
ПОРЕСКО ПРАВО

др Зоран ИСАИЛОВИЋ
професор на Правном факултету Универзитета у Приштини

КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕСКОГ СИСТЕМА СРБИЈЕ У УСЛОВИМА ЧЕСТИХ ПРОМЕНА ПРОПИСА

Резиме

Основна обележја пореског система Србије су бројне промене пореских прописа изазваних тежаким положајем привреде, и њеном немогућношћу да омогући издацине приходе неопходне за финансирање државе. С тим у вези, можемо рећи да је пореска власт још увек исцрпила могућности коришћења пореских инструмената којим би остварила издацине намицање фискалних прихода од створене дажбинских обвезника.

У контексту изложеног, нема више простора за државу да настави са новим и брзим доношењем пореских прописа без претходне свеобухватне анализе ефеката које ови остављају на привредни и друштвени живот. Такође, у овој изузетно осетљивој материји нужно је у поступку доношења закона озбиљно организовано свеобухватно јавно расправу релевантних пореских субјеката, које би биле гаранција доношење прописа који ће се у пракси остваривати и имати оптимално дејство у остваривању праведности опорезивања, подстицају привредног развоја, издацине и плаћања итд.

Кључне речи: порески систем, пореска регулатива, порески расходи, економска ефикасност, праведност.

I Општа разматрања

Честе промене пореских прописа у Србији по мом мишљењу су јасан индикатор привредних и друштвених тешкоћа и у пракси промене пореског система који не даје задовољавајуће резултате. Основни разлог поменутих кретања јесте недовољно осмишљена политика приликом изградње пореског система и превасходни приступ прихватања изнуђених решења које диктира пракса везана за прикупљање што издашнијих јавних прихода. Дакле, у нашим условима недостају систематска озбиљна истраживања економског и друштвеног живота те након тога прилажењу изградњи пореско правних решења на основу достигнућа савремене теорије и праксе.

Поред изложеног, примећено је у пракси и када у одређеним сегментима фискалног система променама прописа направимо позитивне помаке, нови потези пореских власти у покушају доследног целокупног обликовања фискалног система доводе до решења која се не могу оценити задовољавајућим. С тим у вези, поздравили смо покушаје у увођењу реда везаног за растерећење привреде редуцирањем броја тзв. парафискалних прихода. У том смислу подржали смо укидање 138 парафискалних намета од којих је код локалних комуналних такса најиздашнија била тзв. „фирмарина“. Последњим променама прописа од плаћања овог прихода су ослобођена мала предузећа док су средња и велика предузећа и даље наставила да плаћају овај приход. Међутим, у циљу увођења реда законодавац је покушао да лимитира општине у одређивању висине ове таксе. Својим прописом Министарство финансија је од 2012. године прописало износ максималне поменуте локалне комуналне таксе. По том пропису општине могу да прописују „фирмарину“ која не може бити већа од 10 просечних зарада у општини. Нажалост, наведена ређења у пракси су у бројним случајевима изазвала негативне ефекте на привредни живот. Конкретно говорећи, пре доношења наведених прописа бројна предузећа плаћала су овај приход за истицање фирме осетно мање од новог прописаног лимита. Недостатак других средстава условљавао је да су неке локалне самоуправе уводиле овај приход до максималног лимита који је прописом Министарства финансија био дозвољен. Због изложених решења фирмарине су увећане од три до петнаест пута. Најдрастичнији пример евидентан је у Прибоју, где је једној познатој кладионици ова такса увећана 18.000 пута.¹ Природно је да су поменуте промене битно утицале до затварања предузећа или преласка у сиву зону. С тим у вези, озбиљан је проблем за привредне субјекте, да према подацима послодаваца по пра-

1 Драгољуб Рајић, председник Уније послодаваца – „Политика“, 28. јануар 2014. године.

вилу локалне самоуправе прописују фирмарине у максималном износу од 10 просечних плата. Поред тога, још један недостатак нових прописа је тај што се обрачунавање овог прихода наплаћује по сваком објекту које то предузеће има у некој општини а не по предузећу.

У условима високе економске нестабилности у Србији неопходно је изборити се за доследно затварање фискалних неравнотежа које би омогућило одрживост јавних финансија, процесе економског опоравка и неопходан привредни развој. У стручној јавности се оцењује да је планирани дефицит буџета за 2014. годину од 7,1% БДП, са потенцијалном могућношћу да достигне и читавих 8% превисок. Природно је да се због тога морају применити ефикасне мере у циљу смањења поменутог буџетског дефицита. Конкретније говорећи, за реализовање поменутих циљева неопходно је било увести више релевантних економских мера које би омогућиле њихово остварење.² Тако, држава је повећала јавне приходе најпре повећањем горње (са 18 на 20%) а касније доње – ниже стопе (са 8 на 10%) пореза на додату вредност (у даљем тексту – ПДВ), смањила пореске олакшице код пореза на добит правних лица, увела тзв. солидаран порез итд. Поред изложеног, у складу са Законом о порезима на имовину дошло је до значајних новина. Наиме, неки привредници су у прошлости плаћали ниске порезе на имовину, јер је пореска основица подцењена. У неким случајевима књиговодствена вредност имовине, која је уједно била и пореска основица за правна лица, износила је само три до пет одсто њене вредности. Прелазак на тржишну вредност довео је до повећања пореза за чак 20 до 30 пута. Такви процеси довели су у питању опортуност преласка утврђивања основице по тржишној вредности у току једне године. У стручним круговима Министарству финансија се препоручује да пропише колико је максимално могуће у току године повећати порез. Ипак, при оцењивању висине оптерећења привреде путем пореза на имовину, неопходно је имати у виду да су новим прописима обједињени порез на имовину и накнада за коришћење грађевинског земљишта. Такво законско решење је добро. Разлог овоме

2 Од примене бројних мера предузиманих у циљу редуцирања буџетског дефицита и јавног дуга савремене државе у пракси најчешће приступају акцијама повећања пореза. Наиме, политичким структурама теже је смањивати јавне расходе него повећати порезе, јер се порези углавном односе на бројне и прилично распршене економске субјекте. Велики број оних који носе релативно мали терет пореза се тешко организује у групе које се могу одупрети одлукама Владе. С тим у вези, на пример, прилично је једноставно повећати стопу ПДВ-а, јер она дотиче животе великог броја пореских субјеката, с различитим интересима који ће се тешко објединити у хомогену негодујућу скупину. С друге стране, у фискалној прилагодби много је теже смањивати јавне расходе, јер се обично задире у права углавном добро организованих интересних скупова спремних на одлучну борбу у очувању стечених права. Вид. Марина Кеснер – Шкроб, „Newsletter“, *Институт за јавне финансије*, бр. 84/2014, стр. 1.

је тај што се у прошлости накнада често прописивала произвољно, а пореска основица за порез на имовину, посебно за правна лица била је изразито потцењена.

Битне промене пореског оптерећења имовине наговештавају се и код физичких лица. У том погледу, изузетно осиромашење грађана изазива код ових приметно узнемирење док чекају нова решења о опорезивању имовине и поред тога што се код већине јединица локалне самоуправе неће мењати пореске стопе. Доћи ће до промене пореских основица у зависности од тога у којој се зони некретнина налази. Наведени процеси ће код већине власника станова променити тржишну вредност станбених квадрата којим ће се рачуни пореских обвезника осетно увећати. Посебно повећање пореза ће се осетити у најатрактивнијим деловима града. Примера ради, у Београду ће се порез највише повећати на Дедињу и деловима Кошутњака. Генерално говорећи, повећање пореза на непокретности износиће код већине власника између 20 и 80 одсто.³

Поред активности државе у сфери јавних прихода, доношењем нових прописа покушано је са редуцирањем расходне стране буџета. Наиме, изменама Закона о буџетском систему,⁴ у делу који се односи на посебна фискална правила ограничен је раст плата у јавном сектору и пензија чије учешће износи око 55% свих расхода буџета опште државе, Конкретно, изменама прописа сада имамо два годишња повећања плата

3 У јавности се упозорава, да се у условима високог пада животног стандарда грађана и тешке ситуације у привреди земље, радикалније повећање пореза на имовину не сме дозволити. Уместо тога, решење је у ефикаснијој наплати пореза. С тим у вези, Немачка организација за међународну сарадњу ГИЗ примећује, да је боље да више људи плаћа мањи порез, него да мање људи плаћа већи порез. Ова организација у Србији остварује пројекат у који је укључила девет општина источне Србије – Велико Градиште, Кладово, Доњи Милановац, Неготин, Соко бања, Књажевац и Бољевац. У оквиру тог пројекта поменута организација им помаже да прошире базу података, пореску регистрацију и др. По њиховој анализи, око 20, 25 одсто некретнина није у евиденцији општинских пореских администрација. У практичној реализацији поменутог пројекта ГИЗ је ангажовао 40 особа које до сада нису имале посао, а које су пријављене у бироима поменутих општина да иду на терен и пописују имовину како би проширили базу података. Од швајцарске и немачке владе ГИЗ је обезбедио и формирао фонд од милион швајцарских франака у циљу подстицања поменутих општина у Србији да побољшају ефикасност у наплати пореза. Тај милион биће подељен између пет најбољих општина – гледано 2014. годину. У том смислу која од поменутих општина направи највећи напредак (прошири базу података, упише више нових некретнина, најефикасније наплаћује порез на имовину и др.) добиће награду. Прва награда износи 400.000 швајцарских франака. Најзад, новац од добијених награда ће обавезно ићи у развојне сврхе. Вид. „Блиц“, 17.2.2014. године.

4 Вид. Закон о буџетском систему, *Службени гласник РС*, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 – исправка, 108/13.

и пензија у износу од 0,5% у 2015, и 2016. години (април и октобар), за разлику од претходних правних решења која су предвиђала индексију у складу са растом потрошачких цена. Поред изложеног, прописано је да ако се до 1. јула 2014. године не донесе пропис којим ће се уредити уједначавање нивоа плата, запослених у јавном сектору, у октобру 2014. године неће се вршити усклађивање плата и пензија у складу са Законом.⁵

У контексту изложене потребе смањења јавних расхода, изменама Закона о буџетском систему прописано је да корисници јавних средстава не могу заснивати радни однос са новим лицима ради попуњавања слободних, односно упражњених радних места до 31. децембра 2015. године. Од овог правила прописана су одређена одступања уз сагласност тела Владе, на предлог надлежног министарства, односно другог надлежног органа, уз претходно прибављено мишљење Министарства. Својим актом Влада уређује поступак за прибављање сагласности. Најзад, новим прописима се појављује и ограничење укупног броја запослених на одређено време због повећаног обима посла, лица ангажованих по уговора о делу, уговору о привременим и повременим пословима, преко омладинске и студенске задруге и лица ангажованих по другим основама, код корисника јавних средстава. По Закону поменути број ангажованих на одређено време не може бити већи од 10% укупног броја запослених. Такође, и од овог правила прописана су одступања уз сагласност тела Владе, на предлог надлежног министарства, односно другог надлежног органа, уз претходно прибављено мишљење Министарства. Као што се може приметити изложена решења задиру у изузетно осетљиву материју са по мом мишљењу неизвесним позитивним ефектима који ће се у пракси појавити.

5 Иако су гледано у целини пензије у Србији ниске, она је један од европских рекордера по издвајањима из БДП гледано по снази привреде за ове намене и због тога се мора задуживати да би их редовно исплаћивала. Због тога, вероватно ће бити неопходно размотрити промене у пензијском систему у преговорима о новом аранжману с Међународним монетарним фондом, који ће уследити након формирања владе. У том смислу, по свему судећи доћи ће до промене пензијских прописа у правцу каснијег пензионисања жена, те санкционисања превременог одласка у пензију. Поменути реформа пензијског система је потребна да би се стабилизувале јавне финансије и избегла криза јавног дуга. По Николи Аптипармакову, члану Фискалног савета, пензије су током 2008. године у Србији, поред редовне индексијације, два пута ванредно повећане, 11% у фебруару и 10% у октобру, што је економски било неодрживо. По наведеном експерту то је довело до трајне дестабилизације пензијског система, као и јавних финансија Србије у целини. Из изложених разлога, приликом расправе о реформи јавних финансија спомиње се проблем пензија. Предлози који се могу чути иду од повећавања старосне границе за одлазак у пензију па све до линеарног смањења свих пензија као и плата у јавном сектору. Вид. „Правда“, 21. март 2014. године.

Фокусирајући нашу пажњу на изградњу пореског система Републике Србије, можемо констатовати да и поред бројних измена и допуна закона о порезима нема суштинских покушаја реформе пореског система, ни нови видни концепт који се жели остварити у пракси. Уместо тога, намера нових пореских решења је, по мом мишљењу, да омогуће премошћење акутне потребе смањења високог буџетског дефицита и изгледа добијање времена за неку будућу пореску реформу, чији концепт, нажалост, за сада изгледа није пројектован од релевантних фактора наше Републике.

Према изложеном, иако у оквирима процеса реформисања нашег пореског система нови измењени и допуњени закони не доносе суштинске пореске новине које би биле оптимистичке, гледано са аспекта позитивних ефеката на привредни и друштвени живот, не значи да нема нових прописа који су изузетно значајни за порески систем државе. У том погледу изузетно је значајан Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору којим је уведен тзв. солидаран порез који ћу анализирати у наставку овог рада.⁶

II Солидаран порез

У оквиру брзих промена пореских прописа, због своје природе највећу пажњу и реакције у стручним и ширим круговима изазвао је солидарни порез, уведен у систем поменутиим Законом о умањењу нето прихода лица у јавном сектору. Овај Закон Народна скупштина је усвојила по хитном поступку на Шестој седници Другог редовног заседања одржаној 6. децембра 2013. године, а ступио је на снагу наредног дана од дана објављивања у Службеном гласнику (7. децембра 2013. године). Од 1. јануара 2014. године почело се са примењивањем овог прописа. Поступајући по чл. 6 Закона о умањењу нето прихода лица у јавном сектору, у циљу ближег уређивања начина умањивања нето прихода лица у јавном сектору, Министар надлежан за послове финансија је донео Правилник о начину умањивања нето прихода запосленог у јавном сектору. Интересантно је, да није прошао ниједан месец од примене поменутог Правилника, а неопходно је било да се изврше његове измене и допуна како би се Закон могао примењивати.⁷

По замисли законодавца овај порез је уведен као ванредан приход због потребе хитног смањења буџетског дефицита којим би се обезбедила одрживост јавних финансија, предупредила криза јавног дуга и зауставио његов раст. Поред тога, ово је по мом мишљењу и популистички

6 Службени гласник РС, бр. 108/13.

7 Службени гласник РС, бр. 115/13 и 8/14.

потез власти имајући у виду да у позитивном систему Републике за сада не постоји порески облик којем би се дала позитивна оцена с аспекта поштовања начела „да онај ко има више и више плаћа порез“. Међутим, имајући у виду јавни сектор, по мом мишљењу, ефикасније, трајније и доследно правно решење може се наћи кроз реформу политике зарада и запослености. Другим речима, неопходно је испитати досадашњу неодрживу политику зарада у јавном сектору која омогућује исплате знатно веће него што су оне у приватном сектору. Конкретније говорећи, расходи за запослене у јавном сектору у Републици Србији већи су од 3% БДП (тј. за око 900 милиона евра годишње), у односу на упоредиве државе Централне и Источне Европе, што је последица: а) неконтролисаног запошљавања у јавном сектору у претходним годинама, тако да је број запослених у јавном сектору у Републици Србији за 5% до 10% већи (на 1.000 становника), него у другим државама Централне и Источне Европе,⁸ б) виших зарада у јавном сектору, за око 35% у односу на зараде у приватном сектору.⁹

Нужност потребе смањења зарада и других прихода у јавном сектору присутна је код нас већ у дужем временском периоду, и анализирана од стране већег броја релевантних субјеката.¹⁰ У том смислу Фискални савет је предложио привремени солидарни порез на плате од преко 40.000 динара и пензије преко 25.000 динара. Овим путем, због знатно шире постављене основице и применом ниске пореске стопе од 10%, омогућила би се значајно већа уштеда прихода у кратком року (око 0,6% БДП) у односу на процењене уштеде које ће се остварити применом ново уведеног закона (око 0,3% БДП). По мишљењу Фискалног савета изложено решење би омогућило да економске дисторзије не буду

8 Србија је једина земља која је током кризе повећала број запослених у јавном сектору. Упоређењем Србије с новим чланицама ЕУ и земљама Балкана, изузев Словеније, Србија троши највећи удео БДП-а на плате у јавном сектору. Међу чланицама ЕУ и државама кандидатима, Србија има највише запослених у јавном сектору у односу на укупан број становника. На хиљаду становника, у јавном сектору запошљавамо 20 људи више него Црна Гора. Најзад, уместо да смањимо запосленост у јавном сектору дошли смо до тога да имамо невероватних 781.000 људи запослених у том сектору. По мом мишљењу оваквим негативним процесима у јавном сектору највише је кумовало партијско запошљавање. Готово свака партија је запошљавала своје активисте доласком на власт, а није отпуштала претходно запослене.

9 Вид. Влада Републике Србије, *Образложење Предлога Закона о умањењу нетио прихода лица у јавном сектору*, Београд, 2013, стр. 4 и 5.

10 Експерти Светске банке су саветовали Владу да плате у јавном сектору не смањује свима, него да уклони злоупотребе. Основице тих плата, којих сада има осам, по њима требало би изједначити тако да они који раде исти посао имају исту плату – Тони Верхејен, шеф канцеларије Светске банке у Србији, „Политика“, 23. март 2014. године.

велике и не би подстакло одлив квалификованих кадрова из јавног сектора, нарочито имајући у виду привремени кризни карактер солидарног пореза.¹¹

Поред разбуктавања политичких страсти везаних за превремене републичке изборе и економских дилема, Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору отворио је и више правних недоумица. Најпре, као што наслов Закона и његов текст говори, површински се не види да ли се овде ради о увођењу новог пореза или се ради о материји везаној за предузетом акцијом државе потребе смањења јавних расхода. Амбивалентан одговор на ово питање по мом мишљењу налазимо и у образложењу креатора Закона. С тим у вези, аутори прописа су иаписали:¹² „С обзиром да је фискални дефицит у Републици Србији висок и да је неопходно усвојити мере које ће дати ефекат на његову стабилизацију и релативно брзо смањење, при чему је већина општих пореза већ повећана у току 2012. године, неопходно је мере фискалне консолидације већим делом заснивати на смањењу расхода.“ С тим у вези, неопходно је смањити пре свега оне издатке, у које спадају и расходи на примања запослених, који су у релативном смислу (као проценат БДП) знатно већи у односу на упоредиве државе и у односу на одрживи ниво. Тумачењем наведеног текста образложења Закона могли би извести закључке да је то порески пропис и да није. По мом мишљењу површински гледано није, али да је суштински и садржајно несумњиво прави порески Закон.

У овом Закону потпуно су садржани сви основни елементи које порез мора да садржи. Утврђени су: порески обвезници, порески предмет, пореска основица, пореске стопе и пореске олакшице. Поред тога, овлашћена је Пореска управа за примену овог Закона као и код других пореских прописа и на сва неуређена питања сходно се примењују одредбе Закона о пореском поступку и пореској администрацији.¹³ Такође, као и код других пореских закона и код овог Закона за уредно неплаћање овог прихода прописане су казнене одредбе и утврђени прекршаји и новчане казне за одговорне пореске субјекте (исплатиоце прихода, одговорна лица исплатиоца прихода и физичка лица која не изврше плаћања разлике за уплату нето прихода. Другим речима, овде се сусрећемо са једним специјалним порезом на доходак грађана, који је уређен посебним Законом. Према томе, у овој материји опорезивања

11 Вид. Фискални савет Републике Србије, Оцена фискалне стратегије 2014–2016 и Предлог буџета за 2014. годину, Београд, 2013. године.

12 Вид. Влада, Републике Србије, *Образложење Предлога Закона о умањењу нето прихода лица у јавном сектору*, Београд, 2013, стр. 6.

13 *Службени гласник 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 (исправка), 93/12, 47/13 и 108/13.

дохотка грађана имамо у примени два позитивна закона и то општи Закон о порезу на доходак грађана¹⁴ и посебни (специјални) Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору. Првим општим Законом порез на доходак плаћају сва физичка лица која остварују доходак. Другим посебним Законом порез плаћају (умањује им се нето зарада и нето друга примања – члан 1 Закона) само запослена, односно ангажована лица у јавном сектору Републике Србије.¹⁵ Дакле, имајући у виду изложено чињенично стање, отвара се питање да ли је нови Закон у складу са Уставом Републике Србије,¹⁶ општим Законом о порезу на доходак грађана и другим прописима?¹⁷

Имајући у виду садржину материје регулисане поменути прописима, недвосмислено се може закључити да оба Закона регулишу материју из „породице“ опорезивања дохотка грађана. С тим у вези, Законом о опорезивању дохотка грађана (чл. 1) прописано је да физичка лица плаћају порез на доходак грађана искључиво у складу с тим За-

14 *Службени гласник РС*, 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 (усклађени дин. изн.), 93/12, 114/12 (одлука УС), 47/13, 48/13 – исправка и 108/13.

15 У стручним круговима се оцењује изразито негативно на ефикасност јавног сектора умањење само зарада и других примања запослених већа од 60.000 динара и то за 20%, тј. 25% (преко 100.000 динара), при чему су фискални ефекти незадовољавајући (смањење фискалног дефицита само за једну двадесетину). Посебно се истиче то што ће овај порез довести у великој мери до неравноправног положаја институција у оквиру јавног сектора које део прихода остварује у условима тржишне конкуренције са приватним предузећима. Детаљније о томе вид. Милојко Арсић, Саша Ранђеловић, „Анализа и оцена фискалне политике за период 2014–2016“, *Квартални мониторинг* бр. 34/јул-септембар 2013, стр. 62 и 63. Увиђајући поменуту реалност законодавац је тај недостатак покушао да ублажи. Конкретно, од општег правила оптерећења јавног сектора направљен је изузетак који није био предвиђен Предлогом Закона, већ је накнадно унет амандманом, који је усвојен и укључен у коначној верзији Закона. Конкретно, од правила утврђеним Законом да порез плаћају (умањује им се нето зарада и нето друга примања) само запослена, односно ангажована лица у јавном сектору Републике Србије, изузимају се субјекти у привредним друштвима која кумулативно испуњавају следећа три услова: први, од 1. јануара 2010. године нису примила ниједан вид државне помоћи; други, у последњих пет годишњих финансијских извештаја нису исказала губитак и трећи, послују у условима тржишне конкуренције са привредним друштвима која нису у јавном сектору Републике Србије.

16 *Службени гласник РС*, бр. 98/06.

17 Синдикат „Независност“ је покренуо иницијативу за оцену уставности и законитости Закона о умањењу нето прихода лица у јавном сектору због његове колизије са одредбама: Устава Републике Србије; Закона о раду; Закона о пореском поступку и пореској администрацији; Закона о порезу на доходак грађана и Европској конвенцији за заштиту људских права и основних слобода ратификоване од стране Скупштине Републике Србије и Црне Горе (*Сл. лист СЦГ – међународни уговори*, бр. 9/2003). Поред поменутог Синдиката иницијативу за оцену уставности и законитости овог Закона су покренули и други субјекти.

коном. Према томе, појава новог закона који би оптерећивао само посебне пореске субјекте (у овом случају запослена, односно ангажована лица у јавном сектору Републике Србије, је експлицитно општим Законом недозвољено. „Изузимање једне категорије грађана и опорезивање њиховог дохотка према неком специјалном закону сходно установљеној пракси Уставног суда, представља нарушавање јединства правног поретка Србије.“¹⁸ Према изложеном, можемо закључити да ново уведени солидарни порез правно гледано не може остварити потребу државе да отклони неосновано висока лична примања у јавном сектору. С тим у вези, оцењује се да се питање релативно високих зарада у јавном сектору (у односу на приватни) може решити свеобухватном реформом система зарада, која би довела до тога да лица на истим или сличним пословима у свим деловима јавног сектора примају сличну зараду. Ипак, да би таква мера имала ефекат на смањење расхода, неопходно је да она имплицитно у просеку доведе до смањења износа примања запослених.¹⁹ С тим у вези, у нашој стручној јавности се истиче да ће нову Владу сачекати огроман буџетски дефицит и потреба да се одмах иде у ребаланс буџета, који не може донети побољшање живота грађана, него само погоршање и не искључује додатна потреба смањења плата и пензија.

Старо начело праведности, заступљено је и у нашем праву. Наиме, Уставом Републике Србије од 2006. године (чл. 91), прописано је да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа и заснива се на економској моћи обвезника. Очигледно нови специјални Закон, у овом погледу селективно опорезује обвезнике јаче економске снаге која се остварује у јавном сектору. С тим у вези, нејасно је зашто се под истим условима и истој економској снази не опорезују пензионери. Поред тога, овде се као релевантни критеријум за опорезивање економске моћи узима радно место. Другим речима под условима исте економске снаге новим Законом ће се опорезовати радно место у јавном сектору, али неће у приватном сектору. Међутим, с правом се указује да ни Устав ни Закон о раду не праве разлику између радног места у јавном и приватном сектору.

По мом мишљењу, чак и у случају да је законодавац овим специјалним Законом прописао да је обавеза плаћања пореза општа, односно да обухвата све пореске субјекте у приватном и јавном сектору као ефекат у пракси неби се остварило плаћање пореза према економској снази. Наиме, у овом случају било би углавном присутно само прогресивно опорезивање зарада. Међутим, опредељењем за оштрије опорезивања само зарада применом прогресивних стопа, довело би у неједнаки и не-

18 Миодраг А. Јовановић, „Политика“, 3.2.2014, Београд.

19 М. Арсић, С. Ранђеловић, *нав. дело*, стр. 63.

праведан положај обвезника који у односу на друге пореске обвезнике има исту економску снагу, али у односу на њих не остварује приходе из других извора. Дакле, опорезовати обвезника вишом пореском стопом, зато што остварује високу плату, али не остварује друге приходе, било би неправедно у односу на обвезника који плаћа нижи порез на зараду али остварује приходе и из других извора (нпр. самосталне делатности, приходе од непокретности, од ауторских права, права сличном ауторском праву и правима индустријске својине итд). На основу изложеног, по мом мишљењу, решавање поменутих проблема немогуће је без јасног опредељења законодавца за одређени модел опорезивања дохотка грађана који се појављује у теорији и пракси савремених држава. Другим речима, неопходно је заменити анахрони мешовити систем опорезивања дохотка новим савременим системом који познаје теорија и пракса, са јасним ослоном на наше објективне економске и друштвене услове.

III Реформа пореског система Републике Србије

Порески прописи су вероватно један од најдинамичнијих сегмената нашег правног система. С тим у вези, имајући у виду суштинске промене прописа обележја рефорских пореских промена код нас имају два временска периода. Први период би могли везати за покушај реформисања оригиналног предреформског система отпочет са спровођењем почетком деведесетих година прошлог века када је донет пакет пореских закона неопходних привреди. Те промене су извршене у друштвеним условима насталим распадом раније државе те су резултати у пракси били скромни. То је био узрок спровођења Друге пореске реформе почетком овог века. У овом периоду донет је нови пакет пореских прописа који су у великој мери усаглашени са законским решењима земаља ОЕЦД и Европске уније. Међутим, уласком државе у економску кризу настала је неопходност за спровођења нове Треће пореске реформе чија се суштинска решења за сада недовољно назире.

У оквиру поменутих реформских процеса пореског система у Републици Србији извршене су радикалне промене код тзв. вертикалне расподеле фискалних овлашћења, између Републике Србије, покрајина, градова и општина. Доминантну улогу у вези са увођењем пореза, давањем пореских подстицаја, утврђивање основних елемената и одређивање висине пореза добила је Република. Тај тренд се одржава и доношењем нових прописа. Тако, Законом о буџетском систему²⁰ (чл. 15) утврђено је да се порези могу уводити само законом, и да се могу

20 Службени гласник РС, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 19/11, 93/12 и 62/13.

увести на потрошњу, доходак, добит, имовину и пренос имовине физичких и правних лица. Поред тога, прецизирано је да се пореским законом морају утврдити предмети опорезивања, основица, обвезник, пореска стопа или износ, сва изузимања и олакшице од опорезивања, начин и рокови плаћања пореза. Најзад, поменути Закон је утврђено да се обавезе и права пореских обвезника не могу проширивати или смањивати подзаконским актима. Овим путем, јасно је прописана искључива надлежност парламента да путем закона суштински оптерећује обвезнике.²¹

Генерално гледано, поред поменутих суштинских реформских корака који су се одвијали, једна од карактеристика нашег пореског система јесте учесталост бројних промена пореских прописа којима не можемо дати епитет правих реформи.²² Те промене пореских прописа првенствено проистичу услед сложености материје коју њима треба обухватити. Међутим, у великој мери и услед тога што се недовољно студиозно и креативно прилази стварању норми зависно од наших привредних и друштвених услова и непотребног укључивања у систем бројних разноврсних дажбина. У том смислу можемо истаћи, да наш порески систем није једноставан за разумевање и примену. С тим у вези, у процедури увођења пореског законодавства Србије, недостаје свеобухватна анализа ефеката, односно нијансиранија процена последица које ће да изазову измене постојећих или увођење нових закона, као и како ће те промене утицати на пореске обвезнике. Дакле, у нашим условима неопходно је припремити законе које ће се у пракси поштовати. Претпоставка за остварење наведених токова јесте да се пре сваког доношења закона изврши исцрпна анализа ефеката које ће он изазвати. Поред тога, у истом циљу неопходно је у овој изузетно осетљивој материји у поступку доношења закона организовати свеобухватну јавну расправу која би суштински утицала на доношење добрих прописа.

Наш важећи порески систем се доминантно заснива на опорезивању потрошње (посредне порезе). Разлог овоме је тај што су ови порези економски ефикасни и подстицајно делују на повећање штедње која објективно омогућава повећање инвестиција. Такође, у условима економске кризе гледано са аспекта издашности јавних прихода потрошни порези имају примат у односу на непосредне порезе. Најзад, помену-

21 По мишљењу привредника код нас се највећи део такса наплаћује по уредбама које имају снагу закона. На тај начин избегавају се скупштинске процедуре које би дале могућност привредницима и грађанима да изнесу своје разлоге и учествују у заштити својих интереса. Милан Кнежевић, председник Управног одбора Привредне коморе малих, средњих предузећа и предузетника, „Политика“, 25. март 2014. године.

22 Поред других промена прописа, по своме значају и обухватности истичу се пакети пореских закона донетих у мају и децембру 2013. године.

ти порези су тежи за избегавање плаћања и једноставни и јефтини за примену (примена принципа самоопорезивања). Према томе, уопштено гледано, по мом мишљењу, је оправдано да у пореском систему Србије доминирају посредни порези (ПДВ и акцизе). Превасходно усмеравање пореског система ка примени наведених прихода позитивно се делује на нужну извозну орјентацију привреде, повећање инвестиција, запошљавања, решавање проблема дефицита платног биланса итд. Међутим, при томе не треба очекивати спектакуларне резултате. Наиме, неке државе су у условима економске кризе смањиле порезе и доприносе на зараде ради подстицања запошљавања али нису постигли жељене резултате. То показује једно истраживање које је спроведено у 13 европских земаља чланица ОЕЦД, које су пренеле део доприноса за социјално осигурање на порезе на потрошњу ради подстицаја слабо плаћених радника. Наведени подстицај је слаб, јер настало повећање потрошних пореза ће сносити поменути радници.²³

Код посредних пореза Србија је у највећој мери конципирала порескоправна решења која се појављују у савременим државама света. Прецизније, она је систем посредних пореза хармонизовала са директивама Европске Уније. Тако, у нашем порескоправном систему код ПДВ је у примени тзв. ЕЗ – модел потрошног типа, индиректне методе обрачуна пореске обавезе и применом дестинације.²⁴

Поменута констатација о значају посредних пореза не значи минимизирање потребе егзистирања друге велике групе пореза – тзв. непосредних (директних) пореза. Напротив, анализе потребе реформе пореских прописа у Републици Србији су у теорији и пракси примарно усмерене ка овој групи (порезу на доходак грађана, порезу на добит правних лица и порезу на имовину), код којих се због њихове природе очекују у неопходној мери оригиналнија решења у складу са нашим економским, социјлним и политичким условима. Другим речима, док се посредни порези одликују релативно високом правном униформношћу решења у савременим државама, то није случај код непосредних пореза. Посебна разноликост правног уређења појављује се код пореза на доходак грађана. Код овог пореза државе по правилу нису међународно ограничене у погледу опредељења за модел и прописивање битних елемената опорезивања.

Имајући у виду све досадашње бројне промене пореских прописа у Републици Србији не можемо бити задовољни суштинским решењима

23 Alastair Thomas, Fidel Picos-Sanchez, „Shifting from Social Security Contribution to Consumption taxes: the impact on low-income earner work incentives“, *OECD Taxation Working papers*, бр. 11/2012.

24 Детаљније о томе вид. Група аутора, *Специјалистичке последипломске студије за кадрове Републичке управе јавних прихода Србије*, Књига 1, Београд, 1996, стр. 368.

којима се утиче на привредни и друштвени живот. Пре би се могло рећи, да није било воље од надлежних органа ка конципирању система непосредног опорезивања који би суштински одударао од досадашње стерилне праксе доминанте потребе прикупљања обилнијих прихода.²⁵ Нажалост, посматрајући садашњу ситуацију код нас, можемо рећи да се јасно још не види коју стратегију има држава у пореској материји за наредни период. У том погледу стизале су поруке из Пореске управе да није време за измену досадашње суштинске пореске политике, јер би то срушило пројекте који су већ у току. По њима, непотребне су суштинске промене пореске политике до краја 2014. године, јер је у току превише пројеката који ће представљати велико растерећење пореских обвезника у Србији, као што су обједињена наплата, односно један образац за пријаву свих доходака физичких лица и један уплатни рачун за све порезе и доприносе.²⁶ Затим, ту је реорганизација целокупне организационе структуре Пореске управе. Поред тога, до краја марта 2014. године прећи ће се на *on-line* фискалне касе, а 1. јула 2014. године на електронско пословање пореских обвезника. Поменути пројекти по мишљењу Пореске управе ће се завршити у року краћем од годину дана, што је другим државама требало више година. Зато у Пореској управи сматрају да би свака промена пореске политике, која би ступила на снагу пре почетка 2015. године, угрозила а можда чак и срушила планиране пројекте.

За разлику од изложеног мишљења, по бившем министру привреде Саши Радуловићу један од првих рефорских корака јесте промена пореске политике која би се састојала у потреби растерећење рада како би

25 У стручним круговима и субјектима у привреди се истиче, да је највећи проблем пореске политике у Србији честа промена прописа које су понекад у супротности са другим законима. Поред тога, указује се да се против пореских обвезника олако подносе кривичне пријаве док жалбени поступак предуго траје. Најзад, примећује се у пракси да судови у Србији немају довољно капацитета да решавају компликоване пореске случајеве. С тим у вези, помињу се примери где порески обвезник утврди своје обавезе применом једног тумачења Министарства финансија, а затим исто Министарство накнадно изда потпуно другачије тумачење, а Пореска управа у контроли примењује само ово друго, па се поставља питање шта је са затезном каматом која је у међувремену настала.

26 1. марта 2014. године почела је обједињена наплата пореза и доприноса. Сада порески обвезници уплаћују порезе и доприносе на један рачун, послодавци измирују обавезе електронски и одједном без гомилања папира. Овим путем, нема редовни могућност да послодавац, на пример, као раније, уплати плате, а не плати порезе и доприносе. За првих 13 дана од почетка наплате Пореској управи је стигло близу 130.000 пријава, а уплаћено је у просеку две милијарде динара дневно, што је знатно више него у истом периоду претходне године. Охрабрујуће је да је 95% пријава било исправно, објављено је на сајту Министарства финансија. Имајући у виду значај поменутих процеса за изградњу једноставног пореског система са најмањим трошковима, ове акције наших пореских власти треба поздравити.

запошљавање постало профитабилно.²⁷ У односу на поменуто питање, код неких других стручњака имамо другачије ставове. По њима, реформа пореског система којом би се смањило фискално оптерећење рада (пре свега доприноси), а повећало фискално оптерећење потрошње била би подстицајна за инвестиције и запошљавање, а индиректно би побољшала међународну конкурентност привреде Србије. Међутим, оцењује се, да би примену пореске реформе требало одложити све док се реше најважнији проблеми у јавним финансијама Србије, а то су висок фискални дефицит и растући јавни дуг. Дакле, као што се може приметити постоје озбиљна размишљања правне, пореско техничке и економске природе која указују на потребу одлагања нове суштинске реформе пореског система за одређено време.²⁸

Поред потребе конципирања оптималне пореске структуре у предстојећим реформским пореским процесима, свакако важно питање на које се мора дати јасан одговор јесте: регулисање пореских ослобођења и пореских олакшица у циљу вођења активне пореске политике. Важност тог питања показали су и програми политичких партија презентираних приликом предизборне кампање. Том приликом, присутна су била бројна мишљења и праве лепезе обећања о будућем давању пореских подстицаја привредним субјектима у циљу премошћавања тешкоћа која се појављују у условима недовољног привредног раста, незапослености, губитака итд. Дакле, неопходно је аргументовано размотрити проблематику пореских расхода под којом подразумевамо одредбе пореског законодавства или праксе путем којих се смањују или одлажу приходи једној групи обвезника, у односу на стандардни порески облик и претпостављени износ пореза. При томе, претпостављени износ пореза инкорпорира структуру пореских стопа, обрачунска правила, конвенције, умањења за обавезна плаћања, ставке за олакшање порезке администрације, те међународне фискалне обавезе. За централну власт порески расходи су губитак јавних прихода, а за обвезнике умањење пореске обавезе, а у земљама ОЕЦД-а деле се на олакшице, пореске субвенције и пореске помоћи. Порески расходи нису стварна издвајања на расходној страни буџета, него намерно испуштени и неубрани приходи.²⁹ Изложена изузимања и олакшице од плаћања пореза у савременим државама су присутна у циљу вођења активне пореске политике.

27 Вид. „Магазин Бизнис“, 3. октобар 2013. године.

28 Вид. Милојко Арсић, „Уводник“, *Квартални мониторинг*, бр. 35/март 2014.

29 Вид. Група аутора, *Модели порезних издајника у одабраним земљама*, стр. 11; *Зборник радова, Скривена јавна потрошња, Садашњост и будућност порезних издајника*, Институт за јавне финансије, Загреб, 2012.

У земљама ОЕЦД-а, по правилу се испитују порески расходи који се појављују у системима пореза на доходак, пореза на добит, ПДВ и повезују се са буџетским процесима. У контексту изложеног, приметно је да најчешћа употреба долази до изражаја код директних пореза (пре свега пореза на доходак и пореза на добит). С тим у вези, продубљена научна истраживања ове материје у развијеним земљама почела је од седамдесетих година прошлога века. По мишљењу стручњака, до сада су најквалитетније анализе пореских расхода вршене у САД и Канади. Полазећи од искустава у поменутих земљама, а уз помоћ ОЕЦД-а и других институција који их прате, почео је процес стручног усклађивања анализа пореских расхода. Међутим, неопходно је уложити додатне напоре у циљу давања одговора зашто се води политика пореских расхода и донетима те политике.

Карактеристично за данашње прилике је присутност бројних и значајних пореских расхода што у теорији и пракси отвара важна питања везана за правилну употребу, администрирање и неопходне евиденције. Конкретно, појављују се дилеме о предностима и недостацима потребе примене пореских расхода. У том смислу указује се на одређене предности поменутог феномена, али у већој мери се наглашавају његови негативни ефекти. Од негативних ефеката посебно треба истаћи да порески расходи неминовно поскупљују администрацију и редуцирају јавне приходе. Поред тога, овом питању с правног аспекта се посвећује посебна пажња, које се изражава кроз честе и бројне промене прописа везане за пореска ослобођења и пореске олакшице.³⁰

У контексту изложеног, у практичном животу чињеница је, неједнаке оцене и заступљености пореских расхода у развијеним земљама у односу на земље у окружењу. Конкретно, Црна Гора, Македонија, Мађарска и Хрватска су у потпуности прихватиле оцене о неефикасности и неправедности пореских олакшица. С тим у вези, имамо да за разлику од развијених земаља, број укинутих олакшица у поменутих земљама су далеко бројније од ново уведених олакшица.

Као и у другим земљама и у Србији питање пореских расхода актуелна је тема привредника и грађана. Честим променама пропи-

30 Примера ради, у Хрватској и поред постојања бројних порезних мера – порезних расхода за територију неразвијених заосталих привредних подручја у пракси у томе се није успело. Неки од евентуалних објашњења неефикасности пореских расхода могу бити да су износом врло мали и/или недовољни, те нестабилност законодавног система опорезивања добити, јер непрестане измене повећавају неизвесност што негативно утиче на инвестиције, а тиме и на привредни развој. Додатан проблем је тај што је увођење нових врста пореских расхода порезни систем учинило сложеним и смањило државне приходе. Вид. Вјекослав Братић, „(Не)ефикасност порезних издатака у опорезивању добити“, *Скривена јавна пошрошња, Садашњост и будућност порезних издатака, Институт за јавне финансије*, Загреб, 2012, стр. 81.

са наш законодавац покушавао је да помогне привредним субјектима. Међутим, у пракси је егзистирало више стерилних ослобођења и олакшица, које су морале да се елиминишу из пореског система. Због тога, по мом мишљењу, од конкретних друштвених услова зависи делотворност појединог инструмента којим се служи држава. Искуства из сложене стварности нам казују да су у употреби паралелно и усмеравајуће пореско право (преко пореских расхода) и директне субвенције. Неопходна је изузетна обазривост и стручно знање носиоца економске политике приликом конципирања прописа и опредељења за могућу примену оптималне варијанте финансијских инструмената. Ипак, имајући у виду наша досадашња искуства, процесе редуцирања пореских подстицаја код опорезивања добити правних лица потребно је подржати и заштитити од честих искушења појаве нових. Овим путем подстицајно ће се деловати на редовно плаћање пореза и ефикасног онемогућавања његовог избегавања. Привлачење инвеститора кроз селективне порезе је још штетнији недопустљиви облик арбитрарног мешања државе у тржишне процесе, него што је то случај са одобравањем субвенција. Поред тога, као што је речено, међународна искуства показују да пореске олакшице нису ефикасан инструмент за привлачење страних инвестиција у условима ниске номиналне стопе пореза на добит правних лица.

IV Закључак

Порески системи савремених држава и Републике Србије суочени су праксом бројних измена и допуна пореских прописа изазваних сложеностима и осетљивошћу материје која је предмет нормирања. Међутим, приметно је разликовање главних узрока промена прописа код правно уређених савремених држава и наше Републике. У савременим државама, главни разлози реформи пореског система су: потребе отклањања неправилности расподеле пореског терета; прилагођавања тржишту и потреби међународне економске интеграције, што подразумева хармонизовање пореских система; појединостављење пореских система; смањивање врста пореза и пореских стопа; укидање пореских олакшица и поштравање санкција за утајиваче пореза. У односу на поменуте државе код нас промене прописа у много јачој мери су узроковане фискалним фактором, а у много мањој мери због остваривања економских и социјалних циљева.

Дакле, упоређујући поменуте релевантне факторе који изазивају промене пореских прописа у савременим државама и код нас, можемо закључити да у целини гледано не можемо бити задовољни. Не умањујући значај нашег законодавца у покушајима усаглашавања са правом ЕУ и конципирању пореских прописа у функцији ефикасније наплате фискал-

них прихода, ипак, садржински гледано поменуте промене су у недовољној мери у интересу стабилизације и развоја привреде.

На основу изложеног у целини гледано, по мом мишљењу, скорашње честе промене закона о порезима у Србији немају карактер суштинских реформи пореског система, ни нови видни концепт који се жели остварити у пракси. Уместо тога, намера нових пореских решења је по мом мишљењу да омогуће премошћење акутне потребе смањења високог буџетског дефицита и олакшање пореској администрацији и пореским обвезницима да ефикасније утврде и наплате порез. Поред тога, поменуте промене пореских прописа треба да омогуће добијање времена за неку будућу пореску реформу, чији концепт нажалост за сада изгледа није пројектован од релевантних фактора наше Републике.

Zoran ISAILOVIĆ, PhD

Professor at the Faculty of Law, University of Priština

CHARACTERISTICS OF THE TAX SYSTEM IN SERBIA IN TERMS OF FREQUENT CHANGES IN REGULATIONS

Summary

One of the main features of the tax system in Serbia is the numerous changes in tax regulations caused by the difficult situation of the economy, and its inability to provide more generous income necessary to fund the state. In this regard, we can say that the tax authorities have almost exhausted the possibilities of the use of tax instruments to acquire more generous fiscal revenues by the taxpayers.

In the context of the above, there is no more room for the state to proceed with the new and rapid adoption of the tax legislations without a comprehensive analysis of the effects these can leave on the economic and social life. Furthermore, in this very sensitive matter, it is necessary for the relevant tax entities to organize a serious and comprehensive public discussion about these legislative processes, which would guarantee the adopted regulations to be respected in practice and have an optimal effect in achieving the fairness of taxation, promote economic development, yield payments etc.

Key words: *tax system, tax regulations, tax expenditures, economic efficiency, equity.*