

Božidar Raičević*, Dejan Popović**
Jadwiga Peruga-Milić***

SYSTEM PODATKOWY W JUGOSŁAWII

I. UWAGI WSTĘPNE

Jugosławia jest krajem federalnym, w którego skład wchodzi sześć republik, dwa obwody autonomiczne i 528 opszczyń (wielkości dawnych powiatów w Polsce). Wyodrębnia się ponadto siedem tzw. wspólnot - związków opszczyń miejskich.

System fiskalny i polityka podatkowa w Jugosławii przeszły przez liczne fazy rozwoju. Od wyraźnie centralistycznego systemu, który występował bezpośrednio po wyzwoleniu, kiedy przez kanały budżetu państwa przechodziło przeszło 70% dochodu narodowego, system podatkowy przeszedł poprzez liczne fazy decentralizacji. Dzięki uchwale Konstytucji z 1974 r. mógł się rozwinąć pluralizm narzędzi podatkowych, które były wprowadzane samodzielnie poprzez społeczno-polityczne organizacje na różnych poziomach.

Oprócz decentralizacji pionowej (federacja - republiki - obwody autonomiczne - opszczyzny) doszło jeszcze do podziału poziomego (potrzeby ogólne budżetu federalnego i republik - wspólne potrzeby w sferze nieprodukcyjnej i zabezpieczeniu socjalnym - wspólne potrzeby w sferze produkcyjnej). O decentralizacji i fragmentaryczności systemu podatkowego i polityki podatkowej w Jugosławii świadczy m. in. fakt, że spożycie ogólne finansowane z budżetu federal-

* Dr, wicedyrektor Instytutu Ekonomicznego w Belgradzie.

** Dr, adiunkt w Instytucie Ekonomicznym w Belgradzie.

*** Mgr, adiunkt w Instytucie Ekonomicznym w Belgradzie.

nego i republik realizowane jest poprzez 560 budżetów, spożycie wspólne poprzez 4399 samorządowych zrzeczeń użytkowników nieprodukcyjnej działalności (kultura, oświata, szkolnictwo wyższe, nauka, ochrona zdrowia itp.), a spożycie wspólne na poziomie działalności produkcyjnej poprzez 3516 odpowiednich samorządowych zrzeczeń użytkowników produkcji materialnej. Tak więc wymienione 8500 niezależnych podmiotów systemu finansowego w Jugosławii w większej lub mniejszej mierze samodzielnie stwarzają finansowy system i politykę podatkową.

W rezultacie bieżących przesunięć w polityce ekonomicznej udział podatków w produkcji społecznym brutto Jugosławii z roku na rok się wyraźnie zmienia. Świadczą o tym dane zamieszczone w tab. 1.

T a b e l a 1

Udział dochodów z tytułu podatków w produkcji społecznym brutto (w %)

Rok	Udział dochodów z tytułu podatków	Realny wzrost wpływów podatkowych
1978	43,3	-
1981	37,1	4,8
1984	32,7	3,4
1985	32,4	0,3
1986	35,6	8,7
1987	34,5	4,2

Ź r ó d ł o: Statistički bilten, SOK Jugoslavije, Beograd, lata 1978-87, Statistički godišnjak, Jugoslavije, Savezi zavod za statistiku, Beograd, lata 1978-87.

W latach siedemdziesiątych, w okresie szybkiej ekspansji produkcji, spożycia i zadłużenia zagranicznego, udział dochodów z tytułu podatków w produkcji społecznym brutto szybko wzrastał. Maksymalny udział miał miejsce w 1978 r. (43,3%).

Przybliżający się kryzys wymagał zmian, przede wszystkim zmniejszenia udziału dochodów i wydatków budżetowych w produkcji społecznym. Zmiany te, chociaż nie bez wahań udało się urzeczywistnić. W roku 1985 udział dochodów i wydatków budżetowych w produkcji spo-

T a b e l a 2

Struktura dochodów budżetowych (w %)

Rodzaj dochodów	1986	1988
I. Dochody przeznaczone na spożycie ogólne	32,3	35,1
1) podatek od dochodów przedsiębiorstw	6,1	4,2
2) podatek obrotowy	17,7	20,5
3) podatek od majątku	0,5	0,5
4) opłaty skarbowe	0,3	0,4
5) cła	7,1	9,1
6) pozostałe podatki	0,5	0,5
II. Świadczenia na spożycie wspólne	52,9	49,7
1) od dochodu przedsiębiorstw	17,2	15,2
2) od wynagrodzeń	31,1	30,6
3) pozostałe świadczenia	4,6	3,9
III. Świadczenia na spożycie wspólne w sferze produkcji materialnej	6,7	7,0
IV. Świadczenia na działalność komunalno-mieszkaniową	4,7	4,8
V. Pozostałe świadczenia	3,4	3,4
Razem I + II + III + IV + V	100,0	100,0

Ź r ó d ł o: Jak w tab. 1.

łeczny brutto był o jedną czwartą mniejszy niż w 1978 r. Ze względu na to, że w tym samym czasie produkt społeczny brutto wykazywał tendencję stagnacyjną lub regres, realne dochody z tytułu podatków także spadały (w 1985 r. sięgały one zaledwie 80% poziomu z 1978 r.).

Udział dochodów z tytułu podatków w produkcie społecznym Jugosławii wynosił w ostatnich latach około 1/3 produktu społecznego. Nie jest więc to udział wysoki w porównaniu z innymi krajami. Oznacza to, że Jugosławia znajduje się w grupie krajów o umiarkowanym obciążeniu podatkowym.

W Jugosławii opodatkowane są dochody osób prawnych i fizycznych. Podstawę opodatkowania stanowi spożycie i majątek. Głównymi instrumentami systemu fiskalnego w Jugosławii są: podatki, opłaty skarbowe, cła i świadczenia. Cła, podatki i opłaty skarbowe służą przede wszystkim do finansowania spożycia ogólnego. Świadczenia zaś, stanowiące specyficzny parafiskalny instrument, wykorzystywane są wyłącznie do finansowania spożycia wspólnego w działach nieprodukcyjnych i zabezpieczenia socjalnego oraz do spożycia wspólnego w działach produkcji materialnej.

Charakterystyczną cechą jugosłowiańskiego systemu fiskalnego jest to, iż obok podatków i pozostałych tradycyjnych źródeł dochodów budżetowych (opłaty skarbowe, cła itp.) występują liczne świadczenia i kontrybucje odgrywające istotny udział w całości dochodów budżetowych. Wyraźnie wskazują na to informacje zamieszczone w tab. 2.

II. PODSTAWOWE RODZAJE PODATKÓW

1. Podatki i świadczenia od dochodu organizacji pracy zrzeszonej

Podatek od dochodu organizacji pracy zrzeszonej (OPZ) wprowadzony został do jugosłowiańskiego systemu finansowego w latach 1973-1974 jako podatek republik względnie podatek okręgów autonomicznych. Suwerenność republik i okręgów autonomicznych w zakresie systemu podatkowego doprowadziła do powstania dużych różnic w sposobie definiowania podstawowych elementów systemu opodatkowania dochodu OPZ: płatnika, podstawy opodatkowania, stopy podatkowej, zwolnień od podatku czy też ulg. W konsekwencji obciążenia podatkowe dochodu OPZ między republikami i okręgami autonomicznymi są bardzo mocno zróżnicowane. Na przykład w 1984 r. udział podatku od dochodu OPZ w dochodzie przeznaczonym do podziału wynosił w Macedonii 0,27%, Czarnogórze 0,46%, Słowenii 0,52%, w Kosowie 0,75%, Wojwodinie 0,83%, Bośni i Hercegowinie 0,85%, Chorwacji 1,23%, a w Serbii właściwej 0,41%¹.

¹ B. Raičević, D. Popović, J. Peruga-Milić, Fiskalni sistem Jugoslavije, Beograd 1989, s. 18.

Próby wyrównania tych różnic podjęte w 1981 r., polegające na uzgodnieniu między republikami i okręgami autonomicznymi najważniejszych elementów systemu podatkowego, nie przyniosły spodziewanych rezultatów. Głównym powodem niepowodzenia było to, że proponowane do uzgodnienia rozwiązania były zbyt ogólnie formułowane i pozostawiały zainteresowanym stronom wiele możliwości utrzymania w praktyce rozwiązań dotychczas funkcjonujących. Porozumienie republik i okręgów autonomicznych o uzgadnianiu systemu podatkowego podjęte w 1985 r. miało natomiast bardziej ambitne cele. Porozumienie, które zostało osiągnięte, a raczej zaproponowane w ramach posunięć przewidzianych przez wieloletni program stabilizacji ekonomicznej, postawiło stronom uczestniczącym w porozumieniu stosunkowo precyzyjnie określone żądania, pozostawiając im stosunkowo krótki okres do uzgodnienia przepisów prawnych. Chociaż do końca 1985 r. wszystkie republiki i okręgi autonomiczne wprowadziły nowe przepisy o podatku od dochodu bądź też zmiany i uzupełnienia aktualnych przepisów, w dalszym ciągu pozostały pewne różnice dotyczące podstawowych elementów systemu opodatkowania dochodu. Różnic tych nie zdołano usunąć także w późniejszych zmianach porozumienia.

Największe różnice w systemie opodatkowania dochodu OPZ w poszczególnych republikach i okręgach autonomicznych, które występowały do osiągnięcia porozumienia o uzgadnianiu systemu podatkowego w 1985 r. dotyczyły podstawy opodatkowania. Podstawę opodatkowania brutto uzgodniono stosunkowo łatwo przyjmując dochód jednostki gospodarczej. Natomiast przy ustalaniu podstawy opodatkowania netto, a więc przy wyznaczaniu stawek ujemnych pozostawało wiele wątpliwości i niezgodności. Na przykład w 1982 r. - udział podstawy opodatkowania netto w dochodzie do podziału wynosił w Macedonii 95,8%, a w Bośni i Hercegowinie 37,6%². Tak wysokie różnice spowodowane były brakiem koncepcji teoretycznej podstawy opodatkowania dochodu OPZ. W niektórych republikach i okręgach autonomicznych próbowano w ten sposób prowadzić selektywną politykę rozwoju.

Teoretycznie podstawę opodatkowania dochodu OPZ powinien stanowić otrzymany dochód, uwolniony od wszelkich kategorii prowa-

² D. P o p o v i ć, Operezivanje dohotka organizacija udruženog rada, Beograd 1986.

dzących do podwójnego opodatkowania. Oznacza to, że do podstawy opodatkowania nie powinno się włączać: a) zobowiązań z tytułu przepisów prawnych, umów i porozumień, które są płacone w dochodzie oraz b) części dochodu, które były wcześniej opodatkowane przez inne władze podatkowe (na terytorium innej republiki czy okręgu autonomicznego za granicą itd.). Szczególnym problemem staje się tzw. podwójne ekonomiczne opodatkowanie tej części dochodu, która jest przeznaczona na płace brutto (w systemie rachunkowości Jugosławii wynagrodzenia pracowników nie są kosztem, natomiast są częścią składową dochodu). Dochód jako całość obciążony jest podatkiem (i innymi świadczeniami) dochodowym, a płace (dochody osobiste) podatkiem (i świadczeniami) od wynagrodzeń. Dlatego też teoria finansów proponuje przeprowadzenie i n t e g r a c j i tych dwu rodzajów podatków (i świadczeń). Integrację podatków w warunkach jugosłowiańskich można by najłatwiej przeprowadzić odejmując całość lub część wypłaconych wynagrodzeń przy wyznaczaniu podstawy opodatkowania dochodu OPZ³.

Ze względu na to, że na początku 1989 r. wprowadzono w życie nową uchwałę o rachunkowości niezbędne stało się ponowne określenie podstawy opodatkowania dochodu OPZ w odniesieniu do rozwiązania, które zostało wprowadzone porozumieniem z 1985 r. i jego zmianami z 1987 r. Mając na uwadze przejściowy charakter tych zmian z powodu przewidzianej na 1990 r. likwidacji podatku dochodowego i wprowadzenia podatku od zysku), porozumienie w ogóle nie było zmienione. Republiki i okręgi autonomiczne z własnej inicjatywy określiły, że podstawą opodatkowania jest dochód jednostki organizacyjnej zmniejszony o:

- wynagrodzenia zatrudnionych brutto, najczęściej do poziomu średniej płacy w gospodarce Republiki w roku ubiegłym;
- część zysku, który się należy cudzoziemcowi na podstawie współdziałania w środkach organizacji.

W ciągu ubiegłych piętnastu lat twórcy polityki podatkowej wahali się co do wyboru sposobu opodatkowania dochodu OPZ. W pierwszych latach po wprowadzeniu podatku dochodowego do jugosłowiańskiego systemu podatkowego w poszczególnych jednostkach fe-

³ O različitim metodima sprovođenja poreske integracije, uporedi, Beograd 1986, s. 36, 54.

deralnych (np. w Serbii poza okręgami autonomicznymi) wprowadzono progresywne stopy podatkowe, aby w ten sposób obciążenia podatkowe uzgodnić z możliwościami (siłą ekonomiczną) płatników. Jednakże w warunkach stale rosnącej inflacji już w końcu lat siedemdziesiątych te progresywne stopy zostały wycofane. Ze względu na to, że inflacja obniża realną wartość ulg podatkowych i zaciera granice między kolejnymi przedziałami w skali progresji podatku, w nominalnej wartości, wysokie stopy podatkowe godzą w interesy szerokiego kręgu płatników, chociaż przy wprowadzaniu przepisów było przewidywane obciążenie tylko tych organizacji, których siła ekonomiczna wyraźnie przekracza średnie wartości. Stąd też, ceteris paribus, łączne obciążenia podatkowe powiększają się w realnych, a nie tylko w nominalnych wartościach. Sposobem na usunięcie tej słabości było wprowadzenie indeksacji stopy podatkowej, co w jugosłowiańskich warunkach nie jest możliwe do osiągnięcia bez większych opóźnień. Najprawdopodobniej z tego względu we wszystkich republikach i okręgach autonomicznych stosuje się proporcjonalne stopy podatkowe.

Podatek dochodowy OPZ jest instrumentem fiskalnym wprowadzanym przez republiki bądź okręgi autonomiczne, dla których jest on jednocześnie przychodem. Jest więc zrozumiałe, że w zależności od motywacji liczba i rozmiary ulg i zwolnień są bardzo różnorodne. Porozumienie o uzgodnieniu systemu podatkowego umożliwia ich uczestnikom uchwalanie zwolnień i ulg podatkowych w celu:

- a) stymulacji eksportu,
- b) podniesienia ekonomicznego położenia kopalni głębinowych,
- c) motywowania zatrudnienia,
- d) osiągania innych celów stabilizacji ekonomicznej i polityki rozwojowej.

Z analizy polityki podatkowej w zakresie zwolnień i ulg podatkowych wynika, że poszczególne akty prawne są często rezultatem siły poszczególnych organów, względów pozaekonomicznych oraz kompromisów w procesie powstawania uchwał.

Poza podatkiem od dochodu OPZ płać dużą liczbę świadczeń na rzecz samorządowych zrzeszeń. O rozmiarach tych świadczeń - znacznie rozleglejszych niż podatek - świadczą dane zamieszczone w tab. 2. Płatnik i podstawa opodatkowania określone są podobnie jak przy opodatkowaniu dochodu. Uchwałę o wysokości stóp świadczeń w zasa-

dzie podejmuje zgromadzenie samorządowych zrzeszeń, z tym że globalną politykę prowadzi zgromadzenie organizacji społeczno-politycznych. Zwolnienia i ulgi są stosowane w znacznie mniejszym zakresie niż w przypadku podatku.

2. Podatki i świadczenia od wynagrodzeń pracowników

W systemie fiskalnym Jugosławii podatki i świadczenia od wynagrodzeń pracowników w największym stopniu zasilają budżet. Płatnikiem tego podatku jest każdy zatrudniony.

Podstawą opodatkowania jest każda pojedyncza wypłata wynagrodzenia bez względu na jej pochodzenie (praca bieżąca, miniona, kierowanie i zarządzanie środkami społecznymi), wysokość oraz źródło. Wyjątek stanowią wynagrodzenia zatrudnionych w jugosłowiańskich przedsiębiorstwach za granicą. Płacą oni tylko świadczenia na rzecz zabezpieczenia emerytalnego. Podstawę opłaty tych świadczeń stanowi wynagrodzenie, które zatrudniony za granicą otrzymywał przed wyjazdem z kraju. Podatek nie obciąża także tych elementów dochodu, które nie są zaliczane do płac, a więc: delegacje służbowe, praca w terenie, przesiedlanie i przeniesienie, koszty dojazdu do pracy, wyposażenie emerytalne, odzież służbowa i wyposażenie osób wojskowych, organizowanie wyżywienia w pracy oraz tzw. dodatek urlopowy.

Od podatku są także zwolnione renty i emerytury, nagrody uczniów w czasie praktyk w szkolnych i studenckich organizacjach, wynagrodzenia w zakładach pracy, które zatrudniają inwalidów, stypendia, płace floty rzecznej, morskiej i powietrznej otrzymywane za wykonywanie pracy za granicą w środkach dewizowych, płace stażystów, płace gwarantowane, płace dyplomatów obcych krajów, część wynagrodzeń fachowców zatrudnionych na terytoriach gospodarczo nierozwiniętych, płace pracowników organizacji w trakcie jej powstawania, zatrudnionych na nowo wprowadzonej drugiej, trzeciej i czwartej zmianie w okresie jednego roku oraz część wynagrodzenia, które zatrudnieni dają na fundusz zapomóg elementarnych.

Stopy podatku od wynagrodzeń są proporcjonalne i jednolite na terytorium jednej jednostki administracyjnej (opaszczyny). Podwyższanie stóp może być wprowadzane w przypadku zatrudnienia i wynagrodzenia emerytów, w czasie dłuższym niż normalny czas pracy, a także za pracę ponadobowiązkową.

Stopy świadczeń są także proporcjonalne i jednolite na całym terytorium administracyjnym. Ustala je odpowiednie samorządowe zrzeczenie.

Podatki i świadczenia od wynagrodzeń potrącają się każdorazowo przy otrzymywaniu wynagrodzenia. Pracodawca ma obowiązek obliczyć i wypłacić podatek i świadczenie przy każdej wypłacie wynagrodzenia. W wyjątkowych przypadkach podatek i świadczenie można wpłacać w formie ryczałtu (pomoc domowa, strzegący dobra kultury, stażyści adwokatury).

System podatków i świadczeń (w szczególności podatków) przewiduje liczne zwolnienia i ulgi z powodów stabilizacyjnych, społecznych i rozwojowych. Tak więc zwolnienie z podatku od wynagrodzeń obejmuje:

- 1) zatrudnionych w kopalniach głębinowych;
- 2) zatrudnionych w gospodarce za tę część wynagrodzenia, które zostało wypłacone na rzecz pożyczki na cele ekonomiczno-finansowe konsolidacji organizacji, w której są oni zatrudnieni;
- 3) część wynagrodzenia z pracy poza normalnym czasem pracy, którą zgodnie z postanowieniem pracownicy przekażą organizacjom służby zdrowia w celu zakupu wyposażenia;
- 4) część wynagrodzenia z pracy poza normalnym czasem pracy, którą zgodnie z postanowieniem pracownicy przekażą na zakup wyposażenia ochrony higieniczno-technicznej.

Wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe w takim samym stopniu dotyczą świadczeń.

Podatki i świadczenia od wynagrodzeń formalnie obliczane są od wynagrodzeń brutto. Oznacza to, że obciążenia podatkowe adresowane są do samych płatników. Rozwiązania takiego jednakże nie udało się utrzymać w praktyce, gdyż podatki i świadczenia obliczane są według zasady "netto" obrachunku, dodając te obciążenia do czystego wynagrodzenia.

W decentralizowanym systemie finansowania zastosowanie systemu obrachunku według zasady "netto" jest szczególnie skomplikowane przy finansowaniu ogólnych potrzeb. Finansowanie tych potrzeb odbywa się poprzez kierowanie świadczeń do samorządowych zrzeczeń użytkowników w zależności od siedziby płatnika, a w przypadku niektórych zrzeczeń w zależności od miejsca zamieszkania zatrudnionego płatnika.

Zróżnicowanie wysokości stóp świadczeń, ich częste zmiany, a w szczególności duża ilość zwolnień i ulg doprowadzają całą technikę obrachunku do absurdu. Do dokonywania obrachunku obciążeń podatkowych i świadczeń od wynagrodzeń zaangażowany jest ogromny aparat administracyjny.

3. Podatek obrotowy

Podatek obrotowy jest głównym źródłem finansowania ogólnych potrzeb społecznych. Udział podatku obrotowego o łącznych dochodach budżetowych wszystkich społeczno-politycznych komun sięga do 60%. W obecnym systemie fiskalnym Jugosławii opodatkowanie obrotu wyrobów i usług odbywa się przy pomocy jednofazowego podatku na poziomie handlu detalicznego. Podatek obrotowy występuje w dwu postaciach:

- 1) jako podatek obrotowy od sprzedaży wyrobów,
- 2) jako podatek od świadczonych usług.

Podatek ten wprowadzają i czerpią z niego przychód zarówno federacja, jak i republiki, obwody autonomiczne i opszczyzny. Federacja wprowadza podstawowy podatek obrotowy na wyroby i usługi, republiki i obwody autonomiczne specjalny podatek obrotowy republiki, okręgu autonomicznego, a opszczyzny specjalny podatek od świadczonych usług.

Przedmiotem opodatkowania jest obrót wyrobów i usług. Jeśli chodzi o wyroby gotowe, podlegają one opodatkowaniu, jeśli służą finalnemu spożyciu. Płatnikiem podatku obrotowego wyrobów i usług w zasadzie jest sprzedający albo wykonawca usługi. Jego obowiązkiem jest obliczenie, pobranie i wpłacenie podatku w odpowiednim miejscu. Ze względu na to jednak, że podatek jest przerzucany, de facto podatnikiem jest kupujący. Wyjątkowo w niektórych przypadkach (np. przy sprzedaży samochodów) prawnym płatnikiem jest kupujący.

Podstawą opodatkowania obrotu jest cena zbytu. Stopy podatku obrotowego określane są wartościowo z wyjątkiem obrotu etanolem, gdzie stawki są podane w aktualnej wielkości.

W praktyce stosowane są bardzo liczne zwolnienia od podatku obrotowego. Oprócz ogólnego zwolnienia - wyposażenia w maszyny i urządzenia i materiału reprodukcyjnego - uchwała przewiduje

wiele sytuacji, w których nie płaci się podatku obrotowego. Najważniejsze zwolnienia dotyczą podstawowych produktów rolniczych i rybackich, spożywczych (oprócz kawy, czekolady, owoców południowych, soli itp.), artykułów eksportowanych, energii, elektrycznej, węgla, gazu ziemnego, wody, nawozów, mechanizacji rolniczej, wyposażenia wojska i uzbrojenia, środków pomocy ortopedycznej, maszyn liczących i innych.

Stopy podatku obrotowego są bardzo zróżnicowane. Łącznie występuje ok. 80 stóp podatkowych. Ich wysokość waha się w granicach od 3 do 750%. Stopa federalnego podatku obrotowego wynosi 20%, a republikańskiego 15%. Natomiast w opszczynach podatek jest bardzo zróżnicowany. Opodatkowując artykuły luksusowe wyższymi, a artykuły podstawowego użytku niższymi stopami, czy też zwalniając od opłaty podatku, prawodawca stara się wpływać na politykę ekonomiczną i socjalną. W kręgach fachowców wskazuje się na to, że tak wysokie zróżnicowanie stóp podatkowych wywołuje bardzo poważne administracyjno-techniczne problemy, zakłóca alokację zasobów oraz zawiera wiele elementów arbitralności.

Przygotowywana reforma systemu podatkowego przewiduje dużą redukcję stóp podatkowych. Ewentualna reorientacja na podatek od wartości dodanej (VAT - value added tax) oznaczałaby zasadniczą zmianę. VAT jest alokacyjnie neutralną postacią podatku, która umożliwia z reguły istnienie 2-3 stóp opodatkowania.

4. Podatki i świadczenia od dochodów osobistych ludności

Opodatkowanie dochodów z działalności rolniczej, samodzielnego rzemiosła, innych form samodzielnej profesjonalnej działalności, od praw autorskich itp. regulują uchwały o opodatkowaniu obywateli podejmowane na szczeblu republik względnie okręgów autonomicznych. Oprócz podatków dochody te są podstawą do płacenia licznych świadczeń na rzecz finansowania samorządowych zrzeczeń użytkowników sfery niematerialnej i materialnej zarówno na poziomie republiki (obwodu autonomicznego), tak i oddzielnie na szczeblu obszczyzny. Prawie wszystkie świadczenia, które obciążają wynagrodzenie zatrudnionych, dotyczą także pozostałych dochodów ludności. Pobieranie tych obciążeń oparte jest na bardzo złożonej regulacji prawnej.

Ogólną cechą systemu opodatkowania dochodu osobistego obywateli jest jego decentralizacja i zasada pojedynczego opodatkowania. W systemie zdecentralizowanym rola opszczyń jest większa w zakresie prowadzenia polityki podatków i świadczeń niż w jej tworzeniu.

Jeśli chodzi o wysokość tych obciążeń, należy podkreślić fakt, że zamiarem prawodawcy jest, aby te obciążenia były takie same jak w sektorze własności społecznej. Badania wskazują na to, że ten cel jest w zasadzie osiągnięty. W łącznych obciążeniach ludności wpłaty z tytułu wszystkich świadczeń wynoszą ok. 85-90%, a podatki stanowią pozostałe 15%. Jest to szczególnie ważne, gdyż zwolnienia i ulgi odnoszą się prawie wyłącznie do podatków.

5. Opodatkowanie obcokrajowców

Opodatkowanie obcokrajowców w Jugosławii jest uregulowane na szczeblu republik i okręgów autonomicznych. Wszystkie akty prawne republik i okręgów autonomicznych dotyczące opodatkowania obcokrajowców należą do jednej z następujących trzech grup:

- 1) podatek dochodowy osoby zagranicznej z tytułu działalności gospodarczej i działalności zawodowej,
- 2) podatek od zysku osoby zagranicznej z tytułu uczestniczenia w środkach produkcji krajowej organizacji pracy zrzeszonej,
- 3) podatek od przychodu osiągniętego z działalności transportowej osoby zagranicznej, która nie ma przedstawicielstwa na terytorium SFRJ.

6. Opodatkowanie majątku, praw majątkowych i przychodów z majątku

Opodatkowanie majątku, praw majątkowych i przychodów z majątku także reguluje uchwała o opodatkowaniu obywateli. Wbrew różnym umowom o systemie i polityce opodatkowania występują znaczne różnice między republikami i okręgami autonomicznymi, szczególnie wtedy, gdy chodzi o określenie podstawy opodatkowania, stóp procentowych, ulg i zwolnień.

Płatnikiem podatku od przychodu od majątku i praw majątkowych jest obywatel SFRJ lub osoba prawna, która osiąga przychód od oddawania w dzierżawę czy poddzierżawę ziemi, budynków lub ich części, mieszkania lub jego części, wyposażenia, środków transportowych, a także przychód od innych majątków i praw majątkowych. Podstawą opodatkowania stanowi rzeczywiście osiągnięty dochód jako ryczałt lub też jako procent od pojedynczego osiągniętego przychodu brutto. Stopy tego podatku są progresywne i zróżnicowane w zależności od rodzaju przychodu i od tego, czy przychód osiąga obywatel jugosłowiański czy też osoba prawna lub fizyczna z zagranicy.

7. Opodatkowanie przychodów pozostałych

Z pozostałych przychodów należy wyróżnić szczególnie podatek od spadku i darowizn, od wygranej na loterii, wyrównawczy od całkowitego dochodu obywateli i od obrotu nieruchomościami i prawami.

Płatnikiem podatku od spadku i darowizny jest obywatel SFRJ, który na terytorium Jugosławii otrzyma w spadku względnie przyjmie jako darowiznę nieruchomość, prawo korzystania z owoców-płodów z nieruchomości oraz jeśli otrzyma w spadku lub przyjmie jako darowiznę nieruchomość, której wartość przekracza wyznaczoną sumę. Płatnikiem tego rodzaju podatku jest także osoba społeczno-prawna, która otrzyma w spadku z zagranicy majątek lub przyjmie darowiznę pieniężną, lub jako obcokrajowiec otrzyma w spadku na terytorium Jugosławii nieruchomość, lub przyjmie jako darowiznę wartość, która przekracza ustaloną sumę.

Podstawą tego podatku jest wartość rynkowa w momencie powstania zobowiązania podatkowego po odjęciu długu i kosztów, które obciążają majątek, za który płaci się podatek od spadku i darowizny. Stopy podatkowe są progresywne i zróżnicowane w zależności od rodzaju i wartości majątku względnie w zależności od stopnia pokrewieństwa spadkodawcy i spadkobiercy.

Płatnikiem podatku od wygranej na loterii jest obywatel SFRJ lub innego kraju, który na terytorium Jugosławii osiągnie wygraną. Podstawą opodatkowania jest tutaj każda pojedyncza wygrana (oprócz najmniejszych wartości) względnie rynkowa wartość rzeczy w momencie osiągnięcia wygranej. Stopy podatkowe są progresywne.

Opodatkowanie łącznego przychodu obywateli jest przede wszystkim aktem o socjalno-politycznym charakterze, który przy pomocy progresywnych stóp podatkowych powinien uniemożliwić ekstremalne wysokości przychodów pojedynczych obywateli. Ma ono korekcyjną i uzupełniającą rolę w stosunku do proporcjonalnego opodatkowania, a także w stosunku do całego systemu kształtowania dochodów. Płatnikiem tego rodzaju podatku wyróżnawczego jest obywatel SFRJ, który osiągnie w ciągu jednego roku kalendarzowego przychód większy od trzykrotnej średniej płacy zatrudnionych w gospodarce republiki względnie okręgu autonomicznego. Stopy opodatkowania są progresywne.

Ta postać opodatkowania zawiera liczne ulgi i zwolnienia podatkowe. Najważniejszą jest ulga zmniejszająca podstawę opodatkowania o 60% średniej płacy zatrudnionych w gospodarce republiki względnie okręgu autonomicznego, na każdego z utrzymywanych członków rodziny, których płatnik według prawa ma obowiązek utrzymywać.

Pod adresem tego rodzaju opodatkowania wysuwa się wiele uwag. Najczęściej podnoszone są następujące:

a) negatywne, antymotywacyjne oddziaływanie na aktywność zawodową pracownika, szczególnie w stosunku do wysoko wydajnej i twórczej pracy;

b) pewnego rodzaju niesprawiedliwość, gdyż podstawę opodatkowania stanowi dochód jednostki, a nie sytuacja materialna rodziny.

Pierwsza uwaga opiera się na fakcie, że instrumenty tego podatku mają wyjątkowo ostry progresywny charakter, a roczna waloryzacja skali podatkowej jest nieadekwatna w warunkach wysokiego tempa inflacji. Kolejna uwaga dotyczy problemu stanowiącego podstawę wieloletniego sporu o to, kto powinien być płatnikiem - jednostka czy rodzina.

Opodatkowanie obrotu nieruchomości i praw jest wyłącznie w gestii republik i okręgów autonomicznych. Jest ono uregulowane specjalnym aktem prawnym. Płatnikiem tego podatku jest sprzedawca nieruchomości i praw, a kupiec jest solidarnym gwarantem opłaty podatkowej, jeśli przyjął na siebie ten obowiązek, podczas gdy we wszystkich innych przypadkach jest on subsydiarnym gwarantem. Podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa nieruchomości i prawa w momencie wystąpienia zobowiązania.

Stopy podatkowe są progresywne z wyjątkiem obrotu obiektami budownictwa, których wartość rynkowa opodatkowana jest proporcjonalnie, a różnica między wartością rynkową i budowlaną progresywnie. Stopy podatkowe ustalają opszczyzny i one mogą stosować różnorodne stawki w zależności od rodzaju nieruchomości.

Aby osiągnąć odpowiednie pozytywne i ze społecznego punktu widzenia korzystne efekty wprowadzono liczne zwolnienia i ulgi. Najważniejszą ulgą jest bardzo liberalny charakter traktowania obywateli, którzy dzięki aktowi kupna nieruchomości rozwiązują swoje problemy mieszkaniowe. Z ważniejszych trzeba jeszcze wymienić te, które motywują rozwój "małej gospodarki" i rolnictwa, o czym decydują organy opszczyzny.

Głównym celem opodatkowania obrotu nieruchomościami i prawami jest, z punktu widzenia interesu społecznego (oprócz fiskalnej roli dla budżetu opszczyzny), ściąganie tzw. renty miejskiej. Niestety celu tego często nie osiąga się, gdyż dochodzi do przenoszenia obowiązku na kupującego. Ma to miejsce szczególnie wtedy, kiedy kupującym jest społeczno-prawna osoba, a sprzedającym obywatel.

III. KIERUNKI ZMIAN SYSTEMU PODATKÓW I ŚWIADCZEŃ

Jak wynika z dotychczasowych rozważań, system podatków i świadczeń zawiera liczne wady i słabości. Niewątpliwie podstawową wadą tego systemu jest to, że jego rola ogranicza się wyłącznie do osiągnięcia fiskalnego celu opodatkowania (gromadzenie środków). Cele ekonomiczne, socjalne i inne нефiskalne funkcje tego systemu są pomijane lub traktowane marginesowo. Już od dłuższego czasu prowadzone są dyskusje o stanie i problemach systemu i polityki fiskalnej. Powszechnie wskazuje się na potrzebę zmian w tym zakresie. Różnice w podejściach do tego problemu sprowadzają się w zasadzie do dylematu - wprowadzać zmiany radykalne czy stopniowe.

Zmiany polityki fiskalnej (łącznie ze zmianami Konstytucji SFRJ) opierają się na ocenie obecnie funkcjonującego systemu. Poważny społeczno-ekonomiczny kryzys wymaga, aby wprowadzone rozwiązania były ukierunkowane na ożywienie produkcji, stymulację

wydajniejszej pracy, zwiększanie efektywności zatrudnienia, lepsze wykorzystanie zdolności produkcyjnych itd.

Proponowane rozwiązania⁴ idą w kierunku wzrostu roli systemu podatkowo-budżetowego (funduszwego). Tworzyłyby to warunki do bardziej prostego i racjonalnego systemu podejmowania decyzji, lepiej można byłoby ustalić priorytety, cały system podatków i świadczeń byłby bardziej elastyczny, a polityka podatkowa bardziej efektywna. Wprowadzenie tych zmian w swojej istocie bardzo ważne i dalekosiężne wymaga jednak dużo czasu.

Społeczne "porozumienia" trwające w polityce podatkowej już prawie siedemnaście lat nie dały oczekiwanych rezultatów (a zwłaszcza najbardziej oczekiwanego, jakim jest jednolitość systemu na poziomie całego kraju). W związku z tym coraz częściej wskazuje się na potrzebę zastąpienia "porozumień" odpowiednimi aktami prawnymi. Nie ma jednak jasności i zgodności w tej kwestii. Można spotkać trzy różniące się między sobą poglądy. Według pierwszego - na poziomie federacji trzeba uchwałą związkową uregulować następujące elementy systemu podatkowego: źródło, rodzaj podatku, płatnik, podstawa opodatkowania, sposób opodatkowania i mechanizmy motywacji. Stanowisko drugie zakłada, że uchwałą związkową trzeba jednolicie ustalić źródła, rodzaje podatku, płatników, podstawy opodatkowania, sposoby opodatkowania i mechanizmy bodźcowe. Pogląd ten niewiele różni się od pierwszego, ale bardziej uwidacznia się jego dążenie do jednolitego systemu podatkowego. Trzeci pogląd opiera się na przekonaniu o potrzebie ustanowienia "jednolitych podstaw systemu podatkowego", przy czym chodzi tu o źródła, rodzaje podatków i płatników, a także o rodzaje stóp podatkowych i podstaw opodatkowania.

Tylko na pierwszy rzut oka wydaje się, że nie ma wielkich wątpliwości, gdy chodzi o ustalanie treści i zasięgu polityki podatkowej. Jednak także tutaj pojawiło się wiele poglądów. Wyraźnie wyodrębnić można trzy nurty. Pierwszy przyjmuje, że wspólna polityka podatkowa opiera się na uzgodnionej skali obciążeń podatków i świadczeń, wyznaczania jednolitych ulg podatkowych, zwolnień od opłat i skali, wewnątrz której one się mogą zmieniać.

⁴ Zaproponowana koncepcja zmiany polityki fiskalnej jest rezultatem badań autorów oraz odzwierciedla ich poglądy w tej kwestii.

Wspólna polityka podatkowa, która powinna brać pod uwagę specyfikę republik i okręgów autonomicznych według tego poglądu winna być regulowana uchwałą federalną czy też porozumieniem republik i okręgów autonomicznych. Według zwolenników drugiego nurtu podstawy polityki podatkowej powinny być ustalone na drodze porozumienia republik i okręgów autonomicznych. Porozumienie winno obejmować ulgi podatkowe, zwolnienia, skale, stopy, biorąc także pod uwagę specyfikę poszczególnych republik i obwodów autonomicznych. Natomiast trzeci nurt tej dyskusji proponuje, aby wspólne podstawy polityki podatkowej obejmowały wysokość stóp podatkowych, skale, w ramach których mogą się zmieniać stopy ulg i zwolnień od podatku. Zwolennicy tego podejścia nie określają jednak, jaki akt prawny ma ustalać wspólne podstawy polityki podatkowej.

Istota tych różnic polega na tym, że uchwałą czy też jakimś innym aktem prawnym nie musi się regulować całości systemu i polityki podatkowej, lecz tylko te jego elementy, które uznawane są za ważne w funkcjonowaniu jednolitego rynku jugosłowiańskiego. Chociaż na pierwszy rzut oka różnice wydają się bardzo małe i formalne, w rzeczywistości są one wyjątkowo ważne i istotne. Chodzi o to, czy system i polityką podatkowa w całości są instrumentem jednolitego rynku jugosłowiańskiego czy nie oraz czy w dalszym ciągu należy utrzymać prawo republik i okręgów autonomicznych do tego, aby swoimi uchwałami regulowały tę część systemu i polityki, która ma "mniejsze" znaczenie dla funkcjonowania jednolitego jugosłowiańskiego rynku. W dyskusjach tych nie określa się jednak, które części systemu podatkowego mają mniejsze znaczenie.

Biorąc pod uwagę liczne argumenty padające podczas dyskusji o ujednoczeniu systemu podatkowego, należy oczekiwać, że przyjęte będzie takie rozwiązanie, które ma jako podstawę jednolity rynek i jednolity system podatkowy. Zgodnie z tym postulatem federacja poprzez związkowe organy władzy ustalałaby podstawy systemu podatkowego (źródła, rodzaje, płatników, podstawę opodatkowania), które są niezbędne dla funkcjonowania jednolitego jugosłowiańskiego rynku.

Opodatkowanie obrotu produktów i usług jest obecnie ważnym źródłem przychodów w wielu krajach. Podatek od wartości dodanej wprowadziło już ok. 40 krajów (szczególnie europejskich). W odniesieniu do gospodarki jugosłowiańskiej taką możliwość trzeba

jednak dokładnie przeanalizować. Aktualny system podatku obrotowego wprowadzony w Jugosławii ze względu na swoje rezultaty ekonomiczne (motywacja eksportu, wpływ na kształtowanie cen, motywacja do pracy, pobudzanie do oszczędności) nie różni się wiele od wspomnianego podatku od wartości dodanej. Niektóre potencjonalne zalety podatku od wartości dodanej, które polegają na bardziej równomiernym terytorialnie podziale dochodów podatkowych, bardziej czystym i dokładniejszym wyznaczaniu bonifikaty eksportowej, mogą być jednak osłabione z powodu wysokich kosztów administracyjnych związanych z wprowadzaniem tego podatku w kraju federalnym, a szczególnie faktem, że przejście na ten rodzaj podatku wymagałoby dużej ilości dodatkowych środków obrotowych w gospodarce.

Dużych zmian należy oczekiwać w systemie opodatkowania dochodów podmiotów gospodarczych. Jeden z istotnych zmian dotyczy płatnika tego podatku. W przyszłości płatnikiem będzie przedsiębiorstwo, a nie jak dotychczas podstawowa organizacja pracy zrzeszonej. Kolejna zmiana dotyczy wyznaczania podstawy opodatkowania. Tak więc podstawą opodatkowania będzie zysk (a nie jak dotychczas dochód) osiągnięty w kraju i za granicą (oczywiście zmniejszony o wszystkie stawki, które prowadzą do podwójnego opodatkowania). Zysk (dochód zmniejszony o płace brutto i ewentualnie o minimalną akumulację), który byłby przedmiotem opodatkowania, wyznaczałoby się poprzez system obrachunkowy i byłby on znacznie mniejszy niż dochód. Taka podstawa opodatkowania wymaga odpowiedniej zmiany stóp podatkowych. Najprawdopodobniej stopy te winny być proporcjonalne i zróżnicowane w zależności od wielkości dochodu na 1 zatrudnionego w odpowiedniej grupie działalności. Progresywne opodatkowanie nie jest pożądane z dwu powodów:

- 1) w warunkach inflacji występowałaby potrzeba ciągłej indeksacji skali opodatkowania,

- 2) destymulacyjny wpływ na wzrost wydajności pracy.

Większych zmian należy oczekiwać także w zakresie opodatkowania dochodów obywateli. Proponuje się wprowadzenie tzw. syntetycznego podatku od łącznych dochodów obywateli. W praktyce oznacza to likwidację wielu dotychczas występujących podatków, takich jak: podatek od wynagrodzeń zatrudnionych, od dochodu zatrudnionych w gospodarce rolnej, od dochodów z innej działalności

gospodarczej, od działalności profesjonalnej, od dochodu z tytułu praw autorskich, patentów, wynalazków, od dochodu z majątku i praw majątkowych i od łącznego dochodu obywateli.

W zależności od zakresu wprowadzanych zmian oczekuje się likwidacji odpowiednich świadczeń objętych podatkami. W dalszym ciągu aktualny jest dylemat, czy płatnikiem ma być jednostka czy rodzina. Do tej pory więcej zwolenników ma pogląd o opodatkowaniu jednostki, głównie z tego względu, że obciążenie podatkiem rodziny mogłoby wprowadzić tzw. elementy nieneutralności (wpływałoby na rozwody małżeństw itp.), a także niezgodne jest z socjalistyczną zasadą podziału według pracy. Przedmiotem opodatkowania byłyby wszystkie przychody, które płatnik osiąga w ciągu roku bez względu na ich źródło. Dochody te podlegałyby łącznemu sumowaniu. Najpoważniejszą sprawą jest wyznaczenie tzw. sfery zerowej, tj. części przychodu, która nie podlega opodatkowaniu. Wydaje się że najwięcej argumentów przemawia za wyznaczaniem gwarantowanego dochodu osobistego jako tzw. sfery zerowej. W takiej sytuacji wszyscy obywatele byłiby płatnikami. Progresa musiałaby być łagodniejsza niż w przypadku aktualnego systemu opodatkowania przychodu obywateli. Taki podatek należałoby wpłacać w ciągu roku zaliczkowo, regulując w końcu roku ostateczny rachunek.

Najwięcej kontrowersyjnych poglądów występuje przy opodatkowaniu majątku. W większości krajów majątek bywa coraz częściej i coraz ostrzej opodatkowany, ze względu na rozpowszechniony pogląd, że majątek świadczy o ekonomicznej i finansowej sytuacji właściciela. Proponuje się włączenie przychodów od majątku do łącznego przychodu i opodatkowanie go w ramach łącznego dochodu. Przy opodatkowaniu obrotu majątkiem wszędzie tam, gdzie tylko to będzie możliwe, propozycje idą w kierunku identyfikacji i opodatkowania różnych postaci renty i dochodów z kapitału.

Podstawowym warunkiem wprowadzenia zmian dotyczących obywateli jest konieczność zmiany istoty i sposobu organizowania służb podatkowych. Należy traktować je jako służby o charakterze społecznym, a nie administracyjnym. Jak najszybciej należy przystąpić do organizowania tych służb na zasadach, które będą jednolite w całym kraju.

Božidar Raičević, Dejan Popović, Jadwiga Peruga-Milić

TAX SYSTEM IN YUGOSLAVIA

It is a characteristic feature of the Yugoslavian fiscal system that alongside taxes and other traditional sources of budgetary revenues (fiscal charges, customs duties, etc.) there exist numerous charges and contributions playing an important role in formation of budgetary revenues. The Yugoslavian fiscal system is very complex and heterogeneous in the cross-section of particular republics and administrative districts. The main shortcoming of this system is the fact that its role is restricted solely to attaining a fiscal goal of taxation. Economic and social goals, as well as other non-fiscal functions are either omitted or they play an insignificant role. The authors discuss in the article the basic relations of taxes and charges (taxes and charges from incomes of collective labour organizations and wages of employees, turnover tax, taxes and charges from the population's personal incomes, taxes paid by foreign nationals, taxes on property and property rights). There are also presented the main trends of the discussion in the need for and directions of changes in the fiscal policy in Yugoslavia.