

*Проф. др Зоран Исаиловић  
Правни факултет, Приштина*

## **Порески систем у функцији остваривања економског циља**

### **Резиме**

*Реформисани порески систем Републике Србије након бурних политичких догађаја и честих промена, све више добија обележја које познају савремене државе света. Наведени фактори имају позитивно дејство, на стабилно и ефикасно прибављање јавних прихода и донекле на њихов утицај на привредни и друштвени живот државе.*

*Међутим, по мишљењу аутора још увек постоје слабости у пореском систему које је неопходно оклонити у циљу оптималног остваривања економског циља. У том погледу, аутор указује на присуство сложених и компликованих правних норми подложних брзим променама које је тешко разумети и ефикасно применити у пракси. У контексту изложеног, потребно је преиспитати праксу диференцираног пореског третмана одређених пореских обвезника. Прецизније, аутор се залаже за поновно дефинисање пореских подстицаја на стројој, научно заснованој критеријумској основи, која би омогућила несметано деловање тржишних закона.*

**Кључне речи:** *порески систем, порески подстицаји, елементи пореза, прогресивно опорезивање.*

## 1. Уводна разматрања

Последњи спроведени избори за парламент Републике Србије, показали су снажно померање интересовања странака са националних ка животно егзистенцијалним проблемима грађана у које незаобилазно улазе и питања пореза. Више странака се у циљу приближавања гласачима определила за истицање пореских порука које ће остварити уколико победе на изборима. Из богатог арсенала тих порука, посебно су значајне оне које се тичу функционисања привреде. Јер, без одговорног и ефикасног пореског система нема буџета, а без буџета нема ни државе ни стабилног динара и самим тим ни нормалне привреде и живота у Србији.<sup>1)</sup> Природно је, да се у жару изборне кампање поред занимљивих и промишљених предлога који су упућени јавности, налазе и они које је тешко аргументовано бранити имајући у виду сазнања до којих је дошла Наука о порезима и пореском праву. Изложени разлози су ме мотивисали да покушам да у овом раду дам свој скроман прилог.

Често присутно мишљење у јавности које је долазило до изражаја и у претходној изборној кампањи, било је да у Србији егзистира претерано пореско оптерећење привреде и грађана и да га због тога што хитније треба радикално смањити. Међутим, продубљено сагледавање свих релевантних чињеница у овој сфери друштвеног живота пре би нас могло навести на закључак, да је пореска терет увек велика када је друштвени производ низак и када сиромаштво представља главно обележје привредног и друштвеног живота земље. Другим речима, метафорички речено "го се не скида". Према томе, приоритетан задатак наше власти је да рафинирано преиспита јавну потрошњу и покуша да је рационализује и сведе на много мању меру у складу са реалним условима наше привреде.<sup>2)</sup> Јер, буџет Србије у 2006. години исказао је дефицит од 1,5 одсто БДП-а, док је неоправдано предложен буџет за 2007. годину са великим буџетским дефицитом од 2,75 одсто БДП-а. Због оваквих токова неки теоретичари чак предлажу не смањење пореског оптерећења већ повећање тамо где је то најбезболније, као што су, на пример, акцизе.

Дакле, критизерски приступ у овако осетљивој материји по мом мишљењу може дати контрапродуктивне резултате. Јер, не треба заборавити да Србија има ниже пореско оптерећење у односу на земље у окружењу које су нам оштри конкуренти у привлачењу инвестиција. У контексту изложеног, примера ради номинална стопа пореза на добит предузећа код нас је 10%. Када се има у виду и велики број прописаних пореских ослобођења и олакшица може се рећи да је ефективна

1. Видети: Божидар Ђелић, Када ће нам бити боље, "Службени гласник", "Економист", "Б -92", "Блиц", 2006 године, Београд, стр., 45.

2. У Промеморији Мисије ММФ-а која је издата средином марта ове године предложено је нашим властима да хитно укину неоснована највећа повећања зарада у 2006 и 2007. години, чиме би нова Влада јасно показала да жели да обезбеди умереност реалних зарада и ниску инфлацију. Овим се указује, да је у највећој мери последица повећања плата у Србији због високих износа који се исплаћују из буџета и у јавним предузећима.

пореска стопа пореза на добит предузећа у Србији чак и мања од 10%. С друге стране, стопа наведеноог пореза је: у Грчкој 32%, Словенији 25%, Албанији 25%, Хрватској 20%, Румунији 25%, Бугарској 19,5%, Мађарској 16%, Македонији 15% итд.<sup>3)</sup> Једино су једнаки или нешто бољи од нас, БиХ чија је стопа 10% и Црна Гора са стопом од 9%. Такође, наше порезно оптерећење и код опорезивања дохотка грађана (стопа најважнијег овог пореза - пореза на зараде сведена је на 12%) је повољно у односу на земље у окружењу итд. Најзад, и пореске стопе нашег најиздашнијег јавног прихода, пореза на додату вредност (у даљем тексту - ПДВ) су компарабилне у односу на стопе ПДВ земаља у окружењу. Наиме, висина стандардне стопе код нас је 18%, док је снижена стопа 8%. Упоредијења ради већина држава у окружењу има само једну општу стопу док снижене стопе не постоје. Тако фигурира само једна стопа ПДВ у региону: у Албанији 20%, у Бугарској 20%, у Румунији 19%, у Црној Гори 17%. Међутим, има земаља које као и ми, има у своме систему по две стопе стандардну и снижену и оне износе: у Словенији стандардна стопа је 20% а снижена 8,5%, у Мађарској стандардна стопа је 25% а снижена 12%, док је у Македонији стандардна стопа 19% а снижена 5%.<sup>4)</sup>

Поред изложеног, у стручним круговима се позитивно оцењује процес пребацивања пореског оптерећења са директних на индиректне порезе, односно смањивања опорезивања производних фактора а веће оптерећење потрошње у нашој Републици. То је генерални тренд у Европи која покушава, на уштрб "правичности" да сачува радна места и инвестиције које би се иначе селиле у Азију и Америку где су "директни" порези много мањи.<sup>5)</sup>

## **2. Критички осврт на нека важећа решења пореског система Републике Србије**

Указивање на позитивне особине нашег пореског система не значи да је он без мана и да ништа у њему не треба мењати. Напротив, постоје његове бројне мањкавости које итекако утичу у правцу неостваривања жељеног економског циља. У овом раду, анализираћу неке по мом мишљењу важне дефектности пореског система Србије које треба отклонити.

Пре свега, у нашој Републици је на путу придруживања и прикључења ЕУ неопходно максимално активирање свих људских, материјалних, природних и геостратешких потенцијала. Такође је нужно убрзање реформских процеса и афирмисање нове улоге државе. Она би морала да успостави здрав тржишни амбијент, који би ефикасно утицао на привлачење већег обима страних директних инвестиција и у том циљу спровођења развојне политике без сувишних уплитања бирократских органа, а свакако без административних одуговлачења при регистрацији,

3. Извор података: Taxation of Corporate Income 2005, OESO.

4. Извор података: European Tax Handbook, IBFD, Amsterdam 2003.

5. Видети: Божидар Ђелић, *op. cit.*, стр., 53.

запошљавању, извозу, репатријацији профита, обезбеђивању потребне правне заштите, уз постојање транспарентне и коректне правне регулативе и ефикасног банкарског, односно финансијског система.<sup>6)</sup>

Дакле, у контексту изложеног, за постизање атрактивног пословног амбијента поред осталог је неопходно изградити ефикасан финансијски систем у оквиру кога порески систем (којим се остварују бројни циљеви), свакако има изузетно важну улогу.

Сходно говорећи, путем пореза се остварују фискални, економски, политички, социјални и други циљеви. Пракса показује да је основна претпоставка за њихово остварење примена одређених руководних начела, односно принципа приликом конципирања пореског система. Ти принципи треба да буду постављени на научној основи. У контексту изложеног, незаобилазна начела која морају бити инкорпорирана у порески систем савремене државе су: начело ефикасности; начело праведности; начело издашности; начело једноставности и начело стабилности.

У циљу поштовања начела ефикасности, неопходно је одредити се за порезе који би у најмањој мери утицали на цене и тако дејствовали у правцу поштовања тржишног начина привређивања. То је могуће у пракси реализовати одређењем за широке пореске основице, свођењем изузећа и олакшица на што мању меру и смањењем броја и висине пореских стопа. Речено је већ, да се углавном може дати позитиван одговор везан за пореске стопе код нас, од чије висине битно зависи пореско оптерећење обвезника.

Међутим, дискутабилно је питање у односу на ширину пореских основица и заступљености ослобођења и олакшица посебно код пореза на добит предузећа и радњи. Наиме, динамичне и перманентне промене прописа у различитим временским периодима не могу се позитивно оценити, из једноставног разлога егзистирања непотребних брзих и радикалних осцилација. Другим речима, конкретно говорећи, у нашем пореском систему у домену пореских ослобођења и олакшица, код опорезивања добити мотивисаних привредним потребама, сусрећемо се са њиховом хипертрофираношћу у тзв. предрефорском раздобљу и њиховом редуцирању на много мању меру у реформисаном систему у 1991. години, али са тенденцијом даљих претераних осцилација све до данашњих дана.

Понекад је правна регулатива толико дефектна да је готово немогуће обвезнику да одређену пореску олакшицу у пракси искористи иако испуњава законом прописане услове. То је на пример, случај код умањења обрачунатог пореза за добит остварену у новооснованој пословној јединици у недовољно развијеним подручјима. Наиме, обвезнику који је остварио добит у новооснованој пословној јединици у недовољно развијеним подручјима умањује се износ пореза на добит предузећа у трајању од две године, сразмерно учешћу тако остварене добити у укупној добити. Међутим, критеријуми и показатељи за мерење степена развијености, односно недовољне развијености подручја на територији Републике Србије за пе-

6. Видети: Влада Републике Србије, "Национална стратегија привредног развоја Србије 2006 - 2012. године", Београд, 2007.

риод до 2005. године, били су регулисани Законом о недовољно развијеним подручјима Републике Србије за период до 2005. године.<sup>7)</sup> Пошто је поменутом Закону истекло важење он се није могао применити за улагања извршена у 2006. години. До сада је урађен само предлог новог закона, тако да се реално, наведена олакшица за 2006. годину и није могла искористити.

Дакле, мишљења сам да се код нас у пракси не успева до краја са потребом конципирања пореског система и пореске политике, који би са гледишта подстицајности били стабилни, једноставни, умерени и изграђени на јасним критеријумским основама које би ефикасно помогле привреди. Међутим, не може се рећи и да је сиромашан број и врста мера које су код нас примењиване и које се данас примењују.<sup>8)</sup>

У вези са поменутиим мерама, посебно су интересана питања везана за порески третман страних улагања и новооснованих предузећа и радњи. Изложићу их укратко.

Једно време у Републици није била спорна потреба стимулисања страних улагања пореским путем. Међутим, каснијим развојем пошло се од концепта једнаког третирања домаћих и страних предузећа те због тога и елиминисање из пореских прописа норми које стимулишу страна улагања. Овакво решење било је мотивисано и жељом спречавања могућности домаћег капитала да се фиктивно извози из Србије а потом у циљу коришћења пореских олакшица исти унесе у земљу сада означен као страни капитал, избегне плаћање пореза кроз коришћење пореске олакшице. Поред тога, разлог за уклањање посебне олакшице за стране инвестиције је тај, што је оцењено да страни улагач плаћа порез на тзв., светски доходак у држави чији је резидент, а тек потом има право да од тако обрачунатог пореза одбије порез (у виду пореског кредита), који је платио у иностранству. Према томе, пошто је поменути обвезник ослобођен од пореза на добит остварен у Србији, он нема право да добије порески кредит у својој држави. У контексту изложеног, практично он је само платио порез својој држави уместо Републици Србији. Због тога, по мишљењу креатора прописа у Србији било је опортуно ову олакшицу елиминирати из пореског система.

Такође, изузетно променљива пореска политика се код нас водила за новооснована предузећа и радње, од почетка примене реформисаног пореског система. Конкретно, одређено време различитим интезитетом стајало се на становишту: да би се подстакло оснивање нових предузећа и радњи, неопходно је као што је то уобичајено у свету, да им се у почетку дају пореске олакшице. Тим путем би "новајлија" преживео дечије болести које се често исказују кроз остварене негативне финансијске резултате. Међутим, касније се приступа укидању пореских подстицаја изражених кроз ослобођења од пореза за ново основана правна лица. По креаторима новог концепта, разлог томе је потреба за спречавање избегавања плаћа-

7. "Службени гласник РС", бр., 53/95.

8. Детаљније о томе видети ауторов рад: Порески подстицаји у новом пореском систему Републике Србије, "Право и привреда", бр. 5-8, 2002., Београд, стр.751-762.

ња пореза до којег је долазило услед раширеног коришћења обвезника имперфектности прописа у овој материји. Конкретно, бројне фирме су пословале само док су остваривале поменуте пореске повластице, а након истека времена у коме су била ослобођена од плаћања пореза укидали су фирму и основали нову, која обавља исту или сличну делатност и поново остваривали ново пореско ослобођење. Поред тога, наведено ослобођење фаворизовало је нова предузећа која су била високо профитабилна у иницијалном периоду, док су у подређеном положају била предузећа која су имала велике инвестиције које нису одмах давале добит итд.

Међутим, у нашој пореској пракси почев од 2003. године под упливом пословних кругова о потреби интензивније стимулације инвестиција, настаје нови екстензивни тренд. Он се се најпре изражава тиме што се појављује десетогодишње пореско ослобођење сразмерно улагању, за пореског обвезника који испуни кумулативно следеће услове:

- уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од 600 милиона динара;<sup>9)</sup>

- наведена средства користи у регистрованој делатности у Републици;

- у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица.<sup>10)</sup>

Имајући у виду да се овде ради о крупнијем улагању, обвезник не мора у једном пореском периоду да испуни прописане услове за признавање овог подстицаја. Дакле, период улагања није временски ограничен и може трајати више година.<sup>11)</sup> Поред тога, право на порески подстицај поред постојећег има и новоосновано привредно друштво које из сопствених новчаних средстава (која могу потицати и из оснивачког улога у новцу) изврши набавку основних средстава, уз услов да та основна средства буду евидентирана у пословним књигама обвезника и да служе за обављање регистроване делатности.<sup>12)</sup>

У теорији се поменуто ослобођење назива "велики tax holiday". Међутим, ни то није све. У нашем пореском праву егзистира и "мали tax holiday". Наиме, ослобађа се плаћања пореза на добит предузећа (сразмерно улагању), за период од пет година, порески обвезник који, према прописима којима се уређује подстицање улагања у привреду Републике, обавља делатност на подручју од посебног интереса за Републику. За остварење поменутог ослобођења законодавац је утврдио потребу да наведени обвезник испуни следеће услове:

- да уложи у своја основна средства, односно да друго лице уложи у његова основна средства износ већи од шест милиона динара<sup>13)</sup>;

9. Предлогом Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, предвиђено је повећање овог потребног износа (са више од 600 милиона) на више од 900 милиона динара. - Влада Републике Србије, Министарство финансија, 15.10.2006. године.

10. Видети: чл., 50а, Закона о порезу на добит предузећа ("Службени гласник РС", бр., 25/01, 80/02, 43/03 и 84/04).

11. Мишљење Министарства финансија РС, број 430 - 07 - 391/2005 - 04 од 15. 09. 2005. године.

12. Мишљење Министарства финансија РС, број 430 - 07 - 463/2005 - 04 од 09. 11. 2005. године.

- да користи 80% вредности основних средстава у регистрованој делатности на подручју од посебног интереса за Републику;

- да у периоду улагања додатно упосли на неодређено време најмање пет радника;

- да најмање 80% запослених на неодређено време има пребивалиште и бора-виште на подручју од посебног интереса за Републику.<sup>14)</sup>

Анализом поменутих законских ослобођења од пореза на добит, чини се, да је "велки tax holiday" избегао неке од слабости пореских ослобођења које су се сретале у пореском систему Србије до 2001. године, јер је знатно већом дужином трајања престао да фаворизује нове компаније које су високо профитабилне у иницијалном периоду, на рачун великих инвестиција које не дају одмах добит и умањило подстицај да се при истеку периода ослобођења гаси стара и оснива нова фирма, која би се опет квалификовала за ослобођење. С друге стране, систем пореза на добит предузећа постао је чак компликованији него пре 2001. године, с обзиром на сложене процедуре мониторинга испуњености услова. Такође, и даље постоји опасност од злоупотребе "tax holidaya" за трансферисања добити у ослобођена предузећа из неослобођених повезаних компанија.<sup>15)</sup> Међутим, ова констатације би била релевантна тек након значајнијег опоравка наших привредних субјеката. За сада, изгледа да су постављени критерији за остваривање "велкиког tax holiday" преви-соки за наше услове. У прилог наведене тврдње, илустративни су подаци да до сада ниједан предузетник није испунио услове за остваривање овог подстицаја. Такође, до сада је свега неколико (мање од десет) обвезника пореза на добит предузећа испунило услове за остваривање поменутог ослобођења. Ипак, и поред оваквих кретања у пракси, за остваривање поменутог олакшице, као што је речено предла-же се повећање минималног улагања у основна средства са више од шест стотина, на више од девет стотина милиона динара.

Најзад, за остваривање тзв. "малог tax holiday" законодавац као што је речено, захтева да обвезник обавља делатност на подручју од посебног интереса за Репуб-лику према прописима којима се уређује подстицање улагања у привреду Републи-ке. Пошто поменути пропис још увек није донет, практично је било немогуће остварити поменуто ослобођење. Међутим, наведеним Предлогом Закона о измена-ма и допунама Закона о порезу на добит предузећа, другачије се дефинише об-везник који има право на овај подстицај. Уместо обвезника који обавља делатност на подручју од посебног интереса за Републику према прописима којима се уређује подстицање улагања у привреду Републике, овај подстицај ће моћи да искористи порески обвезник који обавља делатност у недовољно развијеном подручју уколи-ко се донесе нови закон о недовољно развијеним подручјима Републике Србије<sup>16)</sup>.

13. Поменути Предлогом Закона о изменама и допунама Закона предвиђено је да се овај мини-мални износ повећа са шест на девет милиона динара.

14. Видети: чл. 50 б, цит. Закона о порезу на добит предузећа.

15. Видети група аутора: Реформа пореског система, Центар за либерално-демократске студије, 2003. године, Београд, стр., 120 и 121.

У циљу остваривања продуктивног инвестирања пореских обвезника законодавац прописује значајне стимулације ради улагања у основна средства (у нове машине и друго) у оквиру своје делатности. Конкретно, изложеним путем покушава се да се подстакну обвезници у правцу проширења своје делатности. У том смислу, позитивним правом обвезнику који изврши улагање у основно средство у сопственој регистрованој делатности умањује се обрачунати порез на добит предузећа за 20% улагања извршеног у тој години. Међутим, порески кредит не може бити већи од 50% обрачунаог пореза у години у којој је извршено улагање. Изузетно од наведеног, обвезнику који је према Закону којим се уређује рачуноводство разврстан у мало предузеће признаје се право на порески кредит у висини од 40% извршеног улагања у основна средства у сопственој регистрованој делатности, с тим што не може бити већи од 70% обрачунаог пореза у години у којој је извршено улагање. У оба случаја неискоришћени део пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, највише до наведених лимита, али не дуже од десет година.<sup>17)</sup>

Међутим, позитивним правом се није стало на томе. Ишло се ка још радикалнијим решењима. Прецизније, изузетно за напред наведене обвезнике признаје се право на порески кредит у висини од 80% од улагања извршеног у тој години у основна средства за обављање делатности, под условом да су, у складу са законом којим се уређује класификација делатности и регистар јединица разврставања, разврстани у једну од законом таксативно утврђеној делатности. Те делатности су пољопривреда, производња текстилних предива и тканина, производња одевних предмета, дорада и бојење крзна, производња основних метала и др.<sup>18)</sup> Поред изложеног, обвезнику који је поменутиим Законом разврстан у једну од таксативно одређених делатности признаје се и порески кредит без ограничења у односу на обрачунати порез у години у којој је извршено улагање и у наредних 10 година на које се може пренети неискоришћени део пореског кредита.

По мом мишљењу, законодавац је доста компликовано регулисао наведену материју пореских подстицаја. С тим у вези, тешко је из Закона одгонетнути намеру законодавца о дOMETИМА пореских подстицаја на које обвезник има права у случају истовременог испуњења услова из члана 48, 48а и 50а Закона о порезу на добит предузећа. Прецизније, законодавац не даје јасан одговор у погледу могућности истовременог коришћења (у истом пореском периоду) пореских подстицаја из члана 48, 48а и подстицаја из члана 50а Закона као накрупније олакшице. Због недовољне јасноће Закона по овом питању, више пута на захтев пореских обвезника уследила су мишљења Министарства финансија, које сматра да није у смислу Закона да се у истом пореском периоду за иста основна средства истовремено користи порески подстицај из члана 50а и подстицаја из члана 48 Закона.<sup>19)</sup>

16. Видети: чл. 30, цитираног Предлога Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа.

17. Видети: чл. 48, цит. Закона о порезу на добит предузећа.

18. Видети: чл. 48а, цит. Закона.

Поред наведених подстицајних мера важно је истаћи и то, да је Законом о порезу на добит дато дискреционо овлашћење Влади да може прописати додатне пореске подстицаје за стимулисање развоја делатности за коју се посебним законом утврди општи интерес.<sup>20)</sup> Оваквом регулацијом, није далеко да се добре намере у пракси претворе у своју супротност. Фактички се овде поново оживљавају некадашње дискреционе мере које се изражавају кроз могућност Владе да даје ослобођења од плаћања пореза, уступа обрачунати порез итд. Дакле, може се поново догодити као и раније, да они који имају већи утицај на Владу и мање плате или не плате порез. Због изложених разлога сматрам да члан 50и Закона треба укинути.

Начело издашности захтева потребу прибављања довољног износа прихода за државу. У том погледу код нас је незаобилазна улога ПДВ. Општа оцена је, да је од његовог увођења 1. јануара 2005. године до данас дошло до видних позитивних ефеката. Смањена је сива економија и прибављена су издашна средства. Међутим, убрзо након његовог увођења многи привредни субјекти су се обратили надлежним пореским властима са циљем да се изузму од плаћања ПДВ, или за плаћање по повлашћеној стопи. Због тога, већ након шест месеци примене усвојене су измене и допуне Закона о ПДВ, којим је пре свега проширена листа за опорезивање добра са посебном сниженом стопом од 8%.<sup>21)</sup> Нажалост, поменути тенденције су настављене и након тих промена које су јасно изражене и поводом наведене изборне кампање, када су се странке утркивале у обећањима везаних за додатно ослобођење обвезника од ПДВ или њихово сељење на примену ниже стопе. У вези с наведеним, мора се имати у виду да је реч о порезу који по правилу не трпи посебне повлашћене третмане, те сам због тога мишљења да не треба дозволити додатна ослобођења од пореза или сељења на нижу стопу, ако се неће настанак супротних ефеката од пројектованих.

Из свега напред изложеног, јасно произилази да наш законодавац даје видан, по мом мишљењу претерани значај диференцираног пореског третмана различитих привредних делатности. Наиме, у савременој тржишној привреди пореско захватање снажно утиче на понашање обвезника и неопходно је направити такав порески систем који би био недисторзиван. "Порез је недисторзиван ако, и само ако, не постоји ништа што појединац или фирма могу да учине да би променили своју обавезу".<sup>22)</sup> Међутим, реално у пракси су сви порези сем главарине дисторзивни, тј., изазивају смањење благостања, јер ремете оптималност у алокацији ресурса.<sup>23)</sup> Главарина као паушални порез није дисторзивна, због тога што њено плаћање не доводи у искушење обвезнике на одређену акцију која би за последицу имала редуцирање пореске обавезе. Али, поменути порез је напуштен у савременим условима јер је неправедан. У контексту изложеног, потребно је да се води таква

19. Мишљење Министарства финансија РС, број 430 - 07 - 00048 / 2006 - 04, од 8.03. 2006. године.

20. Видети: чл. 50 и , цит. Закона.

21. Видети: чл. 23, Закона о ПДВ, ("Службени гласник РС", бр., 84/04, 86/04 - испр., 61/05).

22. Dr Joseph E. Stiglitz, Економија јавног сектора, Прво издање, Економски факултет., 2004. година, Београд, стр., 469.

пореска политика која ће дати примат једнообразном опорезивању свих прихода над диференцираним пореским оптерећењем. Доследно томе, уместо честих пореских интервенција у циљу вођења активне ванфискалне политике савремене државе радије одређеним субјектима привређивања дају субвенције из буџета.<sup>24)</sup> Дакле, у нашим условима, приликом конципирања пореских прописа, треба бити обазрив у циљу неометаног деловања тржишних закона.

Старо начело праведности опорезивања захтева правичну расподелу пореза између пореских обвезника. Остварење наведеног начела, након последњих промена прописа о опорезивању грађана у Србији добија нове дискутабилне консеквенце.<sup>25)</sup> Конкретно, честе промене у овој сфери уместо побољшања решења по мом мишљењу, доводи до лошијих потеза који своју кулминацију добијају у садашњим важећим нормама. Наиме, поред нерешене отворене дилеме везане за акцептирање једног од прихваћеног система опорезивања физичких лица у савременим државама, невоље су настале и необазривошћу законодавца приликом пројектовања важећих прописа. У том смислу, најпре, законодавац се определио у избору система за даљу примену мешовитог система опорезивања уместо синтетичког пореза на доходак грађана. Поред тога, у жељи да доследније оствари начело плаћања пореза према економској снази законодавац је несумњиво направио суштински превид неспретно интервенишући у поменутом мешовитом систему са могућим значајним негативним последицама, које поред утицаја на правичност по мом мишљењу има уплива и на стварање негативне "климе" у односу на атрактивност инвестиционог улагања у Србији.

Подсетимо, код нас је код пореза на доходак физичких лица у основи у примени цедуларно опорезивање уз фигурирање комплементарног годишњег пореза на доходак грађана којег плаћа одређени број грађана са већом економском снагом.<sup>26)</sup> Тежећи да утврђивање и наплату годишњег пореза учини издашњијом, последњим изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана овај порез плаћају физичка лица - резиденти који су у календарској години остварили доходак већи од троструког (уместо претходног четвороструког) износа просечне годишње зараде по запосленом, исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике. Тај износ за странца резидента запосленог код резидентног лица или у сталној послов-

23. У складу са наведеним, примера ради "сваки порез на производе је дисторзиван: појединац може да промени своју пореску обавезу једноставно тако што ће смањити куповину одређеног производа. Дисторзиван је и сваки порез на приход: појединац може да смањи своју пореску обавезу једноставно тако што ће мање радити, или мање штедети." - J. E. Stiglitz, оп. цит. стр. 470.

24. "Ако се жели секторска политика, нека се она искаже на расходној страни: тако је све јасније, поштеније и много лакше за контролу." - Божидар Ђелић, оп. цит., стр., 49.

25. Видети: Закон о порезу на доходак грађана ("Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06 и 65/06).

26. Пријаву за годишњи порез грађана у Србији, за 2006. годину, у законском року поднело је 18.175 лица.

ној јединици нерезидентног лица, као и за резидента упућеног у иностранство ради обављања послова за резидентно правно лице јесте петоструки (уместо претходно десетоструки) износ просечне годишње зараде по запосленом, исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике. Једно време су стопе годишњег пореза на доходак грађана биле прогресивне и у примени је била прогресија по траншама (тзв., рашчлањена - *par tranche* прогресија). Међутим, до последњих промена прописа код овог пореза је била у примени пропорционална стопа од 10%. Ипак, имајући у виду постојање неопорезивих износа и личног одбитка, могли бисмо рећи да смо се овде сусретали са индиректним прогресивним опорезивањем. Нажалост, последњим променама прописа пропорционална стопа у висини од 10%, замењена је тзв., глобалном прогресијом коју карактерише непрекидни раст стопа за поједине ступњеве односно степене.

Конкретно, по важећим прописима обвезник који је остварио доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом а у календарској години је остварио доходак за опорезивање у износу до шестоструке просечне годишње зараде плаћа порез по стопи од 10%. Међутим, поменути обвезник који је у календарској години остварио доходак за опорезивање преко шестоструке просечне годишње зараде платиће порез у износу од 15% на целокупну основицу за опорезивање. Слична решења прописана су и код опорезивања странца резидента запосленог код резидентног лица или у сталној пословној јединици нерезидентног лица, као и за резидента упућеног у иностранство ради обављања послова за резидентно правно лице.<sup>27)</sup> Основна слабост наведеног система (примена глобалне прогресије) код којег се стопа утврђује за укупну основицу, је што долази до неправедног опорезивања оних обвезника који се налазе на граници између нижег ступња у другог вишег ступња за који се примењује већ више стопа. Говорећи једноставнијим речником, изузетно је штетно за остварење праведности али и за стварање повољне "климе" за инвестирање оних обвезника који имају јачу економску снагу, ако се годишњим порезом на доходак грађана све опорезује стопом од 10% до одређеног нивоа дохотка, а за динар изнад тог износа плаћа се порез од 15% на укупну основицу. Према томе, код овог пореза, хитно је неопходно напустити глобално прогресивно опорезивање и увести прогресију по траншама (тзв., рашчлањену - *par tranche* прогресију). Код ове прогресије основица је рашчлањена на транше (одсеке) и, за разлику од глобалне прогресије, основица у наредној транши се захвата вишом стопом само за разлику која настаје због које се и примењује већа стопа. Дакле, тим путем се остварује праведно опорезивање које итекако има утицаја на раст инвестиција у Србији.

27. Видети: чланове 87, 88 и 89, цит. Закона.

### 3. Закључак

У своме развоју порески систем Републике Србије све више поприма обележја модерних система које познаје савремени свет. У контексту изложеног, извршена су значајна побољшања која се огледају кроз увођење и примену модерних пореских облика и њихових основних елемената. Међутим, постоје још многе дефектности које је нужно елиминирати у циљу остваривања позитивних економских ефеката. У овом раду анализирао сам неке од слабости нашег пореског система везане за одвијање привредног живота.

Најпре, наш порески систем се још увек одликује сложеносћу и компликованосћу правних норми, због чега је неопходна претерана интервенција Министарства финансија кроз давања бројних мишљења која понекад фактички попримају обележја правних извора што је недопустива појава. У појединим случајевима због непотпуне правне регулативе неке пореске олакшице је чак немогуће остварити иако су обвезници испунили законске услове. Такође, за остварење неких важних олакшица, законски услови су нереално високо постављени те их због тога може искористити занемарљиви број обвезника итд.

Друго, неопходно је преиспитати пореске норме које дају претерани привилеговани диференцирани порески третман појединим пореским обвезницима. Другим речима, потребно је одредити се за порезе који би у најмањој мери утицали на цене и тако дејствовали у правцу поштовања тржишног начина привређивања. Дакле, пореске подстицаје неопходно је свести на много мању меру, и дати их на основу јасних принципијелних критерија.

Најзад, код годишњег пореза на доходак грађана неопходно је напустити тзв. глобално прогресивно опорезивање и увести прогресију по траншама (тзв., рашчлањену - *par tranche* прогресију).

**Prof. Zoran Isailovic, Ph.D**  
**Faculty of Law, University of Pristina**

## TAXATION SYSTEM TOWARDS REALIZATION OF ECONOMIC AIMS

### Summary

*A reformed taxation system of Republic of Serbia after turbulent political events and frequent changes is marked by the characteristics of contemporary world states. Presented trends have a positive impact on stable and efficient collecting of public income, and to some extent, their expected influence on the economic life of the state.*

*However, according to the author, there are still weak points in the taxation system which need to be annuled in order to optimally achieve economic aims. In that respect,*

*the author points to the presence of complex law rules liable to quick changes, which are difficult to be understood and efficiently applied in practice. In the context presented, it is necessary to request a practice of differentiated tax policy concerning particular tax-payers. Precisely, the author claims for a redefenition of tax instigation based on the strict, scientific criteria, which would enable normal activities of market laws.*

**Key words:** *taxation system, taxation instigation, taxation elements, progressive taxation.*