoda.

Dražavni dug odnosi sve više štednje sa tržišta kapitala, ali i trošenje sve većeg dela društvenog proizvoda. Rast državnog duga je brži od rasta društvenog proizvoda, tako da se učešće duga u društvenom proizvodu povećava, ali i učešće kamate na javni dug u društvenom proizvodu i nacionalnom dohotku. Sve veći rast javnog duga zasnovanog na novčanoj emisiji, dovodi do promena u kvalitativnim i kvantitativnim efektima duga u finansijskom i privrednom sistemu kao celini.

Ogromni iznosi javnog duga, jasno je, nalaze se u različitim oblicima vrednosnih papira koji se nalaze u rukama banaka, investicionih fondova i pojedinaca, tako da politika, vezana za dug i ponašanje imalaca tih papira, neposredno deluje na ponašanje ukupne likvidnosti privrede, fluidnost finansijskog tržišta i likvidnost pojedinih sektora privrede. Formiranjem javnog duga na bazi postojeće štednje povlači se jedan deo novčanih sredstava iz privrede, smanjuje raspoloživa kupovna snaga koja bi bila usmerena na tržište, čime amortizacijom duga povećava se i novčana masa, likvidnost i kupovna snaga na tržištu.

Javni dug redistribucijom dohotka i njegovim usmeravanjem na područje gde se javlja nedovoljna zaposlenost, uz prebacivanje radne snage i kapaciteta na takva područja iz područja gde vlada nezaposlenost, može da postane vrlo snažan instrument. Takve mere u poslednje vreme često preduzimaju vlade nekih razvijenih zemalja (Nemačka). Javni dug ima vrlo snažno delovanje upravo redistribucijom društvenog dohotka u društvu, pre svega,

koncentracijom tih sredstava i usmeravanjem tog dela dohotka za rešavanje ključnih problema.

Strategija države u oblasti agrarnog razvoja nameće kontinuirano praćenje postavljenih ciljeva koji imaju za cilj da se dostigne određeni nivo operacionalizacije agrarnih resursa. Kako bi se ispunili postojeći ciljevi, potrebno je mobilisati dovoljnu količinu kapitala u usmeriti je u deficitarne sektore društva. Agrarna strategija pruža dovoljno informacija za kojim ciljevima društvo teži i samim tim moguće je odrediti kolika je količina kapitala potrebna za njihovo ostvarivanje. Javni dug, ima funkciju prikupljanja tog kapitala, njegovo usmeravanje na potrebne projekte (razvoj sistema za navodnjavanje, osavremenjavanje procesa obrade zemljišta, naučno – istraživački projekti). S druge strane, dug nastao na bazi emisije novca veće je opterećenje sadašnje generacije svojim brojnim delovanjem.

S druge strane struktura javnih rashoda i prihoda se pogoršava, što ponovo dovodi do zahteva za dodatnim sredstvima (novim porezima ili povećanjem poreske stope, odnosno proširenja poreske osnovice). Svi javni rashodi se čine društveno opravdani i teško dolazi do smanjenja budžeta, jer je najveći deo rashoda postao neelastičan na snižavanje. Mada se traži radikalno smanjenje javne potrošnje, to se vrlo teško ostvaruje. U slučaju da nije moguće povećanje poreskih prihoda ili smanjenje fiskalnog zahvatanja, tada se, često, pribegava neizvršavanju fiskalnih obaveza (iz budžeta), tako da deo rashoda ostaje neostvaren. Na taj način narasta i javni dug države, koji se mora pokriti iz realnih izvora. Javni dug je praćen pojavom kvazi-fiskalnog deficita. Fiskalno opterećenje i proizvodnje negativnih ekonomskih

(razvojnih i stabilizacionih) efekata je redovna pojava kod mekog budžetskog ograničenja.

Rast budžetskog deficita, njegovo otežano finansiranje i širenje državnih rashoda, u uslovima krize i teškoća reprodukcijekapitala, vodi opštem rastu cena. Istovremeno, i inflacija postaje sredstvo za finansiranje vojne ekonomije i vojnih rashoda. Potrošnja države finansirana javnim dugom ne samo da formira potrošnju iznad realnog robnog pokrića (i stvaranja robnih fondova), već dovodi do napregnutosti na tržištima privatnog kapitala, a povećanjem kamate dovodi do obaranja produktivnih investicija.

Za savremenu fiskalnu politiku vrlo je bitna reperkusija fiskalnih mera i instrumenata: na dinamiku nacionalnog dohotka, iskorišćavanje privrednog potencijala, strukturne promene i regionalni razvoj. Osnovni agregati fiskalne politike, realizujući brojne funkcije, posredno ili neposredno, bitno utiču na stopu privrednog rasta i nivo zaposlenosti. Javna vlast preko javne tražnje, tj. trošenjem fiskalnih resursa, utiče na alokaciju privrednih resursa [8] (razmeštaj proizvodnih snaga). Preraspodeljujući nacionalni dohodak u korist investicione tražnje država utiče na nivo privredne aktivnosti. Preko ekonomskih transfera javna vlast potpomaže razvojne napore određenih sektora, koji trpe inflatorne udare. Javni rashodi treba da su i globalno i strukturalno usklađeni i ukomponovani sa ritmikom i strukturom nacionalnog dohotka.

Subvencionisanjem kapitala i specijalnim investicionim fondovima, selektivnim javnim rashodima, poreskim olakšicama i oslobođenjima, finansiranjem društvene infrastrukture,

podsticanjem razvoja industrije u nerazvijenim područjima i drugim instrumentima podržava se regionalni razvoj. U Švedskoj i Velikoj Britaniji, npr., poznat je metod ubrzane amortizacije. Ubrzani otpisi osnovnih sredstava omogućavaju sektoru privrednih preduzeća da iskažu manji profit za oporezivanje. Amortizacioni otpisi od obima dohotka smanjuju osnovicu za oporezivanje profita i povećavaju stepen samofinansiranja. Time fiskalna politika deluje na strukturu trošenja, formiranje osnovnog kapitala, tehnološke inovacije i produktivnost rada.

3. Nekontrolisano zaduživanje države kao uzrok krize javnog duga

Danas se smatra da je ponašanje države u finansijskom i ekonomskom ogledu jedan od osnovnih faktora inflacije, posebno u uslovima kada je u privredi stanje pune zaposlenosti, ali, danas je to poznato, i u uslovima nedovoljne zaposlenosti. Stalni rast javnih rashoda, po stopi i iznad stope porasta nacionalnog dohotka, značajan je faktor porasta ukupnih domaćih izdataka, jer je marginalna sklonost potrošnji državnih izdataka veća od marginalne sklonosti potrošnji preduzeća i stanovništva. ↗ Ekspanzivna budžetska politika, čiji je cilj suzbijanje širenja deflacije i nezaposlenosti, utiče na smanjenje poreza i određenog porasta javnih rashoda. Obično je to praćeno i bržim rastom budžetskih rashoda, u odnosu prema prihodima, što vodi stvaranju budžetskog deficita, odnosno sniženja suficita, ukoliko je do tada postojao. Ako javni rashodi nisu pokriveni javnim prihodima (obično se pod tim podrazumevaju redovni oblici prihoda), dolazi do pojave deficitnog budžetskog finansiranja.

Ugrađeni stabilizatori automatski reaguju na ponašanje cikličnih oscilacija, odnosno promena nacionalnog dohotka i služe uglavnom kao kočnica za usporavanje kumuliranja silazne tendencije u nastajanju recesije, odnosno u smislu kontrakcije, kada privreda krene ka visokoj konjukturi. U razvijenim tržišnim privredama, s visokom monetizacijom i poreskom tradicijom, progresivni sistem oporezivanja postaje najsnažniji ugrađeni stabilizator. Poreski sistemi i sistem javnih rashoda (porez na dohodak, porezi na dohodak korporacija i porezi na potrošnju) vrlo su elastično postavljeni u odnosu na kretanje privrede.

Stimulansi se, dakle, nalaze na strani povećane proizvodnje i ponude, a ne u inflacioniranoj tražnji. Pošto je veći deo budžetskih rashoda rigidan nadole, budžetski deficit bi se otklanjao povećanjem poreskih prihoda preko porasta nacionalnog dohotka i pored snižavanja poreskih stopa.

Nastaje nužnost promena strukture raspodele nacionalnog dohotka uz porast učešća akumulacije i odgovarajući pad potrošnje. Konceptcija zasnovana na upravljanju tražnjom, sve više ustupa mesto teoriji orijentisanoj na istraživanje ponude, akumulacije i faktora proizvodnje. Inflacija postaje nekontrolisani proces rasta cena, pri čemu se pred državom postavilo pitanje: kako usporiti rast cena, a da se pri tome ne ograniči i uspori proizvodnja i poveća nezaposlenost. Sve veći rast socijalne i ekonomske uloge države vodili su naglom porastu socijalnih rashoda iz budžeta (isplate za nezaposlenost, razni oblici socijalnih pomoći, rashodi za obrazovanje, zdravstvenu zaštitu, osiguranje, očuvanje čovekove okoline, kamata na javni dug i dr.),

što je vezano za sve veće dodatne investicije neproizvodnog karaktera.

Budžetska politika pored monetarne (koja i dalje ima osnovni zadatak da stvara povoljne opšte uslove likvidnosti reprodukcije), kao klasični instrument države (koja pored politike budžeta vodi i politiku javnog duga), [9] ima zadatak da deluje na strukturu tražnje, odnosno ukupnih zadataka. Zadatak budžetske politike ostvaruje se delovanjem na raspodelu dohotka i osnovnu dekompoziciju dohotka u smislu formiranja ukupne tražnje. Politika unutrašnjeg duga i aktivnog budžeta (sistematska budžetska neravnoteža) u savremenim privredama pokazali su se kao moćni regulatori tražnje i potrošnje multiplikacijom i regulisanjem potrošnje dohotka, odnosno konceptom stabilizacije ekonomskog sistema kao celine. U pogledu kontracikličnog delovanja javnog duga javljaju se predlozi da bi emitovanje dugoročnih hartija od vrednosti u konjunkturi, a kratkoročnih obveznica u depresijama, imalo značajno kontraciklično delovanje, ali pod pretpostavkom da se ne beži od fiskalnih ka monetarnim (linearnim) merama. Visoke stope monetarne ekspanzije, koje se kreću iznad realno potrebnih da bi se stopa likvidnosti povećala i dao podsticaj stopi rasta, obično deficitnim finansiranjem ubacuju inflatorni novac u reprodukciju koja ovaj brzo privlači, priviknuvši se brzo na njega.

Stalni budžetski deficit savremenih država rezultat je ekspanzije neproizvodnih i vojnih rashoda, s jedne strane, ali i teškoća u povećanju poreskih prihoda, s druge (poreska država je već odavno dostigla tzv. poreski limit). Deficit javnog sektora brže raste u učešću u društvenom proizvodu u odnosu na rast

društvenog proizvoda u razvijenim kapitalističkim ekonomijama. Budžetski deficit je, po svom karakteru, postao strukturan te ne reaguje pozitivno na ciklične promene konjunktura. Ukoliko se nekakva delovanja i osećaju to su uglavnom aciklična delovanja, uz produbljivanje konjunkturalnih oscilacija. Stalni rast budžetskog deficita u razvijenim državama praćen je sve većim rastom (kumuliranjem) javnog duga. Tu se velikim delom nalaze i uzroci ekspanzije bankarskih kredita i preteranog kreiranja novca.

Ogromni budžetski deficit država, koji se kreću preko 6% domaćeg bruto proizvoda [10], uz visoke realne kamate na tržištu kapitala i novca, dovode do poskupljenja kredita za privatne zajmotražioce. Država sve više koristi novac i štednju (porezima) za pokriće deficita, a to dovodi do daljeg rasta budžetskih deficita i kamata na javni dug. Indirektno, to utiče na krizu razvoja mnogih grana proizvodnje, usporavanje tempa rasta, porasta nezaposlenosti u privredi (uz rast neproizvodnog zapošljavanja u državnom sektoru), čime se slabi dohodna strana budžeta (porezi stanovništva i korporacija). Krug se zatvara, ali uz novo zaduživanje države i stalni rast javnog duga i kamata na javni dug.

Zaključak

Finansiranje društvenih potreba je neophodno za normalno funkcionisanje države i ispunjavanje socijalno – ekonomskih ciljeva. Država ima sve veću ulogu u pogledu razvoja obrazovanja, zdravstva, mreže regionalnih putnih pravaca, razvoja privrede i agrara. Finansiranje svih ovih potreba iziskuje veliku količinu kapitala, toliko da društvo mora da se zadužuje radi njihovog finansiranja.

Prisiljavanje vlada širom sveta da se zadužuje kako bi finansirala vanredne rashode pada na teret sadašnjih generacija, ali i budućih. Nije pravedeno sa socijalno – istorijskog aspekta da samo jedna generacija otplaćuje teret dugova, nego je potrebno da to rade i buduće generacije. Dražava može da se zadužuje na domaćem i inostranom finansijskom tržištu, od investicionih fondova pa do fizičkih lica shodno svojoj zakonskoj regulativi.

Javno investiranje se javlja kao sredstvo za neutralisanje posledica pada efikasnosti kapitala. Snižavanje poreza koje je usmereno na ekspanziju potrošačkih tržišta i ovima prodaje ima skromnu funkciju. Osnovni podsticaj dolazi od poreskih olakšica koje se daju za investicije koje su usmerene u osnovni kapital (ubrazana amortizacija, oporezivanje rashoda na istraživanja).

Društveni razvoj kao komponenta savremenog privrednog razvoja iziskuje društvenu strategiju koja može da operacionalizuje postojeće resurse i da ih njihovim usmeravanjem maksimizira njihov učinak. Ovakva strategija pruža kvalitetnu osnovu investitorima koji su spremni da ulože svoj kapital u razvoj društvenih ciljeva zarad ostvarivanja sopstvenih interesa odnosno naplatu kamate.

Literatura

1. Solomon R., A Note on the Full Employment Budget Surplus, Economics and Statistics, Februar 1969. str. 108
2. Fontaneau P., Fiscalité et investissement, P.U.F. Paris, 1971, st. 22; E. Gannagé: Financement du développement, Paris, 1969.
3. Vincente J., Impot depense et effect de multiplicatiion, Revue de Science Financière, oktobar 1997. str. 16.

4. Simić, M., Vassileva, A., & Aničić, A. (2021). Ekonomska determinisanost integracionih procesa Republike Srbije. *Oditor*, 7(2), 83-93. <https://doi.org/10.5937/Oditor2102083S>
5. Radosavljević, M. (2018). Javni dug sa aspekta finansiranja Vojske Srbije. *Oditor*, 4(2), 48-57. <https://doi.org/10.5937/Oditor1802048R>
6. Dudaš, A. I. (2019). Odgovorno kreditiranje u funkciji zaštite potrošača od prezaduživanja u pravu Evropske unije. *Zbornik radova Pravnog fakulteta, Novi Sad*, 53(3), 975-996. <https://doi.org/10.5937/zrpfns53-24063>
7. Paunović, M. (2021). Uticaj kamatnih stopa na jednakost raspodele dohotka. *Ekonomski pogledi*, 23(2), 85-98. <https://doi.org/10.5937/ekopogl2102085P>
4. Grbić, M., & Jovanović, D. (2020). Komparativni finansijski sistemi - implikacije za ekonomski rast. *Oditor*, 6(1), 49-65. <https://doi.org/10.5937/Oditor2001046G>
8. Bakić, S. (2020). Analiza kretanja javnog duga Republike Srbije u periodu 2008-2018. *Civitas*, 10(1), 180-193. <https://doi.org/10.5937/Civitas2001180B>
9. Popović, D., & Ilić-Popov, G. (2020). Prethodno poresko mišljenje - pledoaje za njegovo preoblikovanje u srpskom poreskom pravu. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 68(3), 7-35. <https://doi.org/10.5937/AnaliPFB2003007P>
10. Popović, D., & Ilić-Popov, G. (2018). Arbitraža u međunarodnom poreskom pravu - pravne prepreke za ugovaranje. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 66(2), 47-69. <https://doi.org/10.5937/AlaniPFB1802047P>

Miloš Miljković

PUBLIC DEBT AS AN INSTRUMENT OF AGRICULTURAL DEVELOPMENT

Abstract: Financial balance in the public sector represents the relationship between public expenditures (meeting public needs) on the one hand and public revenues (funds to meet related needs) on the other. This relationship is primarily reflected in meeting the needs of society. Fiscal action on economic development is reflected in the mobilization of accumulation potential, in the stimulation of technical progress and the application of the results of scientific research, in the development of agriculture and the application of new knowledge. There is a consensus that budget expenditures play a significant role in boosting economic growth. It is necessary to point out that every obligation of the state is not a public debt, and from that aspect it is necessary to make a connection between the public loan and the public debt. In order to meet the growing public needs than state revenues, the necessary funds are obtained from the public loan. Key words: legal treatment of borrowing, public revenues, public expenditures, public debt.

Datum prijema (Date received): 05.04.2022.

Datum prihvatanja (Date accepted): 18.05.2022.

UPUTSTVO AUTORIMA ZA PRIPREMU RUKOPISA

Dostavljeni naučni radovi, nakon uredničke procene, ulaze u proces recenziranja kompetentnih stručnjaka. Recenzentima nije poznat identitet autora, niti autori dobijaju podatke o recenzentima. Na osnovu recenzija redakcija donosi odluku o objavljivanju, korekciji ili odbijanju rada.

Časopis publikuje samo ranije neobjavljene naučne i stručne radove iz domena javnog prava.

Časopis izlazi dva puta godišnje, rukopisi se dostavljaju elektronskom poštom tokom cele godine na adresu uredništva revijaprava@gmail.com.

Osnovne informacije o pismu i obimu rada

Pismo rukopisa na srpskom jeziku. Radovi mogu biti objavljeni na engleskom, ili nekom drugom stranom jeziku.

Dužina i font rukopisa članaka je do 30 000 slovnih mesta (sa belinama), ne računajući fus-note. Font je Cambria 12. Fusnote se unose veličinom slova Cambria 10 i služe za citiranje. Veličina stranice je A5 sa marginama 1,5 cm sa svih strana. Prored teksta je 1,25. Podnaslovi su malim slovima boldovani.

Struktura članka

Podaci o autoru stavljaju se na početku rada, pišu se fontom koji se koristi za glavni tekst rada, Cambria 13. Obuhvataju ime i prezime autora. Nakon prezimena, u fus-noti se navodi afilijacija

autora i podrazumeva ustanovu u kojoj je autor zaposlen kao i elektronska adresa autora. Ukoliko je rad nastao u okviru određenog projekta, potrebno je u fusnoti, navesti podatke o broju projekta, njegovom rukovodiocu i instituciji koja finansira projekat.

Naslov rada treba da što preciznije upućuje na sadržaj članka i da olakšava indeksiranje i pretraživanje teme. Naslov se piše centrirano, velikim slovima.

Apstrakt (rezime) mora da sadrži uvodna razmatranja o istraživanju, ranija zapažanja o problemu, primenjene metode, jasne i koncizne rezultate i mišljenje o uticajima i implikacijama otkrića. U apstraktu se nalaze samo najvažniji detalji koji su potrebni za razumevanje značaja članka. Obim apstrakta je od 150 do 200 reči, piše se na jeziku rada, srpskom i engleskom jeziku kurizivom.

Ključne reči ne treba da sadrže reči iz naslova rada već suštinske reči koje su izvučene iz sadržaja rada. Treba napisati do 10 ključnih reči. One se na početku rada navode uz apstrakt.

Na kraju članka dolazi Literatura (prilikom navođenja koristi se APA (American Psychological Association) stil.

Na kraju teksta, u donjem desnom uglu, redakcija hronološkim redom navodi datume prijema, odobrenja i eventualnih ispravki rada.

Tekstovi članaka imaju pasuse. Paragrafi ne mogu biti sastavljeni od jedne rečenice. Dodatni popratni materijali (fotografije, dokumenta, transkripti, tabele, grafikoni, crteži, sheme) poželjni su prilozi i objavljuju se uz prethodno dostavljene dozvole

nadležnih institucija. Na primer: slika br. 1 i naziv, u fusnoti se navodi izvor slike, tabela br. 3 i naziv, ispod tabele se navodi izvor.

Način citiranja

Prilikom navođenja koristi se APA (American Psychological Association) stil.

Citiranje se vrši unutar teksta sadrži prezime autora, godinu objavljivanja rada, broj stranice sa koje je citat preuzet.

Lista referenci se navodi redosledom citiranja u radu po APA (American Psychological Association) stilu.

CIP - Каталогизacija u publikaciji
Nародна библиотека Србије, Београд

336.1/.5+657

REVIJA prava javnog sektora / glavni i odgovorni urednik
Nikola Krunic. -
2022, br. 1- . - Kragujevac : Institut za razvoj prava javnog sektora,
2022-
(Beograd : Šprint). - 21 cm

Polugodišnje. - ISSN 2812-9776 = Revija prava javnog sektora
COBISS.SR-ID 66798089