
ПОРЕСКО ПРАВО

др Зоран ИСАИЛОВИЋ
редовни професор Правног факултета Универзитета у Приштини

СИСТЕМ И ПОЛИТИКА ОПОРЕЗИВАЊА У СРБИЈИ

Резиме

Савремене државе настоје да изrade концепциjе опорезивања који би у пракси резултирао издашношћу прибављених прихода и снажним позитивним утицајем на привредни и друштвени живот. Међутим, по мишљењу аутора за остваривање поменутих циљева наш фискални систем је недовољно правно уређен и неопходна је његова нова реформа. Поред тога, у овом раду се анализира улога и значај неких важнијих пореза у Србији. У контексту изложене, указује се да је важећи систем опорезивања доходка трајана анахрон, и није у функцији остварења праведности и економске ефикасности.

Код опорезивања добити правних лица, аутор критикује вишегодишње неоправдане осцилације пореске политике везане за давање пореских подстицаја у циљу стимулације привредних токова. У том смислу он подржава последње промене прописа о значајном редуцирању пореских олакшица, које ће позитивно утицати на изградњу пореског система, заснованог на општим правилима. Најзад, аутор истиче потребу уједначавања правног режима опорезивања имовине физичких и правних лица, иако што ће се код поменутих субјеката, као основица за опорезивање узимати тржишна вредност нејокејности.

Кључне речи: порез на доходак, порез на добити правних лица, порез на имовину, порески подстицаји, економска ефикасност, праведност.

I Општа разматрања

Савремена држава доношењем законских и других пореских прописа покушава да на најмању меру сведе њихово спонтано и нежељно дејство и у највећој могућој мери свесно и плански оствари унапред утврђене циљеве економске и социјалне политике. Да би се то постигло, неопходно је да се порески систем конципира на основу акцептирања савремених пореских начела, које је неопходно доследно уградити у правни систем државе. Дакле, нужна претпоставка за вођење успешне пореске политике у савременим државама је изградња пореског система уважавањем научно прихваћених начела (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. Поред тога, начело праведности захтева правичну расподелу пореза између пореских обвезника. Начело издашности захтева потребу довољног износа прихода. Борба за изградњу једоставнијег и стабилнијег пореског система са најмањим трошковима захтева истрајавање на примену следећих решења: инсистирање на стабилности пореских прописа, избегавања непрецизности пореске регулативе, изборити се за смањење врста пореза и успостављања оптималне сарадње пореске власти и пореских обвезника итд.

По правилу природа пореских начела је историјска. Прецизније, њихова важност је неједнака у различитим периодима развоја друштва. Конкретније говорећи, то се може сагледати у придавању важности начела праведности и ефикасности. Наиме, шездесетих и седамдесетих година прошлог века, праведност (хоризонтална и вертикална) била је најважнија приликом конципирања пореског система. Међутим, последњих двадесетак година већи значај добија начело ефикасности. Разлог овоме је потреба за јачање конкурентности на светском тржишту роба и капитала и уочавањем немогућности доследног остваривања вертикалне праведности. У контексту изложеног, пореска политика је једно од најјачих оруђа на располагању властима при креирању привредних услова у држави и вођењу макроекономије. Порези мењају однос релативних цена у економији и на тај начин мењају понашање привредних субјеката. Утичући на понашање ових, пореска политика директно утиче на макроекономске прилике у држави и стимулише, односно дестимулише поједине макроекономске агрегате.¹

1 Милојко Арсић, Никола Алтипармаков (ур.), *Пореска политика у Србији, поглед унапред*, Београд, 2010, стр. 25.

Сазнања о неопходности изградње пореског система поштујући у највећој мери филозофију економске ефикасности су захтевала потребу научног рангирања пореских облика који су по својим обележјима најприкладнији за остварење важних економских циљева. У вези с наведеним, више објављених студија ОЕЦД на основу теоријских и емпиријских показатеља рангирало је пореске облике. Најефикаснији облик опорезивања по тим испитивањима су периодични порези на непокретну имовину. На другом месту су порези на потрошњу, док је, тек, на трећем месту порез на доходак. Најнегативније на економски раст утиче порез који оптерећује капитал.² У контексту изложеног, порески систем у Србији је неопходно поставити на основама прихваћених решења савремене теорије и праксе. Бројне фискалне и парафискалне облике потребно је преиспитати и свести их на разуман број.³ Поред тога, држава мора да има строгу контролу на укупно пореско оптерећење фискалних обвезника. Да би се то остварило неопходно је да по правилу овлашћење за установљење фискалних прихода има Република.

Код привредника и грађана постоји широко заступљено мишљење о претераном оптерећењу пореским теретом, оних који су лојални држави и уредно извршавају своје обавезе. Другим речима, изгледа да постоји сувише много субјеката који имају јаку економску снагу, али не подлежу плаћању пореза. Ова чињеница значајно поткопава правичност пореског система, јер пореске власти нису у могућности да ефикасно спроводе законску регулативу у пракси, чиме се ствара значајна разлика између *de jure* и *de facto* пореске правичности.⁴ Бројност избегавања пореза, евидентирана је код многих пореских облика. Имајући то у виду изгледа, да приликом постављања радних задатака и планова од стране Пореске управе нема довољне дозе реалности. Јер, како објаснити да од ове Службе често стижу извештаји да су испунили или премашили постављене планове, а с друге стране постоје бројни приходи и богатства која је могуће релативно лако идентификовати, а нису оптерећена порезима. Нејасно је како је могуће да постоје бројне непокретности неевидентирани и неопорезоване, и поред преузимања надлежности од пореских служби јединица локалне самоуправе.

Испитивањем наших порески прописа и њихових ефеката које њихова примена оставља у пракси, можемо закључити да је, наш фискални систем недовољно правно уређен. С тим у вези, дискутабилно је

2 Нав. према: М. Арсић, Н. Алтипармаков (ур.), *нав. дело*, стр. 34.

3 У Бечу приватне фирме месечно имају 18 издвајања граду и држави Аустрији. То је готово за трећину мање пореских обавеза, јер у Београду просечно предузеће је имало чак 46 намета, извор података: „Политика“, од 6. октобра 2012.

4 Вид. Никола Алтипармаков, „Пореска правичност главних пореских облика у Србији“, *Квартални мониторинг*, бр. 24/2011, стр. 87–88.

да надлежне пореске власти немају довољно потребне податке о броју пореских и других фискалних и парафискалних облика који фигурирају у Србији. Поред тога, не зна се прецизно, ко све у Србији има право да уводи фискалне, непореске и парафискалне облике и на основу којих прописа. Чудно је да тај важан посао за државу настоје да ураде са већим ентузијазмом и жаром невладине организације.

Нејасно је, да Пореска управа зависно од своје организационе јединице има дијаметрално различито тумачење пореских прописа о идентичним случајевима, иако је јединствена служба на територији Србије. У овом случају се директно крши уставно начело о плаћању пореза под једнаким условима.

Пореске власти у пракси довољно неприпремљене за извођење пореске реформе, немало пута недозвољено иду из једне у другу крајност. Примера ради, најпре се захтева строга употреба фискалних каса, а онда када пракса покаже да за неке субјекте представља велику препреку за обављање пословне делатности хитно се тражи да се та обавеза укине. Међутим, у пракси су већ направљени штетни ефекти и неке радње због тога затворене.

У пракси је уочено, да су порески прописи недозвољено сложени и нејасни. Због тога, поменути прописи пуно пута збуњују не само пореске обвезнике, него и пореску власт која их у пракси треба применити. Код бројних пореских прописа, не постоји складан однос између циљева који се желе и остварених пореских резултата њиховом применом. Тако, примера ради, код пореза на добит правних лица, најпре се заговара потреба за растерећење привреде и неодмерено иде са ниским стопама и бројним ослобођењима и олакшицама. Међутим, касније се увиђа да је то негативно (подстиче се избегавање пореза и др.), и онда се креће са акцијом у супротном правцу.

Поред изложеног песимизма, неопходно је истаћи и неке охрабрујуће чињенице. У Србији је отпочела нова фискална реформа, којом је од почетка октобра прошле године укинута 138 различитих такси и намета на државном и локалном нивоу. Овим мерама жели се остварити значајно растерећење занатлија, малих и средњих предузећа, у којима ради близу милион људи.⁵

5 Предузетницама је укинута фирмарина, која је до сада у зависности од општине и града, делатности и зоне износила од 24.000 до 120.000 динара годишње. Мали инвеститори неће убудуће морати да плаћају ни локалну комуналну таксу за истицање рекламе, која је до сада на годишњем нивоу коштала између 9.250 и чак 98.400 динара. Од важнијих такси које су укинуте то су и комунална такса за држање и коришћење пловних направа и других објеката, чиме ће се растеретити грађани који држе чамце, сојенице и разне друге објекте на води, као и такса за држање ресторана и других угоститељских објеката на води (сплавови). Укида се

Такође, измењеним Законом о буџетском систему оправдано се захтева, да се накнаде као посебне врсте фискалних прихода морају плаћати за непосредно коришћење одређених добара. Конкретно говорећи, поменути закон је прописано, да се накнаде могу уводити за коришћење добара која су посебним законом утврђена као природна богатства, односно добра од општег интереса и добра у општој употреби. Такође, прецизно је прописано да се убудуће накнаде не могу уводити ниједним другим законом осим специјалним посебним законом.⁶ Овим путем ће се обезбедити, с једне стране, предвидивост пословања привреди, а с друге стране оптимално коришћење јавних добара.

У контексту изложеног, Министарство финансија и привреде је урадило и ставило на јавну расправу Нацрт Закона о накнадама за коришћење јавних добара, чија се примена очекује почетком 2014. године. Овим Законом уређују се накнаде за коришћење јавних добара и накнаде које наплаћују регулаторна тела, обвезник плаћања накнаде, основица и начин утврђивања висине накнада, расподела прихода остварених од накнада, као и друга питања од значаја за утврђивање и плаћања накнада. Поменути Нацртом Закона прописано је да се убудуће накнаде за коришћење јавних добара могу уводити само овим законом, што представља неопходан раскид са претходном негативном праксом увођења ове врсте прихода путем бројних нетранспарентних прописа. С тим у вези, новим прописом таксативно се уводе следеће накнаде⁷: накнаде за промену намене пољопривредног земљишта; накнаде за коришћење шума и шумског земљишта; накнаде за коришћење ловостајем заштићених врста дивљачи; накнаде за воде; накнаде за коришћење природног лековитог фактора; накнаде за геолошка истраживања; накнаде за коришћење минералних ресурса, ресурса подземних вода, геотермалних и других геолошких ресурса и резерви минералних сировина; накнаде за коришћење радиодифузног простора; накнаде за коришћење електронских комуникационих мрежа; накнаде у ваздушном саобраћају; накнаде за коришћење лука и пристаништа; накнаде за пловидбу и коришћење објеката безбедности пловидбе на државном водном путу; накнаде за коришћење јавних путева; накнаде за коришћење јавне железничке инфраструктуре и накнаде за заштиту животне средине.

шумарина, коју су до сада морала да плаћају сва предузећа на укупан приход који остваре, независно од тога да ли њихова делатност има икакве везе са заштитом шума. Укинута је и такса за држање музичких уређаја и пререређивања музичког програма у угоститељским објектима.

6 Закон о буџетском систему (*Службени гласник РС*, бр. 54/09, 73/010, 101/010, 19/011 и 93/012), чл. 18.

7 Нацрт Закона о накнадама за коришћење јавних добара, Београд, 2013, чл. 4.

Код пореза на додату вредност (ПДВ) су извршене неопходне измене прописа од велике важности за успешно пословање привреде.⁸ „У циљу стварања повољнијих услова за пословање привредних субјеката уведен је систем наплате за одређену категорију обвезника ПДВ (а што је у потпуној сагласности са стандардима Европске уније, према којима се одређеној категорији пореских обвезника може одобрити примена наведеног система). Према систему наплате, пореска обавеза за промет добара и услуга настаје у пореском периоду у којем је наплаћено потраживање за тај промет (односно истеком рока од шест месеци од дана извршеног промета ако потраживање у том року није наплаћено), а не у пореском периоду у којем је промет извршен, док се право на одбитак претходног пореза може остварити за порески период у којем је плаћена обавеза добављачу. Примена овог система утицаће на смањење неликвидности привредних субјеката изазване неплаћањем обавеза примаоца добара и услуга. Систем наплате на основу одобрења од стране надлежног пореског органа, могу да примењују обвезници ПДВ који су у претходних 12 месеци остварили укупан промет добара и услуга у износу мањем од 50.000.000 динара и који су у том периоду непрекидно били евидентирани за обавезу плаћања плаћања ПДВ, уз испуњење одређених услова.“⁹

II Порез на доходак грађана

Последњим променама пореских прописа у Србији суштински није промењен концепт мешовитог пореза на доходак грађана¹⁰ регулисан Законом о порезу на доходак грађана.¹¹ Уместо тога, по мишљењу главне промене су ишле у правцу потребе смањења буџетског дефицита путем повећања јавних прихода од пореза на доходак. Конкретно, новим прописима код неких цедуларних пореза повећане су пореске стопе (код пореза на приходе од капитала, пореза на капитални добитак и пореза на приходе осигурања лица повећане су са 10% на 15%

8 Закон о порезу на додату вредност (*Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07 и 93/12), чл. 36а.

9 Вид. *Образложење Предлога Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност*, Београд, 2012, стр. 19.

10 Овај систем је био преовлађујући до пре неколико деценија у европским романским земљама (Италији, Француској, Шпанији, Белгији и Португалији). Данас овај систем примењују Чиле и Мозамбик. Поред тога, познавала га је наша ранија пракса, до реформе пореског система 1991. године, а од 27. маја 1998. године познаје га и садашња.

11 Закон о порезу на доходак грађана (*Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/9, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 (одлука УС), 7/12 и 93/12).

Дакле, очекивање да ће се кренути у правцу напуштања важећег модела кога карактерише егзистирање серије пореза на приходе (тзв. цедуларни систем опорезивања) са корективном применом годишњег пореза на доходак грађана није се догодила. Изгледа да је пореска власт још увек неодлучна у неопходност суштинских промена и увођење савремене врсте пореза на доходак који је могуће увести у наш порески систем. Међутим, по мом мишљењу, сазрело је време за замену мешовитог система пореза модернијим системом, јер је испољио бројне слабости. Најважније ћу у кратку изложити.

- У систему опорезивања грађана егзистирају четири диференциране законске стопе: 12% на зараде, 10% на приходе од самосталне делатности, 15% на приходе од капитала, на приходе од капиталне добити и приходе од осигурања лица, док је стопа 20% на друге приходе (приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, приходе од непокретности итд.). Услед Законом утврђених различитих нормираних трошкова за поједине приходе имамо разликовање номиналних законских стопа од тзв. ефективних или стварних стопа. Неједнаке номиналне и ефективне пореске стопе опорезивања у зависности од врсте прихода, у нашем систему условљавају формирање нових цена и тако економски неефикасно утичу на алокацију ресурса.
- Мешовити систем опорезивања дохотка Србије неједнак је у издашности. Конкретно, комплементарни годишњи порез на доходак грађана плаћа мали број грађана са већом економском снагом. Према тренутно обрађеним пореским пријавама Пореска управа је за 2012. годину примила 18.923 пореске пријаве, што је за око 1.000 мање него лане, с тим што је пријављени приход био у 2011. години, већи него сада за око седам милиона динара. Највише пореских обвезника било је 2010. године када је порез пријавило 21.369 пореских обвезника. Међутим, износ пријављеног пореза био је мањи него сада.¹² Сходно говорећи, остали порески обвезници – физичка лица (99,8% – 99,9%) плаћали су искључиво цедуларне порезе. Према томе, симболична је примена комплементарног годишњег пореза на доходак грађана у Србији и он објективно није у функцији остваривања уставног начела плаћања пореза према економској снази и поред примене прогресивних стопа.
- У оквиру цедуларних пореза по свом фискалном значају апсолутно доминира порез на зараде. Овај приход учествује са

12 Извор: *Политика*, Београд, од 13.4.2013. године.

око 85% укупних прихода прибављених од пореза на доходак грађана. У оквиру породице пореза на доходак грађана далеко мањи значај имају порез на друге приходе (приходе по основу уговора о делу, примања чланова управних и надзорних одбора правних лица итд), пореза на приходе од самосталних делатности, пореза на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине и други. Поменути токови негативно утичу на тражњу за радном снагом. Појачани уплив наведеним негативним ефектима условљен је укупним фискалним оптерећењем рада насталог истовременом применом пореза на зараде и доприноса за социјално осигурање, који се плаћају из истог извора – плата (зарада). Наиме, стопа пореза и доприноса на зараде у Републици је 63%, што представља велики терет за привреднике. То је најважнији разлог, што се послодавци одлучују за рад у сивој зони.

На основу изложеног, мишљења сам да је неопходно заменити важећи систем опорезивања новим системом који би у пракси остварио: праведност плаћања пореза; економску ефикасност; издашност; стимулисао извоз, штедњу, инвестиције и запошљавање. По мом мишљењу то би се могло остварити применом једноставног система синтетичког опорезивања (са што мање пореских стопа и пореских олакшица и ослобођења), и његове тешкоће примене отклањати увођењем елемената дуалности, умереној прогресивности, поједностављењем процедура итд. С тим у вези, неопходно је направити изузетак, за дивиденде и камате, које би требало опорезовати блаже, ван система опорезивања дохотка применом одмерених пропорционалних стопа које ће позитивно утицати на остваривање жељеног економског циља. Конкретно, овим путем елиминираће се или ублажити двоструко економско опорезивање код прихода од капитала. Такође, блажим опорезивањем камата треба да се повећа недовољна девизна штедња становништва у нашим условима.¹³ Најзад, порез на приходе од остварених капиталних добитака неопходно је елиминирати из пореског система.¹⁴ Овај порез, гледано са аспекта

13 У пореској теорији егзистирају размишљања да су пореске стимулације штедње регресивне одредбе, јер представљају трансфер средстава од „сиромашнијих“ ка „богатијим“ слојевима друштва. Другим речима, ове олакшице користе само грађани са надпросечним дохоцима који могу да штеде, а те олакшице сносе сви грађани. Међутим, због глобалне мобилности капитала већина држава, у последњих двадесетак година смањила је пореске стопе на финансијску штедњу у односу на остале облике дохотка грађана. При том, износи се тврдња да се на овај начин повећава укупан обим националне штедње, што стимулише инвестиције и убрзава привредни раст. Вид. М. Арсић, Н. Алтипармаков (ур.), *нав. дело*, стр. 64–65.

14 Овај порез није у примени у Хрватској и Босни и Херцеговини.

фискалне издашности је миноран. Наиме, у 2011. години применом овог пореза је наплаћено 788.159.000 динара, са учешћем у пореским приходима буџета Републике од 0,12%, док је у првих пет месеци 2012. године наплаћено 320.477.000 динара, са учешћем у пореским приходима поменутог буџета од 0,05%. Прихватањем изложеног концепта опорезивања ми прихватамо релевантан уплив тзв. пореске конкуренције на изградњу пореског система, привлачењем (усмеравањем) што већег дела иноземне потражње робе и услуга и токова капитала, а делимично и других фактора производње на своје подручје.¹⁵

III Порез на добит правних лица

Изградња и развој Закона о порезу на добит¹⁶ у нашој Републици била је пред перманентним искушењем законодавца о нужности реализације унапред постављених високих амбиција. Наиме, неопходно је било у систем уградити решења која преовлађују у европским пореским системима и уважавања смерница и упутства ЕУ. Примена таквог концепта требало би да утиче на стабилизацију привредних токова и подстицати конкурентну способност привреде у условима тржишног начина привређивања. Према томе, улога овог пореза утврђена је тако да поред незанемаривања његовог финансијског ефекта, буде усмерена на остваривање економског циља.

Наш законодавац је дуги низ година посвећивао посебну пажњу приликом утврђивања основних елемената опорезивања добити предузећа и остварене добити од обвезника који плаћају порез на приходе од самосталних делатности. У том погледу, можемо слободно рећи, да су у нашој теорији и пракси постојала различита мишљења о могућим донетима пореског система и пореске политике везаних за привредни живот. Та разноликост схватања по мом мишљењу свакако је утицала, приликом конципирања конкретних позитивних пореских правила у овој сфери друштвеног живота. С тим у вези, оценило се да је овај порез неоправдано фискално подцењен. Због тога је променама прописа пореска стопа промењена са 10 на 15%. Интересантно је, међутим, да оваква политика није настављена и код пореза на приходе од самосталне делатности код којег је и даље у примени стопа од 10%. Овим путем, се делимично (код уређења висине пореске стопе) одступа од потребе довођења обвезника у исти положај као и положај предузећа што је искуство и других земаља. Међутим, у осталим сегментима опорезивања

15 Перо Јурковић, *Јавне финансије*, Загреб, 2001, стр. 154.

16 Закон о порезу на добит (*Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11 и 119/12).

предузетника и правних лица поменуто начело је задржано. С тим у вези, Законом о порезу на доходак грађана је прописано да се усклађивање прихода и расхода, утврђивање капиталних добитака и губитака, порески третман пословних губитака из ранијих година и трансферне цене исказују у пореском билансу предузетника у складу са одговарајућим одредбама Закона којим се уређује порез на добит правних лица, ако Законом о порезу на доходак грађана није друкчије одређено. Такође, порески подстицаји предузетницима признају се под условима и начину како се признају правним лицима по Закону којим се уређује порез на добит правних лица.¹⁷

По важећем Закону о порезу на добит правних лица (чл. 41), утврђено је да се ради остваривања циљева економске политике у погледу стимулса привредног раста, обвезицима пружају порески подстицаји. До последњих промена прописа, може се слободно рећи да порески систем Србије није био сиромашан бројем и врстом утврђених подстицајних мера. Те мере су биле следеће: ослобођење за недобитне организације, ослобођење за концесиона улагања, олакшице за новооснована предузећа у неразвијеним подручјима, порески кредити за улагања у основна средства (три различита режима обрачуна), пореска ослобођења за тзв. велика улагања и пореска ослобођења за тзв. мала улагања. Међутим, последњим променама прописа, у овој материји направљене су значајне промене, које би у суштини значиле редуцирање само на два подстицаја, што ће довести до повећања финансијских прихода од пореза на добит, а неће се осетније негативно реперкутовати на остваривање зацртаних економских циљева. Ово мишљење је у складу са ставовима модерне теорије, да у општем случају пореске олакшице тј. одступања од општег режима опорезивања представљају неефикасно и неправично решење, јер нарушавају алокативну неутралност пореза, креирају вишак терета субвенција, и утичу на различиту изложеност пореском терету предузећа сличне економске снаге.¹⁸

17 Закон о порезу на доходак грађана, чл 35. и 39.

18 Међутим, има и неслагања са наведеним ставовима модерне теорије. Тако, с тим у вези, Национална алијанса за локални економски развој (НАЛЕД), критикује државу што је изменама Закона о порезу на добит привреди онемогућено коришћење пореског кредита и подстицаја и укидања појединих основа за ослобођење пореза. На поменуто критику реаговало је Министарство финансија и привреде указујући, при том, да су Законом о порезу на добит правних лица, који је ступио на снагу крајем 2012. године, укинута поједини порески подстицаји ради усаглашавања са правилима о додели државне помоћи што је обавеза државе према Споразуму о стабилизацији и придружавању, извор: „Блиц“, Београд, од 13.4.2013. године. Поред тога, власници малих и средњих предузећа и предузетници траже смањивање пореза ниско акумулативним гранама привреде који запошљавају највећи број радника. Вид. Милан Кнежевић, председник Асоцијације малих и средњих предузећа, *Политика*, од 14.4.2013. године.

У контексту изложеног, презентирају пореске подстицаје који се појављују у нашем важећем праву.¹⁹

- Обвезнику који изврши улагања у некретнине, постројења, опрему или биолошка средства (основна средства) у сопственом власништву за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља признаје се право на порески кредит у висини од 20% улагања извршеној у тој години. Међутим, порески кредит не може бити већи од 33% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање. Изузетно, другим режимом, обвезнику који је према Закону којим се уређује рачуноводство и ревизија разврстан у мало правно лице, признаје се право на порески кредит у висини од 40% извршеног улагања у основна средства за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља, с тим што не може бити већи од 70% од обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

Неискоришћени део пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, највише до лимита од 33%, односно 70% од обрачунатог пореза у том пореском периоду, али не дуже од десет година.

- Република Србија својим прописима покушава да привуче „тзв. велике инвеститоре“ давањем посебних пореских привилегија. Ради се о десетогодишњем пореском ослобођењу сразмерно улагању, за пореског обвезника који испуни кумулативно следеће услове: 1) уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од једне милијарде динара; 2) наведена средства користи за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачком акту обвезника, односно наведених у другом акту обвезника, којим се одређују делатности које обвезник обавља и 3) у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 200 лица. 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.²⁰ Поред тога,

19 Закон о порезу на добит правних лица, чл. 48, 50а, 50в, 50г, 50е, 50ж, 50з, 50и.

20 Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр. 430-07-391/2005-04, од 15.9.2005. године.

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.²¹

IV Порез на имовину

Већина емпиријских истраживања показује да међу порезима најчешће коришћеним у пракси – порез на имовину представља економски најефикаснији облик опорезивања који најмање успорава привредни раст.²² У важећем Закону о порезима на имовину Републике Србије,²³ уређују се имовински порези, појављујући се у следећим облицима: порез на имовину, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права. Међутим, испитивање за потребе овог рада ће бити ограничено само порез на имовину, који се у теорији још назива порезом на имовину у ужем смислу или периодични порез на имовину, односно годишњи порез на имовину. Овај порез плаћа се на имовину у статистици. Поменути Закон утврђује таксативно предмете на које се плаћа овај порез.²⁴

Одређујући обавезу плаћања пореза на непокретностима, законодавац их набраја. То су: земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти односно њихови делови. Најчешће се у пракси порез плаћа на право својине. То је стварно право, које у себи садржи сва овлашћења власника која се могу имати на једној ствари.

Законом о финансирању локалне самоуправе²⁵ од 1. јануара 2007. године, јединице локалне самоуправе добијају значајне ингеренције везане за порез на имовину (осим пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон). Наиме, поменути Закон наведени приход постаје изворни приход локалних тела. Овим путем, сада скупштина јединице локалне самоуправе утврђује висину пореске стопе

21 Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр. 430-07-463/2005-04, од 9.11.2005. године.

22 Н. Алтипармаков, *нав. чланак*, стр. 90.

23 Закон о порезима на имовину (*Службени гласник РС*, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11 и 57/12 (Одлука УС)).

24 Закона о порезима на имовину, чл. 2.

25 Закон о финансирању локалне самоуправе (*Службени гласник РС*, бр. 62/06, 47/011 и 93/012).

апострофираног пореза. Међутим, стопа не може бити већа од стопе прописане Законом о порезима на имовину. Поред тога, градови и општине утврђују износ пореске основице, на начин прописан Законом о порезима на имовину и одговарајућим подзаконским актима, и утврђују, контролишу и наплаћују поменути порез. Таква правна решења, у контексту егзистирања и других врста јавних прихода (уступљених прихода и трансфера из буџета Републике), омогућавају позитивне процесе децентрализације и самосталности јединица локалне самоуправе. Али истовремено, „овакав режим финансирања локалних самоуправа наводи неке од њих на понашање по принципу моралног хазарда, подстичући их да се у већој мери ослањају на уступљене приходе и трансфере, а да стопу пореза на имовину, обухват и ефикасност наплате учине мањим него што је могуће и оправдано, а ради придобијања политичке подршке грађана“.²⁶ С тим у вези, „потребно је политиком централног нивоа државе снажно мотивисати све локалне самоуправе да максимално користе фискални капацитет за своје изворне приходе и тиме у што већој мери своје финансирање ослањају на њих, а не на трансфер из републичког буџета“. У том смислу потребно је и саму формулу за обрачун и расподелу ненаменских трансфера из Републике дефинисати на начин који би јасно узимао у обзир фискални напор сваке локалне самоуправе и јасно „кажњавао“ оне локалне самоуправе које се добровољно одричу наплате својих изворних прихода очекујући приходе које долазе из републичког буџета.²⁷

Код опорезивања имовине главни проблем је код релевантног вредновања основице пореза. У нашим условима она је нереално утврђивана и у пракси давала резултате далеко од праве тржишне вредности којој се конципирањем прописа тежило.²⁸ Реално, процењена пореска основица за порез на имовину у ужем смислу суштински се разликовала од основице пореза на пренос апсолутних права. Код овог пореза основица је стварно усклађена са реалном тржишном вредношћу и због тога је вишеструко већа од основице код пореза на имовину коју процењује надлежни порески орган.

У жељи поштовања начела плаћања пореза према економској снази Министарство финансија се залагало, да општине полазну основицу ускладе са реалном тржишном вредношћу квадратног метра код опорезивања станова. Међутим, у пракси ниједна општина у Србији

26 Вид. Милојко Арсић, Саша Ранђеловић, Александар Бућић, Душан Васиљевић, *Реформе пореза на имовину у Србији: Резултати и перспективе*, Београд, 2012.

27 М. Арсић, С. Ранђеловић, А. Бућић, Д. Васиљевић, *нав. дело*, стр. 48.

28 Детаљније о разлозима лоше нормираности пореске основице и њеног депресивног карактера у пракси, вид. Борис Беговић, „Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе“, *Финансије*, бр. 1–6/2005, стр. 39–41.

није применила законску обавезу и није полазну основицу ускладила са реалном тржишном вредношћу квадратног метра стана. Конкретно, процена локалних колективитета је да није политички тренутак за драстичан удар на џепове грађана. Због тога су овај порез повећале од 8,5% до 40%. Рачуница им је била да је у години „танких“ локалних буџета порез на имовину једини сигуран извор прихода. У том контексту, настала је нежељена шареноликост утврђивања пореске основице. Тако, за једне је меродаван био Завод за статистику, за друге пројектовани раст цена на мало, а за треће порез на пренос апсолутних права.

У пореској теорији и пракси заступљено је мишљење да пореску основицу треба ускладити са пореском основицом која се примењује код пореза на пренос апсолутних права. С тим у вези, указивало се, да су процењене вредности некретнина при порезу у динамици веома блиске стварним тржишним вредностима некретнина, тако да пореска основица у динамици треба да буде изабрана као најбоља апроксимација стварне тржишне вредности некретнина.²⁹ Тим путем је могуће у пракси остварити принцип да они који имају велику и вредну имовину више плаћају.

Међутим, наведени концепт у пракси није прихваћен. Уместо тога, наведена мањкава решења утврђивања основице углавном су задржана и доношењем нових прописа. Суштинска разлика се појављује у томе што се сада основица пореза коју представља вредност непокретности утврђена проценом органа јединице локалне самоуправе надлежног за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе, сваке године умањује за амортизацију прописану по стопи од 0,8% (раније по 1,5%) применом пропорционалне методе, а највише до 40 процената (раније до 70%). Одмах након доношења нових прописа у стручним круговима се поставило питање оправданости постојања овог одбитка, јер је у пракси разлика у погледу тржишне цене новоизграђених и старих објеката мања и од ових 40%. Поред тога се истиче, ако се тежи обрачунавању основице утврђивањем тржишне цене некретнине, која зависи и од њене старости, да ли је оправдано још једном је умањивати по основу старости. Овим путем дошло би до проширења пореске основице, што би омогућило да пореске стопе буду ниже. Наведена решења омогућила би да грађани који имају имовину исте вредности плаћају приближно исти износ пореза.

Код овог пореза, законодавац се суочио и са проблемом оптималног признавања олакшица у циљу остваривања социјално-политичке улоге пореза. У контексту изложеног, претходним прописима најважнији и

29 Борис Беговић, Милица Бисић, Гордана Илић-Попов, Бошко Мијатовић, Дејан Поповић, *Реформа пореског система*, Београд, 2003; Б. Беговић, *нав. чланак*, стр. 46–47.

најиздашнији је био порески кредит, којим се утврђени порез умањивао за 40% и по 10% за сваког члана његовог домаћинства, тако да укупно умањење по овом основу могло да износи и до 70% утврђеног пореза. Овим путем се неоправдано бројним пореским обвезницима умањивао порез и тим путем значајно смањивао приход од пореза на имовину, доследно не поштујући начело плаћања пореза према економској снази. Наиме, изложеним решењима неселективно сви обвезници, богати и сиромашни, нпр. ако имају трочлано домаћинство плаћали су само 30% утврђеног пореза. С друге стране, једночлано домаћинство, било оно и најсиромашније плаћало је порез у висини од чак 60% од утврђеног пореза. У циљу отклањања наведених слабости, важећим Законом утврђени порез на згради или стану у којем станује обвезник умањује се за 50%, а највише 20.000 динара.

У циљу поједностављења система опорезивања (процене су биле да ће се око 95% обвезника опорезовати најнижом пореском стопом од 0,4%), министарство финансија је предложило замену прогресивних стопа увођењем јединствене пореске стопе од 0,4%. Међутим, нови закон је из Скупштине изашао са прогресивним стопама које су измењене у односу на претходно важеће и крећу се од 0,4 до два одсто (раније од 0,4 до три одсто).³⁰ Дакле, важећим правом код опорезивања непокретности пореског обвезника који не воде пословне књиге у примени је и даље, истина измењена, прогресија по траншама (тзв. *par tranche* прогресија).

Стопа пореза на имовину на права на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге је пропорционална и износи до 0,4%, док је пореска стопа на права на земљишту код обвезника који не води пословне књиге, такође, пропорционална и износи до 0,3%.

Интересантно је да се новим прописима променио само правни режим опорезивања имовине домаћинства, али не и правних лица. Поред осталог, разлог овоме је био тај да се помогне компанијама у кризним условима. Међутим, омогућавање правним лицима да плаћају порез по пропорционалној стопи од 0,4% и да се обрачун пореза врши на основу књиговодствене вредности у пракси је доводило до избегавања плаћања пореза. Наиме, већина богатијих у Србији своју најважнију имовину води на фирме, јер је основица за обрачун пореза у овом случају књиговодствена вредност имовине која је, по правилу, значајно нижа од реалне. Због тога, неопходно је уједначавање правног режима опорезивања имовине физичких и правних лица, тако што ће се код поменутих субјеката, као основица за опорезивање узимати тржишна вредност непокретности.

30 Претходним прописима због потцењене пореске основице прогресија готово није примењивана. Наиме, чак 99% некретнина било је оптерећено применом најниже пореске стопе од 0,4%.

V Закључак

Изградња савременог пореског система и политике у Србији захтева потребу правног обликовања које ће поред издашних јавних прихода омогућити и позитиван утицај на одвијање привредног и друштвеног живота. С тим у вези, у наредном периоду пореској власти предстоји озбиљан посао доношења новог Закона о порезу на доходак грађана, којим би се у наш систем опорезивања увео нови модел који би реално омогућио остваривање: праведност плаћања пореза, економску ефикасност, издашност, стимулисање извоза, штедњу, инвестиције и запошљавање. По мом мишљењу, тај порез би требало да буде најједноставнији облик глобалног (синтетичког) пореза, с потребом одступања од теоријски чистог модела – посебним (нижим) опорезивањем прихода од капитала, ради конципирања порески конкурентног система.

Ради одвијања тржишног начина привређивања, код пореза на добит правних лица ново донети прописи редуцирања бројних пореских ослобођења и олакшица ће имати позитивно дејство. Најзад, код опорезивања имовине, неопходно је изборити се за реално утврђивање тржишне вредности непокретности код утврђивање основице за оптерећење физичких и правних лица.

Zoran ISAILOVIĆ, PhD

Professor at the Faculty of Law University of Priština

TAX SYSTEM AND POLITICS IN SERBIA

Summary

Contemporary states are trying to build a concept of taxation that would practically result with affluence of obtained income and strong positive impact on economic and social life. The author analyzes the role and significance of major direct taxes in Serbia. Considering this, the author suggests that the current system of income tax is anachronistic, not achieving fairness and economic efficiency.

For tax on profits of legal entities, the author criticizes the perennial unjustified fluctuations of tax policy related to tax incentives granting for stimulation of economic trends. In this sense, he supports the latest regulations changes

on the significant reduction of tax relief, based on the general rules, which will have a positive impact on the development of the tax system. Finally, the author stresses the need to harmonize the legal regime of property tax of individuals and legal entities, taking the real estate market value as a basis for their taxation.

Key words: *personal income tax, tax on profits of legal entities, property tax, fiscal incentives, economic efficiency, equality.*