

др Хасиба ХРУСТИЋ
Центар за правна и финансијска истраживања, Београд

ПОРЕСКА ПОЛИТИКА БЕЗ СТРАТЕГИЈЕ

Резиме

Последњим изменама и дојунама неколико важних пореских закона крајем 2012. године и почетком 2013. године учињено је даље компликовање пореског система Србије, а пошто су тим изменама и дојунама настала одступања од пореских прописа Европске уније. Тиме се Србија удаљава од испуњења презетих обавезе из Споразума о стабилизацији и придруживању, а која се тиче усклађивања прописа са правним тековинама Европске уније (acquis communautaire), предузимања реформе у циљу побољшања ефикасности рада пореске управе, смањења сиве економије, и борбе против пореске ујаве и штећне пореске конкуренције. Управо зато се поставља питање има ли Србија стратегију пореске политике?

Кључне речи: *посебни подаци, штећна пореска конкуренција, нерезиденци, размена информација.*

I Увод

Потписивањем Споразума о стабилизацији и придруживању са Европском унијом (у даљем тексту: ЕУ), Република Србија се обавезала се да ће успоставити сарадњу у области опорезивања, укључујући мере усмерене ка даљој реформи фискалног система и реструктурирању пореске управе ради ефективније наплате јавних прихода, борбе против

пореске утаје и штетне пореске конкуренције.¹ Супротно преузетим обавезама из тог споразума, Република Србија (у даљем тексту: Србија), још увек није комплетирао мрежу билатералних споразума са државама чланицама ЕУ на основу ОЕЦД Модела споразума о размени пореских информација, као ни мрежу билатералних споразума о избегавању двоструког опорезивања у складу са последњим изменама ОЕЦД Модела конвенције о порезима на приходе и капитал. Такође, последње измене Закона о порезу на додату вредност, као и Закона о порезу на доходак грађана су у супротности са ЕУ пореским прописима, а приоритет је требао да буде усклађивање пореских прописа са ЕУ пореским директивама и реорганизација пореске управе уз увођење пореског информационог система. Изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији учињено је непотребно проширење надлежности ионако неефикасне Пореске управе са пословима који по садржају и природи припадају монетарним а не пореским институцијама.

II Неконзистентност пореске политике са последњим променама пореских закона

Хармонизација најважнијих облика индиректних пореза била је предуслов за формирање унутрашњег тржишта ЕУ.² Усвојеним директивама о хармонизацији пореза на додату вредност (ПДВ), у ЕУ дефинисани су заједнички ставови у погледу територије примене, предмета опорезивања, пореских обвезника, основице, броја и минималне висине стопа, врста ослобађања, одбитка, посебних поступака опорезивања, обавеза обвезника. Директива 2006/112/ЕЗ сматра се базичном директивом за хармонизацију ПДВ.³

1 Споразум о стабилизацији и придруживању (*Службени лист РС*, бр. 83/2008), чл. 100.

2 Видети детаљније: Хасиба Хрустић, *Пореска хармонизација у Европској унији*, Институт за међународну политику и привреду, Београд, 2011.

3 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *OJ L 347*, 11.12.2006; Council Directive 2006/138/EC of 19 December 2006 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, *OJ L 384/92*, 29.12.2006; Council Directive 2007/75/EC of 20 December 2007 amending Directive 2006/112/EC with regard to certain temporary provisions concerning rates of value added tax, *OJ L 346/13*, 29.12.2007; Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State, *OJ L 44*, 20.2.2008; Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of

У погледу акциза, установљен је општи споразум о акцизама да би се обезбедио слободан промет акцизних производа и да се не повећавају формалности у вези са њиховим кретањем између држава чланица ЕУ. Усвојеним директивама о држању, отпремању и контроли акцизних производа и о структури и нивоу стопа ових производа у трговинској размени између држава чланица, дефинисани су заједнички ставови у погледу: предмета опорезивања, територије примене, обавезе плаћања акциза, лица обавезних за плаћање акциза, структуре и минималне стопе акциза, врста ослобађања, отпремања акцизних производа. Хармонизација акциза односи се на акцизне производе: минерална уља, алкохол и алкохолна пића, дуван и дуванске прерађевине и енергетске производе (угаљ, природни гас и електричну струју).

Мада је Србија у области пореза била на добром путу да испуни ЕУ стандарде, последњим изменама Закона о порезу на додату вредност у 2012. години нарушено је усклађивање у области индиректног опорезивања, а пореско законодавство још увек није усаглашено са Кодексом понашања за пословна опорезивања, нити је учињена заштита од штетне пореске конкуренције.⁴ Приоритет у области пореза требао је да буде управо усклађивање са ЕУ пореским директивама и унапређење рада Пореске управе.

Усвојене измене и допуне Закона о порезу на додату вредност (ПДВ), Закона о порезу на доходак грађана, Закона о акцизама, Закона о порезу на добит правних лица и Закона о пореском поступку и пореској администрацији представљају даље усложњавање пореског система Србије и његово даље компликовање у примени. Уз то те измене и допуне наведених закона нису ни у складу са ЕУ *acquis*. Последњим изменама Закона о порезу на доходак грађана и Закона о порезу на добит правних лица унете су дискриминаторне одредбе у вези са опорезивањем примања нерезидената.

value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions, *OJ L 14/7*, 20.1.2009; Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax, *OJ L 116/18*, 9.5.2009; Council Directive 2009/69/EC of 25 June 2009 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to imports, *OJ L 175*, 4.7.2009; Council Directive 2009/162/EU of 22 December 2009 amending various provisions of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, *OJ L 10*, 15.1.2010; Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud, *OJ L 72*, 20.3.2010.

4 European Commission, *SERBIA 2010 PROGRESS REPORT, accompanying The Communication From The Commission to The European Parliament and The Council, Enlargement Strategy and Main Challenges 2010–2011*, {COM(2010) 660}, Commission Staff Working Document SEC(2010) 1330, Brussels, 9 November 2010.

III Фрагментација и усложњавање Закона о порезу на додату вредност

Закон о порезу на додату вредност Србије био је базиран на принципима ЕУ директива о ПДВ.⁵ Последњим изменама и допунама Закона о ПДВ уведени су додатни посебни поступци опорезивања који усложњавају и компликују примену ПДВ и контролу овог пореза а уједно отварају простор за разна тумачења и корупцију.⁶

Одредбом члана 28 Закона о изменама и допунама Закона о ПДВ новим чланом 36а уведен је посебан поступак опорезивања који представља одступање од механизма функционисања ПДВ јер се наплата ПДВ не врши по фактурисаном промету. Тим посебним поступком опорезивања пружена је могућност одређеној категорији обвезника ПДВ да се определи за плаћање ПДВ по наплаћеном потраживању. Обвезник ПДВ чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 50.000.000 динара и који је у том периоду непрекидно био евидентиран за обавезу плаћања ПДВ може да поднесе захтев надлежном пореском органу за одобравање плаћања пореске обавезе по наплаћеном потраживању за извршени промет добара и услуга (у даљем тексту: систем наплате).

Систем наплате ПДВ значи да обвезник плаћа пореску обавезу на промет за порески период у коме је наплатио потраживања, односно део потраживања за извршени промет у делу наплаћеног потраживања и има право на одбитак претходног пореза под условом да је претходном учеснику у промету платио обавезу за извршени промет, сразмерно плаћеној обавези, односно да је плаћен ПДВ код увоза.

Обвезник ПДВ који не наплати потраживања за промет добара и услуга у року од шест месеци од дана када је извршио промет, дужан је да пореску обавезу по основу овог промета плати за порески период коме је истекао рок од шест месеци. На тај начин се проблем ликвидности који постоји у нашој привреди и међусобна плаћања и потраживања, али и неефикасност правосуђа своди на шест месеци, што је свакако нереално. Тиме се само одлаже плаћање пореске обавезе, односно укрупњава њен износ што јесте додатни проблем о којем се није мислило пре ових измена. Када прође шест месеци, а обвезник ПДВ не наплати своје потраживање дужан је да плати ту обавезу без обзира што је није наплатио.

Затим, нелогична је и измена члана 4 став 5 Закона о ПДВ. Ради се о томе да се узимање добара, односно сваки други промет добара

5 *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07.

6 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност (*Службени гласник РС*, бр. 93/12).

сматра прометом добара уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно, али како је то прописано последњим изменама „независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза“. Овде је управо реч о томе да мора постојати зависност од оствареног права на одбитак претходног пореза, што није случај са последњим изменама Закона о ПДВ.

Колико је сложена сама примена и контрола обрачуна и плаћања Закона о ПДВ говори и податак да овај закон има 23 подзаконска акта које доноси надлежни министар.

Мада је у 14 држава чланица ЕУ услед последица Светске економске кризе и пораста буџетског дефицита повећана општа стопа ПДВ, у Србији се ово повећање опште стопе ПДВ са 18 на 20 одсто могло избећи промишљеним смањењем буџетских расхода до којег није дошло.⁷

Законом о изменама и допунама Закона о ПДВ измењен је и члан 33 тако што је износ којим се одређује изузеће од опорезивања за мале обвезнике дупло повећан са 4.000.000 на 8.000.000 динара. Исто се односи и на пољопривреднике који су такође изузети од опорезивања чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 8.000.000 динара.⁸ Та измена, с једне стране, јесте признање о неефикасности рада Пореске управе Србије која није у стању да исконтролише плаћање ПДВ свих потенцијалних обвезника, а, с друге стране, том изменом се умањују потенцијални буџетски приходи државе. С тим у вези неопходно је нагласити да је Директивом 2006/112/ЕЗ о заједничком систему ПДВ, прописани праг износа изузећа у посебном поступку за мале предузетнике (изузеће од опорезивања) у државама чланицама ЕУ, од 5.000 до 37.000 евра (Малта), док је последњим изменама код нас то невероватних 72.000 евра. Државе чланице које су се након 1. јануара 1978. године придружиле ЕЗ могу изузети од опорезивања ПДВ обвезника чији годишњи промет није већи од 5.000 евра еквивалентног износу у националној валути по курсу конверзије на дан њиховог приступа.⁹

7 Закон о ПДВ, чл. 23; видети: European Commission, 2012. *Tax reforms in EU Member States, Tax policy challenges for economic growth and fiscal Sustainability 2012 Report*, Taxation Papers, Working paper no 34.

8 Закон о ПДВ, чл. 34 ст. 5–7.

9 Council Directive 2006/112/EC, art. 287. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *OJ L 347*, 11.12.2006; Council Directive 2006/138/EC of 19 December 2006 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, *OJ L 384/92*, 29.12.2006.

Затим, последњим изменама и допунама Закона о ПДВ новим чланом 56б уведен је још један посебан поступак опорезивања, односно посебан поступак за рефундацију ПДВ за куповину хране и опреме за бебе. Овде нарочито треба истачи да ПДВ као облик индиректног опорезивања не би требао да има социјалну, односно редистрибутивну улогу за разлику од директних пореза. Увођењем тог посебног поступка за рефундацију, такође се врши усложњавање функционисања механизма ПДВ, компликује контрола и отвара могућност за разне злоупотребе, што је свакако било непотребно. Сада, осим контроле рефундације, Пореска управа, која је иначе и пре тих измена Закона о ПДВ била и остала неефикасна, мора да води евиденцију о рефундацији ПДВ за куповину хране и опреме за бебе, као и о износу остварене рефундације ПДВ. Порески орган, по спроведеном поступку контроле испуњености услова за остваривање права на рефундацију ПДВ, који морају да буду испуњени на дан подношења захтева за рефундацију ПДВ, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу хране и опреме за бебе.

Право на рефундацију ПДВ за куповину хране и опреме за бебе, на основу поднетог захтева, има родитељ, односно старатељ бебе, који купује храну и опрему за бебе. Купац хране и опреме за бебе може да оствари рефундацију ПДВ под условима да:

- 1) је укупан нето приход родитеља, односно старатеља бебе у години која претходи години у којој се подноси захтев остварен у износу мањем од 960.000 динара и да је укупна имовина родитеља, односно старатеља на коју се плаћа порез на имовину мања од 23.400.000 динара;
- 2) поседује фискални исечак издат од стране продавца у складу са прописима.

Право на рефундацију ПДВ може се остварити до износа од 70.000 динара за бебу старости до две године, и то у првој години старости до 40.000 динара, а у другој до 30.000 динара. Храном и опремом за бебе сматрају се: млеко за одојчад; кашице; креветац; колица; столица за храњење; столица за кола; пелене.

IV Хармонизација акциза

Закон о акцизама се од 2001. године мењао 23 пута.¹⁰ Одредбе Закона о акцизама нису у потпуности усклађене са *acquis*, у делу пред-

10 Службени гласник РС, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/2009, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13.

мета опорезивања јер овим законом нису обухваћени енергетски производи: угаљ, природни гас и електрична струја, а акцизе на цигарете су деценијама испод минимално прописаних у ЕУ директивама.¹¹ ЕУ минималне стопе акцизе на цигарете су: 57% од просечне малопродајне цене, укључујући све порезе (*ad valorem* + акциза + ПДВ), с тим да акциза не буде мања од 64 евра на 1.000 комада. Држава чланица која примењује минималну акцизу од 101 евра на 1.000 комада за цигарете не мора износ акцизе да усагласи са минималним захтевом од 57% учешћа свих дажбина у малопродајној цени.¹²

Имајући у виду да су акцизни производи подложни злоупотребама, нарочито при извозу, и даље се избегава допуна члана 39 Закона о акцизама да: „право на рефакцију плаћене акцизе има лице које је извезло акцизни производ набављен у земљи непосредно од произвођача акцизног производа“, али *само ако дoстaви доказ да је плаћена акциза на територији дeстинације*.

Затим, у Закону о акцизама алкохолним пићем упорно се сматрају све врсте пива осим безалкохолног пива које садрже до 0,5% алкохола, што је супротно ЕУ директивама о акцизама, према којима је пиво предмет опорезивања акцизом ако садржи више од 4% алкохола. Држава чланица ЕУ може да примењује нижу стопу од минималне за пиво које не садржи више од 2,8% алкохола.

V Измене и допуне Закона о пореском поступку и пореској администрацији

Изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији *уведена је нова надлежност Пореске управе* а то је контрола мењачких послова, укључујући и друге послове у складу са Законом о девизном пословању, као и поступак издавања и одузимања овлашћења за обављање мењачких послова.¹³ Ти послови по својој суштини и природи нису порески послови и требало би да буду у надлежности монетарне институције, односно Центране банке Србије.

Уведена контрола мењачког пословања обухвата и теренску контролу мењачкој пословања.¹⁴ У току теренске контроле порески инспек-

11 Закон о акцизама, члан 40а и 40д.

12 Council Directive 2010/12/EU of 16 February 2010 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco and Directive 2008/118/EC, OJ L 50, 27.2.2010, Art. 2.

13 У чл. 1 додат је нови ст. 2: Закон о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 93/12).

14 Чл. 129 и 129д.

тор може привремено одузети ефективни страни новац, чекове, динаре, предмете, исправе и документацију, ако постоји основана сумња да су употребљени или били намењени или настали извршењем кривичног дела или прекршаја.

Нажалост, измењен је и члан 30а на начин да се поново ослаби и укине ефективна контрола уплате обавезних доприноса за социјално осигурање, тако да банка добија информативну улогу: „Банка преко које се врши реализација налога за исплату зарада и реализацију налога за плаћање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање на те исплате, до истека наредног дана од дана у коме је реализовала те налоге, доставља Пореској управи, у електронској форми, *информације о извршеном њлајнѡм ѡромейѡу ѡо ѡим основама.*“ Пре те измене, члан 30а гласио је: „Банка ће дозволити исплату зарада, односно накнада зарада, *само уз истовремено ѡплаћање обавеза* по основу пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање, обрачунатих у складу са законом, на одговарајући уплатни рачун јавних прихода. Ако на рачуну исплатиоца нема довољно средстава за истовремену исплату зарада, односно накнада зарада, уз плаћање припадајућих пореза и доприноса, банка ће дозволити исплату сразмерног дела зараде, односно накнаде зараде, уз плаћање припадајућих пореза и доприноса.“¹⁵

Иначе, од 2003. године, када је почео да се примењује Закон о пореском поступку и пореској администрацији мењан је 16 пута, што упућује на закључак да се промене нису вршиле на основу студиозних анализа о финасијским, социјалним и пореско-техничким ефектима тих промена, чиме би се ограничиле могућности брзих и честих измена законских одредби, што је непожељно и за пореске обвезнике и за пореску управу.¹⁶

VI Штетна пореска конкуренција и билатерални порески споразуми

Одредбом члана 100 став 2 Споразума о стабилизацији и придруживању, у оквиру пореске сарадње предвиђена је и борба против штетне пореске конкуренције. Елиминисање штетне пореске конкуренције треба да се врши на основу принципа из Кодекса понашања за пословна опорезивања, усвојеног у ЕУ још 1997. године.¹⁷ Штетна пореска

15 Закон о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени ѡласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12).

16 *Службени ѡласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12.

17 The Code of Conduct for business taxation, *OJ C* 2/4, 06/01/1998.

конкуренција постоји када државе имају такав порески систем којим се нарушава пореска основица у другим државама путем пореских бенефиција оријентисаним према нерезидентима нивоом опорезивања који је значајно нижи од општег нивоа опорезивања, укључујући и нулто опорезивање.¹⁸

Управо последњим изменама Закона о порезу на доходак грађана измењен је члан 64, тако да је стопа пореза на приходе од капитала повећана са 10 на 15%.¹⁹ Том висином стопе нарушени су принципи ЕУ Кодекса понашања за пословна опорезивања, јер је за нерезиденте који су резиденти држава са којима је у примени уговор о избегавању двоструког опорезивања обезбеђен нижи ефективни ниво опорезивања за приходе од капитала (дивиденде, камата, и др.).

У закљученим међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања, када је прималац дивиденде физичко лице, предвиђене су стопе од 10%, изузев у уговору са Кином, где је стопа 5%.

Порез на приходе од капитала плаћа се само на камату остварену по основу девизне штедње и девизних депозита грађана. Основица пореза је бруто приход од камате, што значи да је у бруто приходу од камате садржан и порез по одбитку. Када је прималац прихода нерезидент Србије а резидент државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, предвиђене су стопе од 10%, односно нулте стопе за опорезивање камате за резиденте Немачке, Холандије, Финске, Француске и Шведске, што је у супротности са Кодексом понашања за пословна опорезивања.

Изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица повећана је стопа пореза на добит правних лица са 10 на 15%, а нереалним приступом у одмеравању пореских олакшица и подстицаја извршено је умањење, односно заостравање истих.²⁰

Према изменама члана 40, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу:

- 1) дивиденди и удела у добити у правном лицу;

18 Хасиба Хрустић, *Пореска хармонизација у Евројској Унији*, Институт за међународну политику и привреду, Београд, 2011, стр. 149–151.

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

20 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица (*Службени гласник РС*, бр. 119/12); Закон о порезу на добит правних лица (*Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12).

- 2) накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине;
- 3) камата;
- 4) накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари на територији Србије.

Стопа од 20% пореза по одбитку на наведене приходе које не-резидент оствари на територији Србије примењује се, ако уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, односно ако уговором није одређена друга (нижа) стопа. У том случају, не примењује се прописана стопа од 20%, већ стопа одређена у уговору о избегавању двоструког опорезивања закљученом са државом чији је резидент лице које је те приходе остварило на територији Србије. У већини закључених уговора о избегавању двоструког опорезивања, дивиденде се могу опорезивати и у држави уговорници чији је резидент компанија која исплаћује дивиденде, у складу са законима те државе, ако је стварни власник дивиденди резидент друге државе уговорнице, а разрезан порез не може бити већи од:

- 1) 5 одсто бруто износа дивиденди ако је стварни власник компанија која непосредно има најмање 25 одсто капитала компаније која исплаћује дивиденде;
- 2) 10 одсто бруто износа дивиденди у свим другим случајевима.

Што се тиче ауторских накнада које настају у држави уговорници а исплаћују се резиденту друге државе уговорнице, могу се опорезивати у тој другој држави у којој настају, у складу са законима те државе, ако је стварни власник ауторских накнада резидент друге државе уговорнице, а разрезан порез не може бити већи од:

- 1) 5 одсто бруто износа ауторских накнада за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио;
- 2) 10 одсто бруто износа ауторских накнада за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка или за коришћење или за право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.

Камата се може опорезивати и у држави уговорници у којој настаје, у складу са законима те државе, ако је стварни власник камате резидент друге државе уговорнице, а разрезан порез не може бити већи од 10 одсто бруто износа камате.

На основу напред наведеног, у повољнијем положају су нерезиденти који су остварили дивиденду, накнаду по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине, камату или накнаду по основу закупа непокретности и покретних ствари на територији Србије, а који су резиденти државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, јер се тада примењује повољнија (нижа) стопа опорезивања у односу на општи ниво.

Једна од обавеза Србије, која проистиче из потписаног Споразума о стабилизацији и придруживању је и комплетирање мреже билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања са државама чланицама ЕУ, у складу са последњим изменама ОЕЦД Модела пореске конвенције, што до сада није учињено. Више од три деценије је прошло од када је некадашња СФР Југославија ратификовала први споразум о избегавању двоструког опорезивања, који се и данас примењује у Србији. Комплетирање мреже билатералних уговора претпоставља, не само закључивање тих уговора са државама чланицама са којима нису закључени, већ и ревизију постојећих с обзиром на досадашње бројне промене ОЕЦД Модела пореске конвенције у сагласности са променама правног и економског амбијента у којем се одвија међународно пословање. Чињеница је да неки од тих уговора нису одраз савременог пословног окружења. Поред тога, још увек није закључен уговор са Португалијом и Луксембургом.²¹

Споразумом је такође предвиђено да ће Србија комплетирати и мрежу билатералних споразума о размени пореских информација на основу ОЕЦД Модела споразума о размени информација у пореским стварима. Управо недостатак ефективне размене информација представља један од кључних критеријума у откривању штетне пореске праксе. Сарадња Србије и ЕУ у области опорезивања предвиђа и побољшање транспарентности и размену информација са државама чланицама ЕУ ради спречавања утаје пореза. У том смислу Србија, од потписивања Споразума до данас, није закључила ниједан билатерални споразум о размени пореских информација са државама чланицама ЕУ.²² Недостатак размене информација је један од кључних критеријума у одређивању штетне пореске праксе.

21 Извор: *Службени листи СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 28/75, 7/81, 11/81, 15/81, 7/82, 12/82, 2/83, 9/85, 14/85, 2/86, 4/86, 6/87, 8/87, 12/88, 16/89; *Службени листи СРЈ*, бр. 2/97, 3/95, 5/96, 4/96, 2/98, 1/99, 1/01, 4/01, 2/98, 1/00; *Службени листи СЦГ*, бр. 4/03, 6/04, 3/06; *Службени гласник РС*, бр. 102/07, 42/09; *Службени гласник РС – МУ* 1/10, МУ 8/10.

22 OECD, *The OECD Model Tax Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*, Paris, 2002.

VII Закључак

Последње измене Закона о ПДВ, *grosso modo*, не би се могле назвати даљом реформом фискалног система Србије и модернизацијом пореске администрације ради ефективније и ефикасније наплате пореза и борбе против пореске утаје и штетне пореске конкуренције, јер је функционисање ПДВ постало сложеније, а контрола обрачуна и плаћања пореске обавезе компликованија.

Потписаним Споразумом о стабилизацији и асоцијацији између Србије и ЕУ, Србија се, *inter alia*, обавезала на сарадњу у области опорезивања, која обухвата предузимање даље реформе фискалног система Србије и модернизацију пореске управе ради ефективније и ефикасније наплате пореза и борбу против пореске утаје и штетне пореске конкуренције. ЕУ Кодекс понашања за пословна опорезивања је основни документ који се користи за идентификацију и елиминисање мера штетне пореске конкуренције. Изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана учињено је *de facto* нарушавање критеријума из ЕУ Кодекс понашања за пословна опорезивања и успостављена штетна пореска конкуренција обезбеђењем повољнијег опорезивања прихода од капитала за неризеденте у односу на остале пореске обвезнике.

Обавеза по Споразуму је и комплетирање мреже билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања са државама чланицама ЕУ, у складу са последњим изменама ОЕЦД Модела пореске конвенције, до којег до сада није дошло. Комплетирање укључује не само закључивање ових уговора са државама чланицама са којима нису закључени, већ и ревизију постојећих, имајући у виду да је садржај одредби тих уговора увелико измењен бројним ревизијама ОЕЦД Модела пореске конвенције, и да суштински један број тих уговора не одражава савремени правни и економски амбијент у којем се одвија међународно пословање.

Србија се обавезала и на успостављање сарадње усмерене ка побољшању транспарентности и на размену информација са државама чланицама ЕУ. У том смислу, до сада није закључен ниједан билатерални споразум о размени пореских информација на основу ОЕЦД Модела споразума о размени информација.

Hasiba HRUSTIĆ, PhD
Center for Law and Financial Research, Belgrade

THE TAX POLICY WITHOUT STRATEGY

Summary

Matters of the last changes of some important tax laws in last quarter of 2012, and on the beginning of 2013, have done further complicating of the tax system of Serbia. Especially, with that changes arised a digression of EU tax regulations. Hereby Serbia is out of the way of the obligation from The Stabilization and Association Agreement, in accordance with cooperation about priority areas related to the Community acquis in the field of taxation, with further reform of Serbia's fiscal system and the restructuring of tax administration with a view to ensuring effectiveness of tax collection and the fight against fiscal fraud and harmful tax competition. Just there is question has Serbia the strategy of tax policy?

Key words: *tax policy, special scheme, harmful tax competition, non-resident, information exchange.*