
ПОРЕСКО ПРАВО

др Зоран ИСАИЛОВИЋ
професор Правног факултета Универзитета у Приштини

ПОРЕСКИ ПРОПИСИ И ПРИВРЕДА

Резиме

Најважнији фискални приходи у Србији иледано с правној, финансијској, економској и социјалној аспектима су несумњиво порез на зараде као најиздашнији облик пореза на доходак грађана и порез на додату вредност. У овом раду аутор је покушао да испита важеће прописе којима су регулисани поменути приходи, везано за функционисање привредној живоји.

Уважавајући досадашња досијинућа у конципирању пореских прописа Републике Србије (компаративно с другим савременим државама), аутор највећу пажњу усмерава на негативне ефекте који позитивни прописи остварују на привреду земље, залажући се при том за нова решења која би суштински утицала на несметано деловање економских закона и омогућила оптимални привредни развој. У мноштву обухваћених проблема, аутор акценат ставља на пореске прописе који у садашњим условима својом применом представљају кочницу ефикасном привређивању, порасту запошљавања, штедњи, инвестицијама, извозу, сиречавању избегавања пореза, ликвидности привредних субјеката и расподелу јавних прихода.

Кључне речи: порески подстицаји, порез на зараде, порез на додату вредност, пореске стое, избегавање пореза, фискална децентрализација.

I Уводна разматрања

Плаћање пореза је и приликом одвијања позитивних привредних кретања за обвезнике непријатна појава, због чега често изазива бурне несугласице између пореских повериоца и пореских дужника. Природно, да се наведени процеси аверзије према порезима интентивно појачавају у условима економских криза, када бројни привредни субјекти воде животну борбу за свој опстанак у ужареној привредној арили.¹ Због тога, конципирање пореских прописа захтева изузетну стручност писаца, који у савременим условима морају да имају интердисциплинарна знања да би се постигли оптимални резултати. Ти резултати би се огледали у томе, да порески систем повољно утиче на привредни раст, не сметано ново запошљавање, подстицање инвестиција итд. Према томе, данас се не могу прихватити речи француског политичара и министра финансија за време краља Луја четрнаестог *Jean-Baptiste Colbert*-а који је истицао да је „задатак државних власти да очерупају гуске, али на такав начин да са њих скину што више перја уз што мање шиштања“.

Постоји блиска узајамна веза између пореског система и привредних кретања. Тешко је конципирати жељени и толерантан порески систем када се одвијају негативни токови у привреди.² Тако, погоршани услови привредног пословања у Србији су утицали на владу да изворе за финансирање јавних потреба претерано проналази, уместо из реалних извора – пореза и других дажбина, путем задуживања које се не сматра дефинитивним приходом. Другим речима, након одређеног времена зајмове заједно са каматом треба вратити. Конкретније говорећи, примера ради, у циљу обезбеђења неопходних јавних прихода, Србија

1 Одијум према порезима често произилази због њихових по правилу неизбежних дисторзивних дејстава које се јасно уочавају у пракси. Примера ради, због пореза на прозоре који је у Британији уведен у 17. веку, градили су се куће без прозора. У савременој Енглеској постоје други примери. Упркос томе што су возила на три точка можда мало мање безбедна и не много јефтинија од возила са четири точка, порез на њих знатно је нижи. Стога се многи појединци опредељују за „троточкаше“ уместо за много погоднија возила на четири точка. Доставна возила без прозора опорезована су много мање од оних с прозорима, тако да их појединци радо купују, али не зато што им одговара мрак у задњем делу, већ због повољније цене. У САД, повољна амортизација за покретне зидове подстакла је изградњу пословних објекта с таквим зидовима – чак и када не постоји намера да се ови померају. Иако омогућавају већу флексибилност, покретни зидови обично пружају мање звучну изолацију. Према томе, иако порези на прозоре више не постоје, савремени порески закони утичу на пројектовање зграда. Вид. Joseph E. Stiglitz, *Економија јавног сектора*, Економски факултет у Београду, 2004, стр. 466 и 467.

2 По резултату анкете Америчке агенције за међународни развој (УСАИД) на око 1.000 предузећа у Србији – 86 одсто испитаних је изјавило да им конкурентност највише подрива инфлација, 85 одсто порези на зараде, 81 одсто, променљивост девизног курса, а 74 одсто променљивост каматних стопа – извор: „Политика“, од 21. новембра 2011.

је емитовала високи ниво државних записа са врло високим каматним стопама, што је условило да банке своје расположиве динаре пласирају у њих. Негативне реперкусије таквог прикупљања средстава за финансирање јавних потреба манифестовале су се на недовољну масу кредита потребној привреди, пре свега индустрији и пољопривреди. Дакле, држава може правити проблеме привреди у случајевима када није у могућности да оптимално прикупи порезе већ се мора окренути другим јавним приходима.

Негативни привредни токови у нашој Републици, довели су до успоравања код прикупљања јавних прихода. Наведени застоји су се убрзавали даљом либерализацијом спољне трговине, и доследним неостваривањем начела општости плаћања пореза. Имајући у виду поменуте тенденције, полазна основа за финансирање јавних потреба у Србији јесте одлучна потреба ка заустављању раста јавног дуга.³ Поред тога, нужна је радикална рационализација јавног сектора у правцу налажења решења трошења у границама оствареног дохотка. У контексту изложеног, неопходно је преиспитати порески систем и у складу са интересима привреде извршити промене које ће помоћи извлачењу земље из дубоке економске кризе. При томе, код одређивања улоге пореских подстицаја у оживљавању привредних токова, неопходно је јасно имати у виду њихову тежину прихваћену у теорији опорезивања. Илустративно говорећи, порески подстицаји су као десерт: укусни су, али не значе много ако нема главног obroка. Дакле, овим путем се указује да у друштвеном животу постоје бројни непорески фактори од којих пре свега зависи повољни привредни амбијент. У те непореске факторе би се свакако могли убројити: правна процедура везана за покретање пословне активности; радно законодавство; ефикасност правосудног система; величина тржишта; расположивост и цена фактора производње; могућност репатријације профита; макро-стабилност у области девизног курса и раста цена; општи ниво корупције; политичка стабилност итд. Поред изложеног, потребно је имати у виду да емпиријска истраживања показују да је за инвеститоре често важнија транспарентност у пореским законима, са једноставним процедурама пореског извештавања и плаћања пореза, него посебни порески подстицаји.

II Оптерећење зарада и привредни токови

Бројне потребе које треба да задовољи савремена држава условљава неминовност примене у пракси непосредних и посредних пореза. При томе, се у савременој теорији ради помагања привреди, инсистира на

3 Пре само неколико година наш јавни дуг према БДП је био испод 30 одсто, а сада већ готово прелази 45 одсто према БДП, границу дозвољену Законом о буџетском систему.

снажнијом редукијом финансијског учешћа пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање који се плаћају из истог извора. Усмеравање пореског система у наведеном правцу, позитивно делује на нужну извозну оријентацију привреде, повећање инвестиција, запошљавања, решавање проблема дефицита платног биланса итд. Поред тога, наведено опредељење би по наведеној концепцији позитивно деловало у правцу радикалнијег смањења избегавања плаћања пореза, јер би се јачи ослонац на прикупљању средстава ставио на порез на додату вредност (у даљем тексту ПДВ).

Настојање ка суштинском редуцирању дажбинског оптерећења рада у Србији, неће смањити актуелност испитивања правног функционисања наплате пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање. Код наведених прихода потребно је разликовати правног и стварног обвезника с једне стране, од обвезника у техничком смислу (тзв. пореског платца), с друге стране. Правни и стварни обвезник је физичко лице (послопримац) који остварује приходе (зараду). Порески плацац (технички обвезник) је послодавац, његова обавеза утврђена по Закону о порезу на доходак грађана (за порезе) и Законом о доприносима за обавезно осигурање (за доприносе) је да за правног и стварног обвезника, утврди обавезу, обрачуна висину и одбије је. Уплату наведених прихода плацац је обавезан да изврши приликом сваке појединачне исплате зараде, која је оптерећена овим дажбинама. Како се зараде (плате) могу исплаћивати и више пута у току месеца, моменат доспећа наплате не везује се за месец или било који други проток времена већ за моменат исплате прихода обвезника. Имајући у виду природу пореза и доприноса као принудних давања, поменути законима прописане су санкције⁴ за послодавце који не изврше обрачун и плаћање пореза и доприноса истовремено са исплатом зараде запосленог. По Закону о пореском поступку и пореској администрацији⁵ Пореска управа у поступку пореске контроле проверава и утврђује законитост и правилност испуњавања пореске обавезе. Нажалост, Пореска управа као надлежни орган није задовољавајуће обављала контролу спровођења поменутих закона. С тим у вези, посебно је у пракси била неефикасна наплата доприноса то-

4 Закон о порезу на доходак грађана (*Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – испр., 31/09, 44/09 и 18/10), чл. 166 и Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање (*Службени гласник РС*, бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09), нормирано је да послодавац који не обрачуна и не плати порез и допринос истовремено са исплатом зараде запосленог, биће кажњен новчаном казном до милион динара, а одговорно лице послодавца новчаном казном до 50.000 динара.

5 Закон о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06 и 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10).

ком више година. Међутим, за лош рад Пореске управе законом нису прописане санкције.

Изразита стерилност рада Пореске управе условила је измену и допуну Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Наиме, имајући у виду да од уплате доприноса за обавезно социјално осигурање непосредно зависи остваривање права осигураника, као и да се из пореза финансирају одређена права и дужности Републике, покрајине и јединице локалне самоуправе, у циљу повећања финансијске дисциплине утврђено је да ће, од 1. јула 2012. године, банка дозволити исплату зарада, односно накнаде зарада, само уз истовремено плаћање обавеза по основу пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање, обрачунатих у складу са законом. У случају да на рачуну исплатиоца нема довољно средстава за истовремену исплату зарада, односно накнада зарада, уз плаћање припадајућих пореза и доприноса утврђених прописима, банка ће дозволити исплату сразмерног дела зараде, односно накнаде зараде, уз плаћање припадајућих пореза и доприноса.⁶ Дакле, овим променама фактички овлашћења Пореске управе у наведеној материји прелазе на банке.⁷ Међутим, прописима није предвиђена жалба на поступање банке. Најзад, потребно је истаћи, да банка која не обустави извршење налога за исплату зарада, односно накнада зарада, поднетог без налога за истовремено плаћање припадајућих пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање, казниће се за прекршај новчаном казном у износу који одговара висини неплаћених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање, увећаном за 50%.⁸

Приликом расправе о предстојећој пореској реформи у Србији, посебан значај се даје порезу на зараде. С тим у вези, посматрано кроз историју, формулисањем прописа у овој материји покушавало се остваривање разноврсних економских и социјалних циљева. Да би се наведено остварило, у систем су се поред конципирања општих норми којима се смањивао порез на плате путем утврђивања неопорезивог износа, снижавањем пореске стопе итд., увођене и бројне посебне норме. Примера ради, једно време су се Законом о порезу на доходак грађана послодавци ослобађали уплате пореза на зараде за новозапослена лица – приправнике млађе од 30 година у трајању од 3 године а за лица млађа од 30 година у трајању од две године од дана заснивања радног односа

6 Вид. Закон о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 101/11), чл. 11.

7 Овим суштинским променама прописа, чини се, да ће у овој материји бити неопходно прецизно одредити положај, права и дужности Пореске управе и банака.

8 Закон о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 101/11), чл. 48.

тих лица. Такође, давао се порески подстицај послодавцима у случају запошљавања лица старијих од 45 година итд. Законом о доприноси-ма за обавезно социјално осигурање даване су и сличне олакшице код плаћања доприноса послодавцима који запосле лица одређене старости.

Из истих мотива, подстицања запошљавања и/или пребацивања непријављених радника у легалне токове, новим посебним прописима⁹ (овог пута подзаконским актом – Уредбом а не законом!), омогућује се послодавцима из приватног сектора субвенционисање одређеног дела пореза на зараде и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање. Конкретно, послодавац из приватног сектора који запосли на неодређено време, односно одређено време лице које најмање шест месеци без прекида пре запошљавања није било у радном односу, под условом да, почев од 31. марта 2011. године није смањио број запослених, остварује право на субвенционисање износа 30% обрачунаог пореза на зараде и укупног доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у периоду од 12 месеци од дана новог запошљавања, односно у периоду док траје радни однос на одређено време новозапосленом лицу. Поред тога, наведени субјект који запосли на неодређено време, односно одређено време лице млађе од 30 година или старије од 45 година, под истим горе наведеним условима, остварује право на субвенционисање укупног износа обрачунаог пореза на зараде и укупног доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, у периоду од 12 месеци од дана новог запошљавања, односно у периоду док траје радни однос на одређено време новозапосленом лицу.

Анализом позитивних прописа из области оптерећења рада, мишљења сам, да се код нас недовољно промишљено правно предузимају акције подстицаја запошљавања, и због тога се не остварују очекивани резултати. Нејасно је, зашто се овог пута нови подстицаји прописују уредбом а не законом. Овим путем, негативно се утиче на сигурност и стабилност правног система. Поред тога, наведена решења имају и друге суштинске слабости. У вези с овим, Уредбу о подстицању запошљавања аргументовано је критиковао Фискални савет Србије. У саопштењу овог Савета се истиче, да је начело добре пореске политике предвидив порески систем, заснован на општим правилима, која не би требало (изузев у веома специфичним околностима) да фаворизују нити дискриминишу поједине пореске обвезнике. Међутим, Уредба о подстицању запошљавања уводи дискриминацију између тренутно запослених и новозапослених радника, а уводи делимичну дискриминацију по основу старости обвезника. На тај начин послодавци у Србији ће бити мотивисани да искористе фискалне погодности за новозапослене раднике на штету тренутно запослених. Најзад, Фискални савет закључује да

9 Вид. Уредбу о подстицању запошљавања (*Службени гласник РС*, бр. 32/11 и 34/11).

Уредба поткопава предвидивост и кредибилитет пореског система, што се може негативно одразити на буџетске приходе.¹⁰

Након октобарских промена једно од актелних питања у Србији је везано за фискалну децентрализацију. Резултати у овом погледу временски гледано су осцилаторни. Тако, од 2001 до 2008. године долази до јачања финансијске улоге локалних заједница. Међутим, са уласком државе у економску кризу тај тренд престаје. Конкретно, долази до смањења јавних прихода јединица локалне самоуправе, суспендовањем њихових законских права учешћа у делу трансфера која даје Република. Недостатак средстава настао на изложени начин, јединице локалне самоуправе су почеле надомештавати путем повећања локалних комуналних такси,¹¹ задуживањем код банака, неизвршавањем обавеза према добављачима, одлагањем реализације дискреционих расхода везаних за капиталне пројекте итд. Ови процеси се неспорно негативно реперкутују на функционисање привреде. С тим у вези, повећање локалних такси утицало је на предузетнике, микро и мала предузећа да престану да обављају делатност и пређу у сиву економију. Дакле, доследна непримена Закона о финансирању локалне самоуправе¹² у делу којим се уређују трансфери локалним заједницама, довела је у питање нормално финансирање јединица локалне самоуправе и негативно се реперкутовало на привреду.

У циљу поновне афирмације фискалне децентрализације, дошло је до промене Закона о финансирању локалне самоуправе¹³ којом се

10 Инфо Сајт, 20.5.2011.

11 Јединице локалне самоуправе су неконтролисано, хипертрофирано повећале најважније локалне комуналне таксе: за истицање фирме на пословном простору; истицање и исписивање фирме ван пословног простора на објектима и просторима који припадају јединици локалне самоуправе (коловози, тротоари, зелене површине, бандере и сл.); и држање моторних, друмских и прикључних возила, осим пољопривредних возила и машина. Наведену експанзију поменутих прихода требало је да спречи Влада користећи овлашћења из Закона о финансирању локалне самоуправе. Наиме, чл. 15 ст. 2 поменутог Закона прописано је да ће Влада утврдити највиши износ за наведене локалне комуналне таксе на предлог Министарства финансија, које ће претходно о томе прибавити мишљење Комисије за финансирање локалне самоуправе. Међутим, од 2007. године (почетка примене Закона) до данас, Влада није донела уредбу о утврђивању највишег износа и тако омогућила локалној самоуправи да претерано оптерети привреду поменутих локалним комуналним таксама. Поред тога, Законом о изменама и допунама Закона о финансирању локалне самоуправе (*Службени гласник РС*, бр. 47/11), није прихваћен Владин предлог да највиши износ поменутих локалних такси буде утврђен у износу две просечне зараде у тој јединици локалне самоуправе, према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике.

12 Закон о финансирању локалне самоуправе (*Службени гласник РС*, бр. 62/06).

13 Закон о изменама и допунама Закона о финансирању локалне самоуправе (*Службени гласник РС*, бр. 47/11), чл. 3.

учешће јединица локалне самоуправе у порезу на зараде повећало са 40% на 80%. Београду, због његове економске снаге утврђена је мања припадност – 70% од пореза на зараде, који се плаћа према пребивалишту запосленог. Међутим, наведеним променама очекује се, да ће развијеније општине имати веће приходе од пореза на зараде било да се мере по становнику или као проценат укупних буџетских прихода општине. Другим речима, повећање прихода од пореза на зараде свих општина за исти проценат има за последицу повећање неједнакости у нивоу буџетских прихода што је супротно циљу равномернијег регионалног развоја и смањењу неједнакости између општина.¹⁴

Поред изложених слабости, повећано учешће јединица локалне самоуправе у порезу на зараде негативно утиче и на макроекономску стабилност. То ће се десити због тога што јединице локалне самоуправе уз прихватање нових прихода нису преузеле нове функције. Истовременим непрезимањем додатних функција, довешће до повећања буџетског дефицита на нивоу Републике. Пошто у садашњим условима Република нема могућности за повећање пореског оптерећења пореских обвезника, нити простора за нова задуживања ради подмиривања широких јавних потреба, неминовно ће доћи до повећања економске нестабилности. Решење проблема није могуће брзим непромишљеним додељивањем нових функција јединицама локалне самоуправе, јер, ове по мом мишљењу, нису способне да у кратком року преузму неке значајније функције. Поред изложеног, може се очекивати да ће порески приходи Републике опадати. Разлог овоме је неминовно снижавање царина на увоз производа из Европске уније, док ће мањи приходи од ПДВ настати због очекиваног раста извоза итд.

Веће учешће јединица локалне самоуправе у приходима од зарада није добро и због тога што је код њих уочена појава вишка запослених радника у јавном сектору. Дакле, наведена промена прописа везана за повећано учешће јединица локалне самоуправе у приходима од зарада, деловаће подстицајно ка нередуцирању броја радника у јавном сектору локалне самоуправе у наредном периоду.

Дакле, по мом мишљењу, пре предузимања осетљивих, финансијски радикалнијих решења, неопходно је остварити нужне претпоставке. У овом случају, потребно је, доследно политички и правно уобличити нове веће функције јединицама локалне самоуправе, и истовремено стручно ојачати њихов рад, који би гарантовао ефикасније трошење средстава на локалном нивоу. До тада би доследна примена Закона о финансирању локалне самоуправе (пре последњих промена), везана за

14 Вид. Милојко Арсић, „Анализа предлога о повећању учешћа локалних заједница у порезу на зараде“, *Квартални мониторинг*, бр. 24, јануар – март 2011, Београд, стр. 77 и 78.

давања трансферних средстава јединицама локалне самоуправе било најједноставније и рационално решење.

III Порез на додату вредност и привредни токови

Поремећени привредни односи праћени просечним роковима плаћања дужим од четири месеца утицали су на привредне субјекте у извршавању законске обавезе плаћања ПДВ.¹⁵ Наиме, Законом о ПДВ¹⁶ прописано је да се порез на додату вредност наплаћује унапред (у тренутку издавања рачуна – фактурисања) за робу испоручену купцу или услугу извршену за наручица посла. Међутим, пошто су фирме дошле у позицију да не могу да се наплате у примереном року од својих дужника, биле су приморане да улазе у дозвољени или недозвољени минус код банака, узимају краткорочне кредите и тим путем се изборе против неликвидности. Дакле, док у оваквим условима привредног живота, банке зарађују на камати од датих зајмова привредним субјектима, а држава се намири порезом унапред, привредници остају без нужних средстава неопходних за привређивање. Спољне манифестације изложених слабости у кретању привредних токова огледају се у томе да су бројни обвезници затварали фирме. Прецизније, према истраживањима Уније

15 На недавно објављеној листи Еуростата, Европског института за студије у привреди, просечни рокови наплате потраживања у Србији су 128 дана и овим резултатом смо се нашли на последњем месту у Европи. Илустрације ради, рокови за наплату потраживања износе: у Немачкој 18 дана; Француској 24 дана; Шпанији 32 дана; Бугарској 44 дана; Словенији 39 дана; Хрватској 34 дана; Македонији 76 дана; Босни и Херцеговини 104 дана и Албанији 127 дана. Због оваквих алармантних резултата Унија послодаваца је захтевала од државе да законом ограничи рокове плаћања још од почетка економске кризе. Конкретне потезе у наведеном правцу су предузеле многе земље у ЕУ као и оне у окружењу. Наведени субјекти су у циљу увођења реда у систем потраживања, донели конкретне законске прописе или су ажурирали рад државних институција, посебно трговинских судова. С тим у вези, у Европском парламенту ће се ускоро гласати да рокови плаћања малих и средњих предузећа буду 30 дана, док ће се у случају прекорачења уводити затезне камате. У Србији Влада је октобра 2011. год., донела Уредбу о мерама за спречавање неблаговременог измиривања новчаних обавеза јавног сектора према привредним субјектима. Међутим, јавна предузећа која дугују шест пута више новца изузета су овим прописом. То се правда тиме, да су јавна предузећа много већи повериоци, него дужници. Недостатак поменуте уредбе је и тај што не важи за приватне корпорације и не прописује санкције за прекршиоце прописа. Да би се отклониле све наведене слабости Министарство економије и регионалног развоја је донело Нацрт Закона о роковима измирења новчаних обавеза. Главни циљеви овог Закона су: побољшање ликвидности, транспарентности у пословању, изједначавање приватног и јавног сектора и усклађеност са прописима ЕУ и најбољом међународном праксом.

16 Закон о порезу на додату вредност (*Службени гласник РС*, бр. 84/04, исправка 86/04, 61/05 и 61/07).

послодаваца Србије, због плаћања пореза унапред (у тренутку издавања рачуна – фактурисања) за робу испоручену купцу или услугу извршену за наручица посла, затворено је преко 13.000 фирми у периоду 2008. до краја 2010. године. То је разлог да Унија послодаваца захтева промене Закона тако што би се ПДВ наплаћивао у тренутку реализације посла (истог дана) или максимално три дана од дана наплате посла. Образлажући свој захтев, оно истичу да су у условима светске економске кризе то урадиле и многе друге савремене државе. Тако су Чешка, Словачка, Румунија, Шпанија, Португалија, Естонија решиле ово аутоматски, обавезивањем банке којој је достављена профактура са обрачунатим износом ПДВ, да у тренутку када новац од дужника легне на рачун дате фирме скида износ за ПДВ и пребацује га на рачун државе. У предизборној кампањи неке странке су се полазећи од препоруке ЕУ, залагале да се ПДВ наплаћује у тренутку реализације посла само за мала и средња предузећа.

При формулисању пореских закона утврђивању есенцијалних елемената пореза (пореском предмету, пореској основици, пореском обвезнику и пореској стопи) се придаје важан значај, посматрано с аспекта стварања оптималног привредног амбијента. Међутим, не умањујући значај других пореских елемената, неопходно је истаћи да од висине пореске стопе највише зависи колики ће се приход захватити од обвезника. При непромењеној основици примена веће стопе значи и прикупљање обилнијих прихода и обрнуто. Пореска стопа је део пореске основице, чијом се применом на основицу израчунава порески дуг. Пошто се најчешће основица утврђује ад валорем (по вредности) и стопа се одређује код највећег броја пореза у процентима (понекад и у промилима). Код основица по количини (специфичних основица), стопа се утврђује у апсолутном (фиксном) износу, што је проблем у условима постојања високе инфлације.

У теорији и пракси се појављују више врста пореских стопа: пропорционалне, прогресивне, дегресивне и регресивне. Најчешће се примењују пропорционалне и прогресивне стопе. Пропорционалне стопе су такве стопе које се са смањењем односно повећањем основице не мењају, односно остају исте. Насупрот њима прогресивне стопе су такве стопе где се са повећањем основице повећава и стопа. Овим стопама се за порез одваја више него што расту приход и доходак. Код дегресивних стопа са смањењем основица смањују се и стопе. То је обрнута прогресија. Међутим, суштина увођења и прогресивних и дегресивних стопа је иста, јаче захватање од оних обвезника чија је економска снага већа, а заштита слабије имућних обвезника. Другим речима, за дегресивне стопе би могли рећи да оне нису посебна врста пореских стопа већ један од модалитета прогресивног опорезивања. За разлику од прогресивних стопа, код регресивних стопа се са повећањем

основице смањују стопе. Због своје неправедности ове се стопе у пракси ретко појављују, код неких врста посредних дажбина.

Без обзира на врсте пореских стопа, у теорији и пракси се озбиљно анализира значај њихових снижења на привредни живот. Инвеститори озбиљно воде рачуна када улажу, да то буде у земљи које имају ниске пореске стопе. Повољне (ниске) пореске стопе су озбиљан порески стимуланс за пореске обвезнике. Оне одговарају и пореском повериоцу (држави), поред осталог и због тога што су са аспекта административних трошкова и трошкова плаћања пореза привлачније од других пореских подстицаја.

Када се ради о врстама пореских стопа у пракси су истовремено у примени пропорционалне и прогресивне стопе. Међутим, емпиријска истраживања последње деценије сугеришу да прогресивне стопе нису најпогодније оруђе за прераспodelу друштвеног дохотка, већ је прераспodelу друштвеног дохотка оптимално спроводити путем одговарајућих и добро таргетираних политика јавних расхода. Ово је нарочито случај у условима високих пореских утаја и сиве економије, као што је случај у Источној Европи, где су практично све земље у протеклим годинама увеле системе пореза на доходак с јединственом пореском стопом (тзв. *flat-tax* системи). Смањено ослањање на прогресивне пореске стопе и синтетичке порезе на доходак грађана у претходним годинама праћено је снажнијим ослањањем на опорезивање потрошње, пре свега путем ПДВ.¹⁷ Природа ПДВ неминовно захтева примену пропорционалне стопе. У контексту изложеног, некада распрострањено мишљење да је ПДВ неправичан порез који највише погађа сиромашне слојеве становништва је значајно оспорено у новијим економским истраживањима у последње две деценије. Новија истраживања сугеришу да је ПДВ значајно мање регресиван него што се раније веровало, па чак и благо прогресиван ако се посматра цео животни век.¹⁸

Постоје и други аргументи у прилог појачавања улоге посредних пореза. С тим у вези, се истиче да ће притисак порезне конкуренције учинити неатрактивним пораст стопа пореза на доходак, а захтеви за праведношћу и бојазан од пораста кријумчарења одвраћат ће порезну власт од већих повећања домаћих стопа пореза на потрошњу (као што су ПДВ и трошарине).¹⁹

17 Нова истраживања данас снажно истичу позитивне особине ПДВ. Оне се огледају у томе што је наведени порески облик неутралан, који ствара једнаке услове за све активности у привреди. Поред тога, указује се на ефикасност ПДВ у сузбијању сиве економије. Најзад, истиче се да је потрошња као основица ПДВ-а мање подложна флукуацијама од дохотка и због тога су приходи од овог пореза стабилнији.

18 Вид. Никола Алтипармаков, „Пореска правичност главних пореских облика у Србији“, *Квартални мониторинг*, бр. 24, јануар – март 2011, Београд, стр. 85.

19 Вид. Howell H. ZEE, „Светски трендови у порезној политици: Економска перспектива“, *Финансијска теорија и пракса*, Загреб, 2005, стр. 240.

Уопште говорећи, још увек су честе расправе и дилеме у савременим државама да ли се одредити за једноступни или вишеступни систем ПДВ. С тим у вези, бројни су аргументи и против аргументи за једну или другу опцију. Тако, примена једноступног система омогућује једноставност опорезивања која омогућује свођење трошкова пореске администрације на подношљиву меру. Поред тога, овај систем омогућује примену широке пореске основице и смањује дисторзивно дејство пореза што се позитивно реперкутује на тржишни начин привређивања. Недостатак једноступног система везан за регресивно дејство ПДВ могуће је отклањати корективном применом прогресивног пореза на доходак грађана и путем давања разних социјалних трансфера сиромашним грађанима. Са друге стране, и вишеступни систем ПДВ има својих предности. Овај систем ефикасније утиче на сузбијање регресивног дејства посредних пореза што позитивно психолошки утиче на плаћање пореза код бројних сиромашнијих крајњих потрошача који се појављују као економски и стварни обвезници.

Наведена расправа о једноступном или вишеступном систему ПДВ корисна је у расправама које се воде у Србији поводом нове пореске реформе. Наиме, изузетан проблем у Србији јесте високо присуство избегавања плаћања пореза.²⁰ Према Анкети о животном стандарду домаћинства из 2007. године коју је спровела Светска банка пореска утаја у области прихода од рада код нас је процењена на преко 25% оствареног дохотка. С тим у вези, далеко је мање избегавање ПДВ. Наиме, за избегавање овог пореза неопходна је организованост током читавог производног и продајног ланца. Откривање утаје у било ком сегменту повлачи обрачун пореза за све претходне фазе производног циклуса. Поред овога, новија истраживања показују да највише новца на потрошњу добара по сниженој ПДВ стопи (од 8%) у апсолутним износима троше богатији грађани чији је апсолутни ниво потрошње највиши. То је разлог да највећи део имплицитних ПДВ субвенција (смањење буџетских прихода услед опорезивања по сниженој стопи од 8% уместо по општој стопи од 18%) управо одлази богатијим грађанима. На основу изложених истраживања у Србији, ради остваривања правичности и

20 „На бувљим и робним пијацама у Панчеву, Новом Саду, Нишу и Суботици робу свакодневно продаје 4.000 нелегалних продаваца. Само на „бувљаку“ у Панчеву, постоји 1.640 тезги. Под претпоставком да свака тезга од њих 4.000 прометује само 200 евра дневно, то је укупно 800.000 евра, пута 27 дана је 21 милион и 600.000 евра пута 12 месеци једнако је 259 милиона и 200.000 евра. На 4.000 тезги налази се око 200.000.000 евра робе без порекла. Ниједан динар ПДВ-а се не уплати држави. Бувљаци и кинески тржни центри постали су берзе за продају робе на велико. На њих дневно долази на стотине комбија и камиона. За потребе панчевачком бувљака само у Панчеву робу шије око стотину нерегистрованих радионица.“ – Милан Кнежевић, „Замена за социјални програм“, *Политика*, 4. јун 2011.

ефикасне употребе средстава, могуће је приближавање ка једноступном систему ПДВ у наредном периоду постепеним смањивањем листе добара која се опорезује сниженом ПДВ стопом, а да се додатни буџетски приходи искористе за повећање програма социјалне помоћи (дечији додатак, материјално обезбеђење породице) и за повећање прогресивних буџетских расхода (образовање, здравдство).²¹ Поред тога, неопходно је појачано залагање за неутралност ПДВ, његово немешање у тржишне токове и издашније приходе обухватом порезом што већег броја добара и услуга и редуцирањем ослобођења од плаћања на што мањи број.²²

IV Закључак

Алармантна ситуација у привреди Републике Србије се интензивно рефлектује на систем јавних прихода, у којем порези имају централну улогу. Имајући у виду да је јавни дуг достигао законом могућу дозвољену висину, да нема могућности остваривања озбиљнијих нових прихода од тзв. изворних јавних прихода (продајом државне имовине и др.), озбиљно испитивање пореског система у предстојећем периоду представља неизбежан задатак пореске власти.

У контексту изложеног, пошто је даље пореско оптерећење привреде немогуће, потребно је порески систем усмерити ка праведном оптерећењу пореских обвезника, и конципирању пореске структуре која ће омогућити прикупљање издашних прихода и истовремено позитивно деловање на нужну извозну орјентацију привреде, повећање инвестиција, запошљавања, решавање проблема дефицита платног би-

21 Вид. Н. Алтипармаков, *нав. чланак*, стр. 89 и 90.

22 Иницијатори акције „Гласај за бебе“: мрежа Удружења „Родитељ“, Портал „Бебац“, сервис „Хало беба“ и Мрежа организација за децу Србије, тражили су укидање ПДВ – а и смањење трговачких маржи на опрему и храну за бебе. Прихватајући ову акцију Влада је утврдила амандман на Закон о ПДВ којим је предвидела рефундирање ПДВ – а за куповину хране и опреме за бебе. Право на рефундацију ПДВ – а може да се оствари до износа од 55.000 динара за бебу старости до три године. Несумњиво је да се ради о изузетно хуманој акцији и жељом за остваривањем значајног демографског циља – помагања natalитету. Међутим, поставља се питање да ли се наведени циљ може оптимално остварити путем укидања ПДВ на опрему и храну за бебе. По мом мишљењу то је немогуће. Наведена промена прописа ће довести неке користи појединцима али ће друштво у целини имати негативне ефекте. Држава ће применом ове мере изгубити најмање пет милијарди динара и тако даље повећати буџетски дефицит. Због недостатка тржишне конкуренције плодове ове акције ће обратити најпре произвођачи и трговци повећањем цена наведених производа. Поред њих, профитирати ће и најбогатији родитељи који купују најскупље производе и тако највише искористити ово ослобођење од плаћања пореза. Уместо укидања ПДВ на опрему и храну за бебе боље је, да се средства из овог извора употребе за повећање дечијих додатака и материјалног обезбеђења породице.

ланса итд. С тим у вези, неопходно је изградити предвидиви порески систем, утемељан на општим правилима који по правилу не сме пореске обвезнике да доведе уметним, пореским путем, у различити положај.

Zoran ISAILOVIĆ, PhD

Professor at the Faculty of Law University of Priština

FISCAL REGULATIONS AND ECONOMY

Summary

Wage tax, which is the most beneficent form of income tax, and value added tax are undoubtedly the most important tax revenue in Serbia from legal, financial, economic and social point of view. In this paper, the author endeavoured to examine valid regulations that govern the aforementioned incomes, concerning the functioning of economy.

Considering current achievements in the formulation of fiscal regulations in the Republic of Serbia (compatibility with other modern countries), the author devotes his greatest attention to the negative effects which current legal regulations have on a country's economy, instigating thereat new solutions which would have a substantial influence on unrestricted functioning of economic laws and would provide optimal economic development. In the multitude of discussed issues, the author emphasizes fiscal regulations which in present circumstances through its application represent barrier to economic efficiency, employment growth, saving, investments, export, deterring tax evasion, liquidity of economic entities, and public income distribution.

Key words: *fiscal incentives, wage tax, value added tax, tax rate, tax evasion, fiscal decentralization.*