

*Проф. др Гордана Илић-Попов,  
ванредни професор, Правни факултет,  
Београд*

UDK 336.21/.26:332.1(497.11)

## **Пореска реформа у функцији економског и социјалног опоравка Србије**

### **Резиме**

*У складу са политичким одређењем да треба обезбедити услове за укључивање Србије у европске и светске покове, поред других мера неопходних за њен економски опоравак, априла месеца 2001. године отпочело је спровођење радикалне пореске реформе. Основни захтеви ове свеобухватне реформе пореског система тицали су се значајног поједностављивања постојеће пореске структуре и обезбеђивања веће алокативне неутралности. Друга фаза у спровођењу ове реформе, крајем 2002. године, обележена је увођењем неких нових подстицајних мера, како у области директног, тако и у области индиректног опорезивања. У овом раду даћа је критичка анализа новоуведених мера, у настојању да се преиспита њихова стварна оправданост у правцу постизања економских и социјалних циљева.*

***Кључне речи:** правичност, директна улагања, порески подстицаји, социјални циљеви*

### **1. Уводне напомене**

Дефинисани правац развоја и унапређење целине пореског система утицали су да Министарство финансија и економије Републике Србије, доношењем нових

или корекцијом постојећих мера пореске политике, настави са имплементацијом пореске реформе у Србији. Међу главним разлозима који су определили предложене мере издвајају се:

- потреба да се инструменти пореског система и мере пореске политике убудуће више ставе у функцију остваривања економске и социјалне политике;
- сузбијање сиве економије;
- подстицање процеса приватизације; и
- развој тржишта хартија од вредности.

## 2. Порез на добит предузећа

У домену опорезивања добити предузећа посебан нагласак је стављен на подстицање директног улагања капитала и запошљавање нових радника. У том смислу, стопа пореза на добит предузећа је, са ранијих 20%, смањена на само 14%.<sup>1)</sup> Значајно смањење стопе пореза на добит свело је ову стопу на најнижу у региону (нпр. Чешка – 31%; Турска – 30%; Пољска – 28% (2002), односно 24% (2003); Словачка, Словенија и Румунија – 25%; Летонија – 22% (2002), 19% (2003), односно 15% (од 2004); Хрватска – 20%; Мађарска – 18%; Бугарска и Македонија – 15%; итд.).<sup>2)</sup> Тако ниска пореска стопа је најефикаснији порески подстицај. Али, јасно је да, чак, ни пореска стопа која је крајње конкурентна у региону неће бити у стању да привуче озбиљне инвеститоре, било домаће или стране, ако се претходно не створе нужни предуслови за нормално функционисање привреде у Србији (владавина права, политичка стабилност, уређен банкарски систем, стабилне цене, функционисање правосудног система, одговарајућа инфраструктура и др.). Треба бити свестан да би се одређене инвестиције у стабилним условима привређивања реализовале и да нису стимулисане неким посебним мерама пореске политике, и обрнуто, ниједна пореска олакшица не може да буде довољно подстицајна за инвеститоре ако нису обезбеђени одређени општи услови.<sup>3)</sup>

Уз то, проширена је пореска олакшица за улагања у основна средства, са постојећих 10%, на 20% од износа инвестиције.<sup>4)</sup> Уколико је, међутим, порески обвезник мало предузеће, оно почев од 1. јануара 2003. године има право да обрачуна порез на добит умањи за 40% од висине извршеног улагања у основна средства, али највише до 70% обрачунатог пореза.<sup>5)</sup> У ЗПДП и даље није прецизирано

1. Вид.: члан 39. став 2. **Закона о порезу на добит предузећа** (у даљем тексту: **ЗПДП**), *Службени гласник РС*, бр. 25/2001 и 80/2002.
2. Упоред.: **European Tax Handbook 2002**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2002.
3. Вид. нпр.: David Holland – Jeffrey Owens, **Taxation and Foreign Direct Investment: The Experience of the Economies in Transition**, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, бр. 2/1996, стр. 53.
4. Вид.: члан 48. став 1. **ЗПДП**.
5. Вид.: члан 50. **ЗПДП**.

да ли улагања у основна средства морају да буду извршена искључиво из сопствених средстава или не, па се може закључити да се инвестициони порески кредит признаје обвезнику и онда када је такво улагање извршено из кредитних средстава. У случају када су у питању већи износи улагања, неискоришћени део пореског кредита ће убудуће моћи да се пренесе у наредних 10 година (раније 5 година).<sup>6)</sup> Наведене корекције код инвестиционог пореског кредита доприносе да се интензивира ефекат ове пореске мере на улагања у нове технологије, чија реализација захтева дужи временски период.

Да би се стимулисало запошљавање нових радника на неодређено време, односно пореским мерама утицало на пријављивање радника који су до сада радили у сектору сиве економије, повећан је износ пореског кредита, са 40%, на целих 100% бруто зарада, односно плата исплаћених тим запосленима, увећаних за припадајуће јавне приходе плаћене на терет послодавца.<sup>7)</sup> Порески обвезник који упошљава нове раднике има право на поменути пореску олакшицу у периоду од две године од дана њиховог запослења. Новина је, међутим, у томе што се смањивањем броја запослених које за собом повлачи губитак права на ову пореску олакшицу сматра само престанак радног односа запосленог по основу отказа уговора о раду од стране послодавца, а не више и раскид радног односа по вољи самог запосленог.<sup>8)</sup> Разлог за такво преуређење пореске олакшице је чињеница да предузеће не може да утиче на једнострано раскид радног односа од стране запосленог, те зато не би требало да буде "санкционисано" губитком права на пореску олакшицу.

Најзначајнију новину представља, свакако, увођење потпуно нове подстицајне мере у случају "великих инвестиционих улагања".<sup>9)</sup> Да би предузеће могло да оствари право на ослобођење од плаћања пореза на добит током периода од 10 година, почев од прве године у којој је остварило опорезиву добит потребно је да износ инвестиције у основна средства буде већи од 600 милиона динара. Улагање може да врши сâм порески обвезник (када је у питању новоосновано предузеће) или, пак, у његова основна средства може инвестирати неко друго лице (случај докapiтализације предузећа). Улагање мора да се односи искључиво на нову технологију и опрему коју ће обвезник да користи у регистрованој делатности у Републици (а не на коришћену опрему, тј. опрему која је већ била у употреби у Србији).<sup>10)</sup> Сем тога, предузеће мора да у периоду инвестирања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, изузимајући лица која су до тада била запослена у, посредно или непосредно, зависном предузећу улагача.

Уведена је, такође, и нова пореска олакшица за улагања у постојећа и новооснована предузећа која обављају делатност на подручју које је од посебног интереса за Србију.<sup>11)</sup> У таквом случају, предузеће ће бити ослобођено од обавезе плаћа-

6. Вид.: члан 48. став 3. ЗПДП.

7. Вид.: члан 49. став 1. ЗПДП.

8. Вид.: члан 49. став 3. ЗПДП.

9. Вид.: члан 50а ЗПДП.

10. Вид.: члан 50д ЗПДП.

ња пореза на добит током периода од 5 година, ако је износ инвестиције у основна средства већи од шест милиона динара. Уз то, предузеће мора да користи 80% вредности основних средстава у регистрованој делатности на подручју од посебног интереса за Републику. Да би се овом мером, истовремено, подстакло запошљавање захтева се да порески обвезник у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање пет лица, као и да најмање 80% запослених на неодређено време има пребивалиште или боравиште у општини од посебног интереса за Србију.

Сличне подстицајне мере за “улагања великог обима” или “стратешке инвестиције” постојале су, или још увек постоје и у неким другим земљама Централне и Источне Европе (нпр. у Чешкој, Словачкој, Мађарској).<sup>12)</sup> Међутим, у склопу припрема за пријем у Европску унију ове земље су принуђене да одустану од таквих пореских подстицаја, у чему је Министарство финансија и економије видело могућност за Србију да привуче на своје тржиште инвеститоре. Међутим, изношењем одређених аргумената покушаћемо да критички анализирамо ове нове подстицајне мере код пореза на добит предузећа:

(1) Порески расходи у виду пореских олакшица неминовно воде ка сужавању пореске основице, повећавају административне трошкове, отежавају контролу, компликују порески систем, што све за последицу има смањивање потенцијалног пореског прихода.<sup>13)</sup> Порески подстицаји су мање видљиви, што представља посебну опасност у свим оним земљама у којима не постоји обавеза да се парламенту поднесе консолидовани рачун пореских расхода. Таква обавеза постоји, на пример, у Немачкој, Шпанији, Аустрији, Француској и САД, а у Аустралији, Канади, Португалији и Великој Британији такви консолидовани рачуни се подносе, иако то закон изричито не налаже.<sup>14)</sup> Консолидовани рачун пореских расхода подразумева постојање листе пореских ослобођења, одбитака, кредита, снижених пореских стопа и одлагања извршења пореске обавезе, с једне стране, и трошка ових мера, с друге стране.

(2) Сваки порески подстицај носи собом оправдан ризик од дискреционе (политичке) процене.<sup>15)</sup> Како ЗПДП предвиђа<sup>16)</sup>, Влада Републике Србије је та која треба да установи да ли је одређено улагање од посебног значаја за привреду Србије, те да ли је оно “подобно” да буде предмет пореског ослобођења или не. У том смислу, најављено је и доношење посебног Закона о подстицању улагања у привреду Републике. Порески орган има, заправо, само улогу “оперативног органа”, који има задатак да у сваком појединачном случају провери да ли су испуњени

11. Вид.: члан 50в ЗПДП.

12. Вид.: *European Tax Handbook 2002*, стр. 147, 291. и 531.

13. Упоред., у том смислу, нпр.: *Taxation in Developed Countries*, OECD, Paris 1987, стр. 24-25.

14. Вид.: *Tax Expenditures (A Review of the Issues and Country Practices)*, OECD, Paris 1984, стр. 10-14.

15. Упоред.: Ладо Рупник, *Економски потицаји у финансијским системима и политикама, Финансијска пракса*, бр. 1-3/1988, стр. 9.

16. Вид.: члан 50з ЗПДП.

законски услови за коришћење новоуведеног пореског подстицаја и да то констатује у свом решењу. Мишљења смо да је интерес самог инвеститора, који намерава да уложи тако велики износ, да сâм претходно добро преиспита српско тржиште, те да је он, пре свега, тај који ће, у сопственом интересу, процењивати која инвестиција би имала нарочити значај за Србију, а која не.<sup>17)</sup>

(3) Пореска олакшица за велика улагања или за улагања у подручја од посебног интереса за Србију може да отвори простор за пореску евазију посредством трансферних цена. Наиме, трансфер добити кроз уговарање трансферних цена између повезаних лица са увођењем ових пореских мера може се, сасвим извесно, појавити и на домаћем тржишту (а не више само на међународном тржишту, између различитих чланица мултинационалне групе компанија). Пореска евазија путем трансферних цена је замислива у ситуацији када једно повезано предузеће ужива пореско ослобођење (због велике инвестиције или улагања у општини од посебног значаја за Србију), док друго лице које успешно послује и остварује добит треба да буде опорезовано. Тада би лице које је ослобођено могло да почне да врши испоруке добара или да пружа услуге другом повезаном лицу по трансферним ценама које су више од тржишних. Купац би, плаћајући такве цене, у билансу успеха почео да исказује губитак, а добит би, у ствари, била реалоцирана у предузеће које је ослобођено од пореза на добит током периода од 10, односно 5 година. Да би се спречила пореска евазија кроз механизам трансферних цена, пореском обвезнику се, истина, Законом налаже да трансакције по трансферним ценама посебно искаже у свом пореском билансу, као и да у њему прикаже вредност тих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција по ценама између неповезаних лица (тј. по ценама “ван дохвата руке”).<sup>18)</sup> Овде се, међутим, поставља питање шта би у се у конкретним случајевима узело за цену “ван дохвата руке”?<sup>19)</sup> Са колико успеха су до сада порески органи у Србији откривали случајеве уговарања трансферних цена, и успевали да елиминишу такве појаве? Да ли у овом моменту порески органи у Србији имају уопште довољно искуства у одређивању цене “ван дохвата руке”, поготово ако треба применити цену трошкова производње, увећану за уобичајену маржу (*cost-plus method*)<sup>20)</sup> или, пак, препродајну цену (*resale price method*)<sup>21)</sup>? Да ли постоји разрађена методологија одређивања ових цена? Да ли у Србији постоје детаљне листе “уобичајених маржи” за различите трансакције?<sup>22)</sup> По нашем сазнању, управној, односно судској пракси је препуштено да изгради стандарде ових маржи. Чини нам се да су

17. Упоред.: *Taxing Profits in a Global Economy*, OECD, Paris 1991, стр. 173; Krister Andersson, *Efficiency Considerations in Tax Policy*, у: *Fiscal Policies in Economies in Transition*, ed. by Vito Tanzi, International Monetary Fund, Washington D. C. 1992, стр. 109-112.

18. Вид.: члан 60. ЗПДП.

19. Вид. о томе опширније: Lowell Dworin, *Transfer Pricing Issues*, *National Tax Journal*, Vol. XLIII, бр. 3/1990, стр. 289-290.

20. Метода коштања увећана за уобичајену маржу састоји се у томе што се цена “ван дохвата руке” одређује на основу трошкова производње на које се додаје “уобичајена зарада (маржа)”.

одговори на сва ова питања негативни, а могућност од реалокације добити кроз трансферне цене због нових пореских подстицаја крајње извесна.

(4) У основи свеобухватне пореске реформе отпочете у Србији априла месеца 2001. године био је, између осталих, и захтев за обезбеђивањем једнаког пореског третмана домаћих и страних инвеститора. Мишљења смо, међутим, да ова нова подстицајна мера за директна улагања капитала, с обзиром на износ инвестиције који се захтева, иде у прилог, превасходно, страним инвеститорима који њоме могу да добију значајне пореске привилегије.

(5) Пореско ослобођење се, заправо, даје оним пореским обвезницима који имају изузетно велики капитал и који би, по томе судећи, били у стању лакше да поднесу терет плаћања пореза. Насупрот томе, економски слабији порески обвезници подвргнути су редовном режиму опорезивања. Да ли се на тај начин нарушава захтев вертикалне правичности у опорезивању?

(6) Пореска ослобођења су временски одређена на 10, односно 5 година, али њихов износ у Закону није прецизиран. Из предложене формулације релевантних законских одредби (“... ослобађа се плаћања пореза на добит предузећа у периоду од десет година /одн. пет година/, сразмерно извршеном улагању”)<sup>23</sup> није, наиме, јасно у односу на коју категорију – укупни трајни капитал или имовину предузећа – треба посматрати “сразмеру улагању”, када се одређује величина пореског ослобођења. Због тога смо мишљења да наведене подстицајне мере треба детаљније разрадити кроз одговарајућа подзаконска акта, како би се у пракси избегле додатне компликације до којих би могло да дође због непрецизног решења, а које отварају могућност за евентуалне спекулације и појаву евазије (нпр. откупом акција од својих запослених предузеће може да повећа вредност свог капитала и тако у свом интересу модификује величину пореског ослобођења).

(7) У циљу избегавања могућих злоупотреба, предвиђено је да “ако обвезник пре истека периода пореског ослобођења отуђи основна средства, која су чинила извршену инвестицију (и по основу којих је и остварио право на поменуто пореску олакшицу – *прим. аутора*), а не уложи у нова основна средства износ који је једнак тржишној цени отуђених средстава дужан је да плати порез који се валоризује применом стопе раста малопродајних цена”.<sup>24</sup> Предузеће, дакле, може задржати право на даље коришћење пореског ослобођења, чак и ако је из неког разлога продало основна средства у која је прво уложило средства, под условом да поново инвестира у нова основна средства. Међутим, чини нам се да није до краја прецизно уређено следеће: (а) на коју “тржишну цену” основних средстава се у овом слу-

21. Уколико порески обвезник купи робу од повезаног лица, а затим је прода купцу који је самостално (тј. неповезано) лице, он може да усклади набавну цену према препродајној цени, тако што је умањује за “разуман профит”, који одражава удео у ризику обвезника као препродавца.

22. Примера ради, у прописима о трансферним ценама Немачке, Холандије, САД и др. постоје врло детаљне листе “уобичајених маржи” за различите трансакције.

23. Вид.: члан 50а, став 1. и члан 50б став 2. ЗПДП.

24. Вид.: члан 50г ЗПДП.

чају мисли (тј. на тржишну цену која је важила у моменту “прве” инвестиције /одн. набавна цена основних средстава/) или, пак, у тренутку отуђења основних средстава /одн. продајна цена основних средстава/), пошто би то могло да има утицаја на величину инвестиције, која је услов за “задржавање права” на пореско ослобођење, и (б) у којем временском року обвезник мора да изврши улагање у нова основна средства (тј. непосредно по отуђењу основних средстава која су била предмет “прве инвестиције” или му се, евентуално, оставља неки краћи рок да то учини).

Поменимо и то да је рок за преношење пословних и капиталних губитака унапред, на рачун добити из будућих обрачунских периода продужен са пет на десет година.<sup>25)</sup> Преношење пословних губитака унапред има ефекат одбитка од пореске основице у годинама у које се губици преносе.<sup>26)</sup> Упоредна анализа показује да је рок за преношење пословних губитака најчешће неограничен (Аустрија, Белгија, Немачка, Луксембург, Холандија, Шведска и Велика Британија) или износи 5 година (Данска, Француска, Грчка и Италија), осим у Португалији (где је 6 година), Финској (10 година) и Шпанији (15 година). У земљама у региону овај рок је, по правилу, 5 година (нпр. Бугарска, Хрватска, Мађарска, Пољска, Румунија, Словачка, Словенија, Турска), док у Чешкој он износи 7 година.<sup>27)</sup>

### 3. Порез на доходак грађана

Намера да се мерама пореске политике остваре одређени екстрафискални циљеви опорезивања (нпр. развој пољопривреде, развој предузетништва, подстицање инвестиција, повећање запослености, олакшавање процеса приватизације и др.), утицала је да се у области опорезивања дохотка грађана такође уведу неке нове пореске мере.

Са становишта својеврсног олакшавања процеса приватизације у Србији треба скренути пажњу на новоуведено ослобођење од пореза на зараде за различите категорије отпремнина, као што су:<sup>28)</sup> отпремнине код одласка у пензију (до износа двоструке просечне месечне зараде по запосленом исплаћене у Републици, према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике), отпремнине, односно новчане накнаде које послодавац исплаћује запосленом за чијим је радом - због технолошких, економских или организационих промена - престала потреба (до износа који је утврђен у Закону о раду<sup>29)</sup>), и једнократне новчане накнаде које се исплаћују лицу коме престане радни однос у процесу реструктурирања предузећа и припреме за приватизацију, стечај и ликвидацију.

25. Вид.: члан 30. став 3. и члан 32. ЗПДП.

26. Упоред., у том смислу: Barry Bracewell-Milnes – J. C. L. Huiskamp, *Investment Incentives*, Kluwer, Deventer 1977, стр. 36-38.

27. Упоред.: *European Tax Handbook 2002*.

28. Вид.: члан 9. став 1. тач. 18), 19) и 20) **Закона о порезу на доходак грађана** (у даљем тексту: **ЗПДГ**), *Службени гласник РС*, бр. 24/2001 и 80/2002.

29. *Службени гласник РС*, бр. 70/2001.

цију (до износа утврђеног Социјалним програмом за запослене којима престаје радни однос у процесу реструктурирања предузећа и припреме за приватизацију, стечаја и ликвидације<sup>30</sup>), односно за лица старија од 50 година живота, без ограничења износа ове накнаде).

У функцији подстицања развоја пољопривреде и стимулисања предузетништва, стопе пореза на приходе од пољопривреде и шумарства и пореза на приходе од самосталне делатности су снижене на 14%.<sup>31</sup>

Приходи по основу обављања привремених и повремених послова се од 1. јануара 2003. године у пореском смислу третирају као “остали приходи”<sup>32</sup> (а не више као зараде), пошто је реч о приходима који се, према Закону о раду, остварују на основу допунских облика радног ангажовања, а не по основу радног односа. Због тога је пореска стопа по којој ће ови приходи убудуће да буду опорезовани 20%, а не 14%, с тим што је допуштено одбијање нормираних трошкова у висини од 20% од бруто прихода.<sup>33</sup>

Новина је, исто тако, у томе што се од почетка ове године приходи спортиста и спортских стручњака, такође, сматрају “осталим приходима”.<sup>34</sup> То, дакле, значи да такви приходи више неће бити третирани као зарада, те неће бити оптерећени доприносима за обавезно социјално осигурање и порезом на зараде од 14%, нити ће се на њих плаћати порез на фонд зарада. Могло би се, међутим, поставити питање због чега приходи спортиста и спортских стручњака нису подвргнути порезу на фонд зарада.<sup>35</sup> Иначе, ЗПДГ експлиците наводи која све примања спортиста немају карактер зараде.<sup>36</sup> То су: накнаде на име закључења уговора (трансфер и др.); накнаде за коришћење лика спортисте; новчане помоћи врхунским спортистима са посебним заслугама; стипендије и хранарина које спортиста аматер остварује од спортске организације изнад прописаног неопорезивог износа; стипендије врхунским спортистима за спортско усавршавање; новчане и друге награде; примања по основу националног признања и награде за посебан допринос развоју и афирмацији спорта; накнаде и награде за рад спортским стручњацима (тренери, судије, делегати и др.). Пореска стопа за ове приходе спортиста и спортских стручњака је 20%, уз могућност одбитка нормираних трошкова у висини од, чак, 50%. Норми-

30. *Службени гласник РС*, бр. 12/2002.

31. Вид.: члан 28. и члан 38. **ЗПДГ**.

32. Поред прихода од давања у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари, добитака од игара на срећу и прихода од осигурања лица, у категорију “осталих прихода” спадају, такође, и приходи по основу уговора о делу, примања чланова управног и надзорног одбора правног лица, накнаде посланицима и одборницима и др. Вид.: чл. 81. и 85. **ЗПДГ**.

33. Вид.: члан 82. став 3. и чл. 85-86. **ЗПДГ**.

34. Вид.: члан 81. **ЗПДГ**.

35. Основицу пореза на фонд зарада чини не само исплаћена зарада, већ и опорезиви приход од ауторских права и права индустријске својине, опорезиви приход од самосталне делатности и износ катастарског прихода. Вид.: члан 3. **Закон о порезу на фонд зарада**, *Службени гласник РС*, бр. 27/2001.

36. Вид.: члан 84а **ЗПДГ**.

рани трошкови су, према томе, значајно већи него код других “осталих прихода”, где, као што је напред већ поменуто, они износе 20%. Због тога је ефективна пореска стопа која се примењује на приходе спортиста и спортских стручњака у пола нижа, тј. износи 10%. Информације ради, поменимо да већи износ нормираних трошкова (од 65%), према важећим законским решењима, постоји само за приходе остварене од вајарских дела, таписерија, уметничке керамике, керамопластике, мозаика и витража.<sup>37)</sup> Тако повољан порески третман прихода спортиста требало би стимулативно да утиче на њихово пријављивање надлежним пореским органима. Штавише, у циљу сузбијања пореске евазије уведен је порез по одбитку за исплатиоце прихода спортиста и спортских стручњака.<sup>38)</sup> Приходи спортиста, наравно, улазе у доходак за опорезивање код годишњег пореза на доходак грађана.

Посебну пажњу скреће увођење пропорционалне пореске стопе од 10% код годишњег пореза на доходак грађана, уместо прогресивних стопа које су се кретале у распону 10%, 15% и 20%.<sup>39)</sup> Ова мера је, између осталог, образложена аргументацијом да је, у условима примене годишњег пореза на доходак као допунског, корективног пореза, правичније пропорционално опорезивање. Међутим, прогресивно опорезивање дохотка је примереније захтеву да порез треба да се плаћа сразмерно економској снази пореског обвезника (ability-to-pay принцип), ако жели да се обезбеди вертикална правичност у опорезивању, и кроз овај порез обезбеди реализација социјалних циљева.<sup>40)</sup> Оваква замена врсте пореских стопа, управо супротно, ублажава пореско оптерећење, пре свега, оних лица чији је годишњи доходак изузетно велики. Тако би, на пример, обвезник који оствари годишњи доходак који прелази 100% од неопорезованог износа у условима примене пропорционалне стопе од 10% умањио свој порески терет за 50%, у односу на ситуацију када би се примењивала ранија пореска прогресија. Сем тога, упоредна решења показују да је, практично, у свим земљама (било да су оне чланице Европске уније, било да су у питању земље у региону) стопа пореза на доходак прогресивна. Навешћемо примере неких земаља у региону (нпр. Бугарска – до 29%; Чешка – до 32%; Хрватска – до 35%; Словачка – до 38%; Мађарска – до 40%; Пољска – до 40%; Словенија – до 50%; итд.).<sup>41)</sup> С друге стране, компаративна анализа је показала да пропорционална стопа пореза на доходак постоји само у Естонији (26%) и Летунији (25%)<sup>42)</sup>, док је, међу земљама-чланицама Европске уније, то случај једино у Шведској, али само када је реч о приходу од капитала (када важи пропорционална стопа од 30%), док се на зарађен приход примењују прогресивне стопе од 20% и 25%.<sup>43)</sup> Интенција је била да се смањи пореска евазија, односно да се много већи

37. Вид.: члан 56. тачка 1) ЗПДГ.

38. Вид.: члан 99. тачка 7а) ЗПДГ.

39. Вид.: члан 89. ЗПДГ.

40. Вид. о томе више: Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 184-191.

41. Упоред.: **European Tax Handbook 2002**.

42. Вид.: **European Tax Handbook 2002**, стр. 189. и 388.

43. Вид.: *ibid.*, стр. 588.

број обвезника мотивише да пријављује свој годишњи доходак, ако он прелази прописани “порески праг”. Иако би се, евентуално, могао изнети аргуменат да је овде реч о неком облику тзв. индиректне прогресије<sup>44)</sup>, ипак остајемо на становишту да се преласком на пропорционалну стопу код годишњег пореза на доходак угрозила вертикална правичност у опорезивању.

#### 4. Порези на имовину

Нове пореске мере у области опорезивања имовине имају за главни циљ да се њима подстакне процес приватизације у Србији, као и да се обезбеди бржи развој тржишта хартија од вредности. У том смислу, проширен је круг ослобођења код пореза на наслеђе и поклон, тако да су њима, почев од 4. децембра 2002. године, обухваћени такође и: пренос акција без накнаде извршен у поступку приватизације, пренос обвезница које су издате ради измирења обавеза Републике Србије по основу девизне штедње грађана, као и пренос обвезница издатих ради измирења обавеза Републике по основу зајма за привредни развој Србије.<sup>45)</sup> Сем тога, пренос акција у процесу приватизације, са субјекта приватизације на стипендијца акција, као и пренос обвезница издатих ради измирења обавеза Републике Србије по основу девизне штедње грађана, односно по основу зајма за привредни развој Србије ослобођени су од пореза на пренос апсолутних права.<sup>46)</sup> Када је реч о опорезивању имовине у статистици, акције издате на име и удели у друштвима са ограниченом одговорношћу, које је обвезник стекао у поступку својинске трансформације, односно приватизације се ослобађају од пореза на имовину на право својине, и то у периоду од пет година од дана стицања права својине на таквим акцијама, односно уделима.<sup>47)</sup>

#### 5. Порез на промет производа и услуга

У “пакету” нових пореских мера које су највећим делом почеле да се примењују у Србији од 1. јануара 2003. године налазе се и одређене измене у домену опорезивања промета производа и услуга.<sup>48)</sup> Основна интенција је да се порез на про-

44. Индиректна прогресија означава такав начин опорезивања када је законска стопа пропорционална, али је ефективна пореска стопа прогресивна, што се постиже путем одбитака (нпр. основно лично ослобођење) којима се умањује доходак пореског обвезника у поступку утврђивања пореске основице. Упоред.: Јован Ловчевић, **Институције јавних финансија**, Службени лист СФРЈ, Београд 1991, стр. 99.

45. Вид.: члан 21. став 1. **Закона о порезима на имовину** (у даљем тексту: **ЗПИ**), *Службени гласник РС*, бр. 26/2001, 45/2002 и 80/2002.

46. Вид.: члан 31. став 1. **ЗПИ**.

47. Вид.: члан 12. став 6. **ЗПИ**.

48. **Закон о порезу на промет** (у даљем тексту: **ЗПП**), *Службени гласник РС*, бр. 22/2001, 73/2001 и 80/2002.

мет убудуће користи не само примарно за вођење фискалне политике, већ и као инструмент економске и, пре свега, социјалне политике у Србији.

Тако су већ од 27. новембра 2002. године од пореза на промет ослобођени, између осталих, и следећи производи: јестиво уље, јестива маст биљног и животињског порекла и шећер; рачунарска опрема и софтвери; уџбеници и наставна средства; млазно гориво које се користи за погон авиона који лете на међународним линијама (редовним и чартер), уколико се испорука горива врши преко посебног места – бункера и под условом да је извршено извозно царинење горива и издата извозна царинска декларација; мазут<sup>49</sup>); природни гас који се испоручује индивидуалним потрошачима преко гасне дистрибутивне мреже; производи које као хуманитарну помоћ у земљи без накнаде добијају Црвени крст и друге домаће хуманитарне организације, односно комесаријат за избеглице; производи набављени по основу уговора о донацији који СР Југославија, односно република-чланица закључује са међународном финансијском организацијом, као и по основу уговора који са међународном финансијском организацијом закључује трећа страна, у којем се СР Југославија, односно република-чланица појављује као гарант, а тим уговором није предвиђено да се од добијених средстава плаћају и трошкови пореза.<sup>50</sup>) Осим тога, ослобођење од пореза на промет услуга се проширује и на услуге давања у закуп пословног и другог простора, које врши физичко лице – грађанин који не обавља регистровану делатност.<sup>51</sup>)

Намера носиоца пореске политике да се порез на промет у овом моменту више стави у функцију остваривања социјалне политике је са становишта пореских обвезника, односно носилаца пореског терета крајње оправдана. Храна и лекови су “нееластична” добра, без којих се не може и чија је потрошња израз потребе како за сиромашне, тако и за богате, а не манифестација неке веће економске снаге. Али, имајући у виду да је листа ослобођења од пореза на промет почетком 2002. године већ била проширена на свеже, односно смрзнуто воће и поврће, месо и рибу, јаја, лекове, ортотичка и протетичка средства, као и медицинска средства, огревно дрво и комуналне услуге,<sup>52</sup>) намеће нам се, ипак, питање начелног карактера, тј. да ли се таквим проширивањем круга пореских ослобођења постепено уступа пред једним од основних, иницијалних захтева пореске реформе, а то је да пореска основица треба да буде што шире постављена како би се порески терет равномерније расподелио међу обвезницима. У таквим ситуацијама увек постоји опасност од различитих притисака да се ослобођење уведе и за неки други производ (што се, уосталом, и догодило са усвајањем амандмана којим су од пореза ослобођени мазут и природни гас). С друге стране, пред дилемом смо колико ће наведена пореска ослобођења у стварности да побољшају стандард грађана Срби-

49. Вид.: члан 7. став 1. тачка 4) ЗПП.

50. Вид.: члан 11. ЗПП.

51. Вид.: члан 17. тачка 3а) ЗПП.

52. *Службени гласник РС*, бр. 73/2001.

је, односно колико ће реално да олакшају положај сиромашнијих слојева становништва.

Међу новим мерама у области опорезивања промета посебан значај има обавезно увођење фискалних каса у Србији, најдаље до краја 2003. године. Наиме, сва лица која врше промет производа на мало, односно промет услуга физичким лицима имају обавезу да евидентирају сваки појединачни промет преко регистар касе са фискалном меморијом (“фискална каса”).<sup>53)</sup> Таква обавеза се једино не односи на пољопривредне произвођаче и власнике самосталних занатских (али не и трговинских) радњи који на пијачним тезгама и другим сличним објектима продају пољопривредне производе, односно сопствене производе занатства и домаће радиности.<sup>54)</sup> Отуда ће, дакле, убудуће и продавци дневне штампе и цигарета који промет производа врше преко киоска, продавци на бензинским пумпама, као и лица која продају производа врше на тезгама на тзв. “бувљим пијацама” бити у обавези да за сваки извршени промет издају рачун, односно исечак касене траке.

Упркос великим отпорима који су се, као реакција на ову меру, јавили како код обвезника, тако и код потрошача, односно корисника услуга, чињеница је да увођење фискалних каса има вишеструке позитивне ефекте, који се првенствено огледају у следећем: (а) Фискалне касе су значајно средство у сузбијању сиве економије; (б) Увођењем ових каса обезбеђује се један од низа неопходних предуслова за увођење пореза на додату вредност у порески систем Србије; и (в) Повећава се финансијска дисциплина. У том смислу, прописана је новчана казна у износу од 1.000 динара за прекршај који учини физичко лице – купац производа, односно корисник услуге, који непосредно по изласку из радње или другог пословног објекта не поседује рачун, односно исечак касене траке за купљене производе или коришћене услуге.<sup>55)</sup> Очигледно је да на сваки начин треба сузбијати раширени сектор сиве економије који не наноси само непосредну штету буџету Србије, већ и посредну штету свим оним лицима која легално обављају делатност и испуњавају своје пореске обавезе (који су, заправо, на својеврстан начин дискриминисани).<sup>56)</sup> Али, да ли је висина прописане казне конзистентна са неким другим, новим пореским мерама које иду у правцу олакшавања положаја лица са ниским примањима? Да ли је такво, за економске прилике у Србији, ни мало благо санкционисање евентуалног пропуштања купца да узме или тражи рачун, које је последица брзине, немара или, једноставно, заборавности било заиста неопходно или би, пак, било довољно да порески инспектор “на лицу места” (тј. у самој радњи, ресторану и сл.) “неприметно” проверава да ли продавац, односно пружалац услуге издају рачун. Уз то, остаје да пракса покаже на који начин ће се порески инспектори у поменути ситуацијама понашати према купцима, односно корисницима услуга.

53. Вид.: члан 38. став 2. ЗПП.

54. Вид.: члан 38. став 4. ЗПП.

55. Вид.: члан 54а ЗПП.

56. Вид. о томе: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 456.

## 6. Акцизе

Када је реч о акцизама, једина новина се односи на увођење ослобођења од плаћања акцизе за млазна горива која се користе за погон авиона који лете на међународним линијама (редовним и чартер).<sup>57)</sup> Међутим, право на ово ослобођење се може остварити само уколико су испуњени следећи услови: (а) да се испорука горива врши преко посебног места, тј. бункера, (б) да је извршено извозно царинске горива и (в) да је издата извозна царинска декларација. Оваква пореска мера треба да доведе до смањења трошкова пословања домаћих авио-компанија које лете на међународним линијама, и у том смислу обезбеди њихову бољу конкурентну позицију у односу на стране компаније. До сада су све стране компаније, по својим националним пореским прописима, биле ослобођене од обавезе плаћања акцизе на млазна горива, што је утицало да цене њихових услуга буду ниже, чиме су биле конкурентније од домаћих авио-компанија на међународним летовима. Због тога смо мишљења да наведено пореско ослобођење има своје пуно економско оправдање.

## 7. Порези на употребу, ношење и држање добара

Неке нове мере уведене су и код пореза на употребу, ношење и држање добара<sup>58)</sup>. Наиме, овај порез се од 1. јануара 2003. године више не плаћа на: чамце без моторног погона дужине све до преко 15 метара (са и без кабине) и чамце са моторним погоном до 7,35 kW, дужине и до преко 15 метара (са и без кабине); куће за одмор и сплав кућице; трофејно оружје (највише два регистрована оружја); оружје које је обвезник добио као награду или приликом одласка у пензију од Војске Југославије или Министарства унутрашњих послова (највише једно регистровано оружје за које је прописана најнижа висина пореза); и на оружје које овлашћени произвођачи оружја и муниције користе као основно средство (опрему) у процесу наменске производње.

Мишљења смо, међутим, да аргументи којим је надлежно Министарство својевремено образлагало поменуте пореске мере, тј. да ће се увођењем ослобођења у односу на поједине предмете опорезивања боље очувати положај пореског обвезника према његовој економској снази, нису прихватљиви. Наиме, чини нам се да чамци и мале јахте, а поготово сплав кућице, ипак, указују на нешто другачију економску снагу њихових власника. Апстрахујући могућност да се, рецимо, неке кућице на води налазе у врло лошем стању и да, можда у овом тренутку, делују крајње скромно, чињеница је да се овде ипак ради о кућицама за одмор (а не за становање), које њиховим власницима могу да пруже нешто угоднији и пријатнији

57. Вид.: члан 19. став 1. тачка 1а) **Закон о акцизама**, *Службени гласник РС*, бр. 22/2001, 73/2001 и 80/2002.

58. **Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара**, *Службени гласник РС*, бр. 26/2001 и 80/2002.

живот од оног који воде лица која не поседују такву кућицу. Плаћање пореза би, штавише, могло да натера њихове “несавесне” власнике да поведу више рачуна о њиховом одржавању или, уколико из неког разлога они више нису спремни да то чине, да их продају неком другом лицу, које би умело да на бољи начин искористи све предности поседовања сплав кућице на једној од наших река. То би, шире гледано, допринело и бољем уређењу подручја око река које, свакако, представљају један од важних природних ресурса у Србији, чиме би се постигао и циљ бољег очувања и унапређења животне средине у нашој Републици. Све ово важи тим пре што износ раније предвиђеног пореза није био сувише “оптерећујући” за обвезнике (50 динара по м<sup>2</sup>).

С друге стране, ослобођење од плаћања пореза за горе наведене чамце и мале јахте не може се, по нашем уверењу, никако правдати разлозима правичности. У савременим условима живота, извесно је да њихово поседовање не представља манифестацију неког посебно луксузног живота, али нам се неминовно намеће питање да ли то, обрнуто, значи да поседовање аутомобила радне запремине мотора до 1.300 цм<sup>3</sup>, уз то старог десетак и више година, указује да његов власник има посебну економску снагу, због које би га требало посебно опорезовати. Истина, према постојећем законском решењу, предвиђено је умањење пореза од 5% за сваку навршену годину старости возила, али укупно умањење не може да пређе 40% од прописане висине пореза.<sup>59)</sup> То, другим речима, значи да ће власник аутомобила радне запремине мотора од 1.300 см<sup>3</sup> старог 20 година, ипак, морати да, приликом продужења регистрације таквог возила, из свог кућног буџета за порез да издвоји 720 динара (колико би, иначе, износила пореска обавеза за сплав кућицу површине 14,4 м<sup>2</sup>). Имајући у виду да је просечна старост аутомобила у Србији врло висока, те да прелази 10 година, поставља нам се питање да ли је ограничење максималног износа умањења пореза на прави начин постављено. Можда би било целисходније да се проценат умањења прописане висине пореза за сваку навршену годину старости возила – уз постојећи горњи лимит од 40% - предвидео у неком нижем проценту од садашњих 5% (нпр. 3%) или, пак, да се дозволило укупно умањење у већем проценту од прописаних 40%. Најзад, могуће је и треће решење које нам се, имајући у виду пореска ослобођења за поједине типове чамаца, у овом моменту чини дефинитивно најправичнијим, а то је да се од обавезе плаћања овог пореза ослободе власници аутомобила до одређене радне запремине мотора (нпр. 1.300 см<sup>3</sup>) старости преко 15 година.<sup>60)</sup> Уколико се у овој другој фази пореске реформе стало на становиште да порези треба да одиграју и улогу инструмента социјалне политике, има оправдања да се пореским мерама олакша положај власника крај-

59. Вид.: члан 4. став 2. **Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара.**

60. Наравно, овакво пореско изузимање има своје оправдање само у лошим економским приликама које тренутно још постоје у Србији, када ниска примања не омогућавају грађанима да после извесног броја година свој стари аутомобил замене новим. У економски развијеним земљама се, управо супротно, царинским и одређеним пореским мерама стимулише куповина савременијих, нових аутомобила, снабдених катализаторима, у циљу очувања квалитета ваздуха.

ње нелуксузних и старих аутомобила, тим пре што они, по правилу, морају да издвајају већа финансијска средства за оправку својих аутомобила, замену дотрајалих делова и сл. Штавише, не треба сметнути с ума ни околност да је аутомобил средство превоза на посао и са посла, он служи и за одлазак код лекара, за одвођење деце у обданиште или школу и др., а чамци и јахтице су добра намењена, пре свега, рекреацији и разоноди. У нашим размишљањима идемо и корак даље, и постављамо питање шта је са опорезивањем мотоцикала. Да ли је поседовање мотоцикла до 125 цм<sup>3</sup> обележје већег луксуза грађанина Србије него поседовање мале јахте или куће на води? Питамо се који су то критеријуми на основу којих је утврђено (или процењено) да нека од раније опорезованих добара представљају и даље манифестацију веће економске снаге, а друга више не?<sup>61)</sup> Из свих напред изнетих разлога, сматрамо да су ове пореске мере угрозиле принцип правичности у опорезивању и да, у том погледу, није остварена конзистентност са другим мерама којима се желело да се постигне одређени социјални циљ.

### 8. Закључна разматрања

Пореске подстицаје треба схватити само као једну од мера која може да повећа конкурентност одређене земље, али једино у склопу ширег пакета економских, правних и општих друштвених мера. Код доношења одлуке о улагању капитала чини нам се да је важнија околност да ли ће уложени капитал да донесе инвеститору одговарајући профит или не у стабилним условима привређивања, а не искључиво порески разлози. Осим тога, увођење нових и до краја недовољно разрађених подстицајних мера, по нашем мишљењу, компликује порески систем, па, чак, евентуално може да створи утисак да се враћамо на некадашњи начин вођења пореске политике. Нове пореске подстицајне мере могле би да буду окарактерисане као за буџет скуп и алокативно неефикасан инструменат. Најзад, или, пре свега, отвара се широк простор за реалокацију добити ка ослобођеним пореским обвезницима кроз механизам трансферних цена.

Иако је оправдано уједначавање стопе пореза на приходе од пољопривреде и шумарства и пореза на приходе од самосталне делатности са стопом пореза на добит предузећа, намеће нам се питање из којих извора средстава се очекује да ће јединице локалне самоуправе надоместити губитак прихода у својим буџетима, до којег може да дође због значајног смањења стопа ових пореза са 20% на 14%.<sup>62)</sup>

61. Јасно нам је, међутим, да би ослобођење неких категорија старих путничких аутомобила значило много већи “фискални удар” за буџет Србије, него што је то онај који се очекује од укидања пореза на неке чамце (око 6,63 милиона динара) или на одређене врсте оружја (око 57 милиона динара).

62. У члану 98. **Закона о локалној самоуправи** (*Службени гласник РС*, бр. 9/2002) предвиђено је, између осталог, да се порез на приходе од пољопривреде и шумарства и порез на приходе од самосталних делатности у целини, тј. у износу од 100% уступају буџетима јединицама локалне самоуправе.

**Ph.D. Gordana Ilić-Popov,  
Professor Associate at the Faculty of Law,  
University of Belgrade**

## **Tax Reform in Function of Economic and Social Rehabilitation of Serbia**

### **Summary**

*In April of 2001 the serious tax reforms has started, among other necessary actions for rehabilitation, in accordance with political orientation of providing conditions for introducing Serbia in European and world streams. Main aims of this general reform of tax system, in the first stage of enforcement, consisted of considerable simplification of the existing tax structure and of providing greater allotting neutrality. The second stage of the reform enforcement, on the Eve of 2002, consisted of introducing some new simulative measures, both in the field of direct taxation and in the field of indirect taxation. In this article there is a critical analysis of newly introduced measures, aiming to revise their real justification in comparison with their economic and social aims.*

**Key words:** *Justice, Direct Investments, Tax Incentives, Social Aims.*