

Uticaj fiskalne politike na transformaciju svojine i preduzetništva u Crnoj Gori

MILAN DABOVIĆ

I

Cjelovita reforma fiskalnog sistema u Republici Crnoj Gori realizovana je tokom 1992. godine usvajanjem paketa zakonskih propisa, kojima su suštinski promijenjeni organizacija, sistem i politika naplate javnih prihoda u Republici Crnoj Gori.

Koncepcija reforme zasnovana je na iskustvima razvijenih zemalja tržišne privrede i savremenoj fiskalnoj teoriji. Cilj, politika i motivi reforme fiskalnog sistema kao osnovno opredjeljenje imali su:

- stvaranje jedinstvenog fiskalnog sistema i fiskalne politike na teritoriji Republike Crne Gore;
- veću uporedivost našeg fiskalnog sistema sa fiskalnim sistemima razvijenih tržišnih privreda;
- ravnomjerniji raspored fiskalnog opterećenja u skladu sa ekonomskim mogućnostima pravnih i fizičkih lica;
- racionalizaciju javne potrošnje, i
- jedinstven tretman svih svojinskih oblika u sistemu oporezivanja.

Osnovna opredjeljenja fiskalne reforme u funkcionalnom sadržaju uobličena su kroz zakonske propise, pri čemu su uvaženi tržišni uslovi privređivanja uz istovremenu socijalizaciju javne potrošnje kroz preraspodjelu fiskalnog opterećenja.

Novi način privređivanja zahtijevao je pojmovno definisanje kategorija relevantnih i primjerenih tržišnim uslovima privređivanja, izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i uvođenje progresivnih stopa u cilju obezbjeđenja ravnomjernog oporezivanja.

II

Transformacija privrede shvaćena u užem smislu, kao proces transformacije društvene svojine, sa aspekta fiskalizacije nije posebno tretirana, bilo da su u pitanju fiskalne olakšice ili fiskalna opterećenja. Naime, poreska zahvatanja pretežno pogađaju posjedovanje, prihodovanje i promet, te u tom slučaju oblik vlasništva nije relevantna kategorija na bazi koje bi se obezbijedio selektivan pristup u primjeni instrumenata fiskalnog sistema. Tako bez obzira na oblik vlasništva stope poreza na dobit su proporcionalne i sa istim procentom pogađaju oporezivu dobit utvrđenu u poreskom bilansu. Olakšice i poreska oslobođenja vezani su za djelatnost koju pravno lice obavlja, kao i za godine poslovanja. Porez na promet i porez na imovinu primjenjuju se i obračunavaju na bazi ostvarenog prometa i posjedovanja nekretnina. Neutralan stav poreskog sistema, kad su u pitanju svojinski odnosi, rezultat je prije svega namjere da se ujednače uslovi privređivanja i da se na tržištu iskristališe efikasan oblik vlasništva, organizacija i način privređivanja.

Proces transformacije privrede, shvaćen kao integralan proces reafirmacije tržišnog načina privređivanja, te savremenog načina organizovanja pravnih lica, identifikovanja tržišnih kategorija u poslovanju, kroz fiskalni sistem tretiran je u značajno većoj mjeri. Relativno dug period privređivanja u uslovima socijalističkog samoupravnog sistema stvorio je nerealne odnose u vrednovanju faktora

proizvodnje konstantno potcjenjujući vrijednost kapitala kao oskudnog faktora i precjenjujući ulogu rada kao znatno više raspoloživog faktora proizvodnje. Aplikacija takve strategije značila je neracionalnu potrošnju, koja je konstantno podržavana zaduživanjem u inostranstvu i koja je uobličena kroz osnovne attribute sistema u dijelu produkcionih odnosa apstrahujući personifikaciju vlasništva. Proširena uloga tržišta značila je i realno vrednovanje faktora proizvodnje, nužnost promjene produkcionih odnosa i njihovu formalizaciju kroz zakonske propise. Uvažavajući činjenicu da oskudna teorijska istraživanja nijesu obezbijedila postulate sistema, mehanizam tržišta nametnuo je potrebu prilagođavanja, pa je i sam proces transformacije posljedičan odnos prilagođavanja tržištu. Univerzalnom zakonu tržišta prilagođavao se i sistem u cjelini kroz parcijalna rješenja, naknadno verifikujući realnost prakse uz oskudne instrumente i nedefinisane kategorije. Nužnost i realnost učinili su da sistem reaguje po mjeri tržišno orijentisanih zemalja prevazilazeći paradokse ekonomske logike stvorene u sistemu socijalističkog samoupravljanja, sa pasivnom pozicijom u odnosu na ekonomsku perfekciju tržišta. Perturbiran sistem stvarao je mehanizme primjerene potrošačkom savremenom industrijskom društvu, koje je profit glavna pokretačka razvojna snaga, odnosno društvu koje je preferiralo razvoj kapaciteta namijenjenih proizvodnji onih proizvoda i usluga koji su potrebni za podmirenje konačnih potreba stanovništva.

Strateška definicija privrede u sistemu socijalističkog samoupravljanja nosila je attribute definisane kroz razvoj prve zemlje socijalizma SSSR-a. Tako podražavana strategija već 40 godina limitirala je proces transformacije u periodu sazrijevanja saznanja o nužnosti poštovanja ekonomskih zakona kao uslova za stvaranje savremenog i razvijenog društveno-ekonomskog sistema.

Fiskalni sistem, kao segment privrednog sistema, kao instrument ekonomske politike, po preduzetim mjerama radikalno je prihvatno tržišne uslove privređivanja i iste kodifikovao kroz cjelovitu reformu poreskog sistema. U tom smislu proširena je definicija poreskog obveznika, pa se pored konvencionalnih organizacionih i vlasničkih struktura u privredi pod pojmom poreskog obveznika tretiraju društva kapitala (akcionarsko društvo, društvo sa ograničenom odgovornošću, društvo sa neograničenom odgovornošću, komanditno društvo i privatno preduzeće). Paralelno sa tim predviđeno je oslobađanje od poreza na dobit onih preduzeća koja upravljaju slobodnim carinskim zonama, dok se korisnici slobodne carinske zone oslobađaju poreza na dobit ostvarenu u slobodnoj carinskoj zoni na period od 10 godina. Takođe se i obvezniku kod kojeg strano lice učestvuje u osnivanju, kupovini ili ulaganju dodatnog kapitala sa najmanje 20% od ukupno uloženog trajnog kapitala, umanjuje porez na dobit preduzeća u trajanju od 5 godina srazmjerno stranom ulogu. Posebno je tretirano oporezivanje grupe preduzeća, pri čemu se kao takva mogu tretirati ako među njima postoji neposredna ili posredna kontrola kod najmanje 90% akcija. U tom slučaju, shodno Zakonu o porezu na dobit preduzeća, matično preduzeće podnosi konsolidovani poreski bilans za zajednicu preduzeća, pri čemu se gubici jednog ili više preduzeća kompenzuju na račun dobiti ostalih preduzeća u grupi, sa personifikacijom obaveza na pojedinačne članove srazmjerno oporezivoj dobiti, dok je isplatilac matično preduzeće. Istim Zakonom posebno su tretirane dividende i udjeli u dobiti koje pravno lice (rezident) ostvari učešćem u kapitalu drugog pravnog lica (rezidenta Republike), kao i kapitalni dobiti i gubici ostvareni prodajom hartija od vrijednosti.

Posebno značajnu novinu u poreskom sistemu predstavlja sintetički porez na dohodak građana, gdje se u prvi plan sa aspekta fiskaliteta postavlja fizičko lice koje

ostvaruje dohodak. Sintetičko oporezivanje pretpostavlja da se na kraju godine sa-beru svi prihodi poreskog obveznika-fizičkog lica i uz date olakšice utvrdi osnovica za oporezivanje, te na tako utvrđenu osnovicu primijene odgovarajuće stope propisane zakonom. Ovako koncipiran sistem polazi od široke lepeze prihoda koje pojedinac može ostvariti kroz: lična primanja iz radnog odnosa, prihode ostvarene na bazi samostalnog obavljanja djelatnosti, prihode ostvarene u poljoprivredi, prihode ostvarene prodajom hartija od vrijednosti, prihode od kamata i dividendi, prihode od izdavanja u zakup nepokretnosti i ostale prihode (dobici od igara na sreću, izdavanje u zakup opreme itd.).

Kratak osvrt na suštinu reforme poreskog sistema pokazuje da sistem kroz olakšice stimuliše povezivanje preduzetnika sa inopartnerima, nove investicije, osnivanje novih preduzeća, a na drugoj strani pogađa sve prihode koje poreski obveznik (pravno i fizičko lice) može ostvariti u uslovima tržišnog privređivanja.

III

Uticaj fiskalne politike na transformaciju svojine i preduzetništva u Crnoj Gori relativno je teško kvantifikovati i donijeti egzaktn sud o tome koliko sistem oporezivanja, i u kojoj mjeri, nezavisno od ostalih elemenata sistema i ekonomskog položaja crnogorske privrede, stimuliše ili pak destimuliše proces transformacije svojine i razvoj preduzetništva?

Međutim, značajno je sagledati koji elementi fiskalnog sistema stimulišu odnosno destimulišu transformaciju svojine i razvoj preduzetništva u Crnoj Gori. Polazeći od važećih zakonskih propisa iz oblasti fiskalnog sistema u dijelu stimulacija značajno je istaći sljedeće:

- Pravnom licu kod utvrđivanja poreza na dobit priznaje se pravo na ubrzanu amortizaciju, oslobađanje od poreza na dobit u oblasti proizvodnje za prve tri godine poslovanja (prve 90%, druge 70% i treće 30%), oslobađanje od poreza na dobit u oblasti proizvodnje i uslužnih djelatnosti za prve dvije godine poslovanja (prve 70% i druge 50%), oslobađanje od poreza na dobit uslužnih djelatnosti i trgovine za prve dvije godine poslovanja (prve 40% i druge 20%);
- Oslobađaju se od poreza na dobit preduzeća koja upravljaju slobodnim zonama i korisnici slobodne zone za period od 10 godina;
- Obvezniku kod koga strano lice učestvuje u osnivanju, kupovini ili ulaže dodatni kapital sa najmanje 20% od ukupno uloženog trajnog kapitala umanjuje se porez na dobit preduzeća u trajanju od 5 godina, srazmjerno učešću stranog kapitala u ukupno uloženom kapitalu;
- Obvezniku koji izvrši ulaganje u investiciji za svoju djelatnost ili u proizvodnu djelatnost drugog preduzeća poreska osnovica se umanjuje za iznos ulaganja, najviše do 50% oporezive dobiti;
- Obvezniku koji na neodređeno vrijeme zaposli nove radnike poreska osnovica se umanjuje za iznos koji je jednak 20% isplaćenih zarada, odnosno plata tim zaposlenim;
- Poreski obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost imaju skoro identične poreske podsticaje i poreska oslobođenja.

Stimulativni elementi fiskalnog sistema uglavnom se odnose na novoosnovana preduzeća ili radnje u dijelu samostalnog obavljanja djelatnosti, na nova investiciona ulaganja, kao i povezivanje sa inopartnerima. Činjenica je da su stimulacije predviđene zakonom pretežno afirmisale preduzetništvo, uvažavajući da se u

posljednje dvije do tri godine osnivanje novih preduzeća uglavnom zasnivalo na mješovitom i privatnom vlasništvu.

Destimulativni elementi fiskalnog sistema uglavnom su posljedica nasljeđa, iskazanog kroz predimenzionisanu nadgradnju u oblasti javne potrošnje. Naime, u sekundarnoj raspodjeli alimentiranje javne potrošnje u uslovima recesije obezbjeđuje se kroz visoke stope u fiskalnim zahvatanjima ili pak zaduživanjem u inostranstvu. Uslovi ekonomske blokade i nizak akumulativni potencijal privrede Crne Gore, bez mogućnosti daljeg zaduživanja, opredijelili su visoka fiskalna zahvatanja kako bi se očuvao kolektivni standard stanovništva. Polazeći od toga da osnovni motivi transformacije i razvoja preduzetništva treba da budu dividende i udjeli u dobiti, to se u periodu recesije postavlja posebno pitanje motiva transformacije društvene svojine. Polazeći od toga da veliki broj pravnih lica u posljednje vrijeme ostvaruje gubitke u poslovanju, te i pored transformacije izostaje isplata dividendi na otkupljene dionice, to u tom slučaju kao motiv transformacije društvenih preduzeća ostaje potencijalna dobit koju bi dioničari mogli ostvariti u nekom budućem periodu. Preduzetništvo u Crnoj Gori uglavnom je afirmisano otvaranjem privatnih preduzeća i samostalnih radnji. To su uglavnom male privredne jedinice sa malim brojem zaposlenih, koje su uz niske fiksne troškove, pretežno obavljajući trgovinsku djelatnost, sa aspekta pojedinca obezbjeđivale značajnu dobit. Osjećaj samodovoljnosti destimulisao je udruživanje kapitala pojedinačnih preduzetnika pa su izostala ulaganja u ozbiljnije programe koji bi generisali proizvodnju.

Empirijski rezultati pokazuju da fiskalne obaveze pravnih lica nijesu opteretile rashode u mjeri kojom bi se ugrozio njihov poslovni rezultat. Na drugoj strani indikativno je da poreska zahvatanja umanjuju poslovni rezultat i redukuju prostor zarade vlasnika kapitala. Sasvim logično nameće se pitanje efekata poreskog opterećenja kada je u pitanju transformacija društvene svojine i razvoj preduzetništva. U visoko razvijenim tržišno orijentisanim privredama, fiskalitet, pored osnovne funkcije prikupljanja sredstava za javnu potrošnju, ne dozvoljava umrtvljivanje kapitala, poravnava investicione cikluse, te kroz stimulaciju agregatne tražnje stimuliše proizvodnju. Trenutni uslovi privređivanja u Crnoj Gori ograničili su funkciju fiskalnog sistema na prikupljanje sredstava za podmirenje potreba javne potrošnje, te u tom smislu efekti vezani za transformaciju društvene svojine i razvoj preduzetništva, kao sekundarni efekti fiskalnog sistema, izostali su u proteklom periodu. Naime, neutralna je pozicija fiskalnog sistema kad je u pitanju generisanje agregatne tražnje i nametanje obaveza koje zahtijevaju veći obrt kapitala, u uslovima prostorno ograničenog tržišta. Skučeni privredni prostor daje posebnu dimenziju sistemu u cjelini, sakateći njegove funkcije, bez mogućnosti stvaranja ambijenta u kojem bi transformacija postala "prirodan" proces svojstven razvijenim tržišnim uslovima privređivanja.

IV

Dalji proces transformacije društvene svojine i razvoj preduzetništva u Crnoj Gori, u postojećim okvirima privređivanja i pored liberalizacije sistemskih propisa, neposredno zavisi od mogućnosti daljeg širenja za sada ograničenog tržišnog prostora, te je iz tog razloga neophodno obezbijediti posebnu stimulaciju za sva pravna lica koja ostvaruju prihod prodajom proizvoda i usluga na inostranom tržištu. Pored navedenog treba iskristalisati teorijske dileme vezane za organizacioni oblik konstituisanja pravnih lica, posebno kad su u pitanju prava i obaveze u režimu tržišnih uslova

privređivanja. Istovremeno je neophodno kolektivnu potrošnju zadržati u postojećim okvirima, dok se fiskalna opterećenja mogu smanjivati samo u uslovima privrednog rasta. Pošto je rast privrede uslov povećanja fiskalnog kapaciteta, smanjenje stopa zadržalo bi isti apsolutni obim sredstava za javnu potrošnju i rasteretilo rashodnu stranu poslovnog bilansa pravnog lica.

Veća mobilnost kapitala i roba može se obezbijediti organizovanjem tržišnih institucija-berzi, koje su pretpostavka savremenog načina poslovanja. U tom smislu neophodno je izvršiti specijalizaciju kadrova u inostranstvu, kako bi se ograničena teorijska saznanja aplikativno realizovala u praksi.

Posebno je značajno da nauka posveti pažnju široj definiciji sistema kako bi se pojasnili tržišni uslovi privređivanja, pojasnile kategorije svojstvene takvom sistemu i definisao strateški pravac razvoja sistema.

Summary

The reform of fiscal system in the Republic of Montenegro is based on the experience of developed market oriented countries, and modern (fiscal) theory. The synthetic income tax replaced cedular system of taxation. In this matter the transformation of society ownership was not specially treated in the question of fiscal relief or in the question of fiscal charge.

Taxation is directed too ownership, income, traffic so in that sense the type of ownership is not relevant on the basis of which selective approach in use of instruments of fiscal system will be used.

The reform of fiscal system made the conditions by which relations between domestic and foreign enterprises or stimulated as well as new investments and creation of new enterprises.

Literatura:

dr Miloje Kanjevac, FINANSIJE, Savremena administracija, Beograd 1992.

dr Gavriilo Ilić, dr Radiša Radovanović i dr Kata Škarić-Jovanović, FINANSIJSKO RAČUNOVODSTVO, Savremena administracija, Beograd 1994.

Sl. list Republike Crne Gore 3/92, 30/93, 3/94, 4/94, 13/94 i 15/94.