

др Хасиба ХРУСТИЋ  
Центар за правна и финансијска истраживања, Београд

## ПРИОРИТЕТИ У НАСТАВЉАЊУ ПОРЕСКЕ РЕФОРМЕ У СРБИЈИ

### Резиме

*Имајући у виду да је обезбеђење стабилности јавних прихода бићна компонента макроекономске стабилности, пореска реформа, без сумње, има важну улогу. Зато побољшање стања јавних финансија у Србији, а посебно пореској систему у целини захтева наставаљање одлучне пореске реформе у циљу јачања приходне стране уз истовремено држање расхода под контролом. Потребно је прилагодити величину и број буџетских корисника првостепеној привреди на начин да се изврши рационализација како би расположивост буџетских средстава одговарала реалним потребама, што је до сада било тешко остварити.*

**Кључне речи:** реформа, макроекономска стабилност, правичност, нерезиденци.

### I Увод

Без озбиљнијег сређивања стања у области јавних финансија, али не само на страни буџетских прихода, већ и расхода, не може се говорити о реформи. Социјална компонента би морала да буде утемељена у програму пореске реформе, оријентисана ка заштити животног стандарда становништва и привредном расту. У том смислу, приоритет у наредном периоду би требало да буде утврђивање јасне стратегије у настављању пореске реформе.

Само ефикасан рад државе која је у стању да обезбеди позитивне привредне резултате и социјалне потребе гарантује успешан процес реформи. Пресудну улогу у спровођењу реформи има политички фактор. Заправо, политичка стабилност је *conditio sine qua non* за несметано одвијање реформи. Али, сама по себи пореска реформа не значи много уколико и даље несметано функционишу сива економија и корупција.

## II Приоритети у пореској реформи

Не постоји универзални одговор, нити решење за све проблеме са којима се сусрећу поједине земље у процесу пореске реформе. Међутим, несумњиво је да приоритет у пореској реформи мора да буде постизање макроекономске стабилности и реконструкција пореског система тако да систем наплате пореза буде што једноставнији. Када порески закони садрже бројне одбитке, олакшице, ослобођења, већи број стопа и слично, све то компликује примену тих закона у пракси и умањује ефикасност у раду пореске администрације.

За макроекономску стабилност неопходно је да порески систем буде стабилан, што практично намеће уздржаност од честих измена и допуна пореских прописа. Промене пореских прописа би се морале вршити на основу *ex ante* анализа о финансијским, социјалним и пореско-техничким ефектима тих промена. Тиме би се ограничиле честе и стихијске измене пореских закона. Обавеза владе би требало да буде да послови припреме закона и припреме пореске администрације буду осмишљени и студиозни. Сталне промене повећавају трошкове, како пореских органа, тако и пореских обвезника, а уносе и неизвесност у пословању, односно отежавају планирање пословних резултата.

На пример, Закон о акцизама се од 2001. године мењао 25 пута, Закон о пореском поступку и пореској администрацији усвојен крајем 2002. године мењао се 17 пута уз бројне исправке, Закон о порезу на доходак грађана 16 пута, а Закон о порезу на добит правних лица има чак 24 брисана члана те се поставља питање да ли је заиста тешко сачинити прочишћен текст закона.<sup>1</sup> Све наведено упућује на закључак да се

1 Закон о акцизама (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, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13, 119/12, 8/13, 47/13); Закон о пореском поступку и пореској администрацији (Службени гласник РС, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13); 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, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13); 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, 47/13, 108/13).

промене наведених закона нису вршиле на основу неопходних анализа о финансијским, социјалним и пореско-техничким ефектима тих промена, чиме би се ограничиле могућности брзих и честих измена законских одредби, већ на основу *ad hoc* текућих потреба.

Искуство пореских реформи у већини земаља, било да су у питању развијене земље или земље у развоју, недвосмислено је показало да свака промена пореске политике и пореских закона мора да буде праћена и променама у раду пореске администрације. Кроз резултате тих реформи увидело се да постоји узајамна повратна веза између пореске политике и пореске администрације.

### III Сложеност пореских закона

Последњим изменама и допунама неколико важних пореских закона у 2012. и 2013. години учињено је даље компликовање пореског система Србије, а поготово су тим изменама и допунама настала одступања од пореских прописа Европске уније. Тиме се Србија удаљава од преузете 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 утаје и штетне пореске конкуренције.

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 у 2012. години 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*.

Закон о ПДВ био је базиран на принципима ЕУ директива о ПДВ, али изменама и допунама овог закона у 2012. години уведени су додатни посебни поступци опорезивања који отежавају примену ПДВ и контролу овог пореза.<sup>2</sup> Уведен је посебан поступак опорезивања којим је пружена могућност обвезницима чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 50.000.000 динара да се одреде за плаћање ПДВ по наплаћеном потраживању. Тим поступком опорезивања одступа се од механизма функционисања ПДВ, јер се наплата ПДВ не врши по фактурисаном промету.

Затим, уведен је и посебан поступак за рефундацију ПДВ купцима хране и опреме за бебе. Овде нарочито треба истаћи да ПДВ, као об-

2 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС, бр. 93/12, у даљем тексту: Закон о ПДВ).

лик индиректног опорезивања, не би требало да има социјалну, односно редистрибутивну улогу за разлику од директних пореза. Увођењем тог посебног поступка за рефундацију пореза, такође се врши усложњавање функционисања механизма ПДВ, компликује се контрола и отвара могућност за разне злоупотребе. 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 купцима хране и опреме за бебе, као и о износу остварене рефундације 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.

Изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана извршено је повећање пореске стопе на приходе од капитала чиме су обвезници нерезиденти који су резиденти држава са којима је потписан уговор о избегавању двоструког опорезивања у повољнијем положају, јер се на њихове остварене приходе на територији Србије по основу дивиденде, накнаде ауторског и сродних права и права индустријске својине, камату или накнаду по основу закупа непокретности и покретних ствари примењују повољније ниже стопе опорезивања.<sup>3</sup>

Изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица у 2012. години 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 заоштравање истих.<sup>4</sup> Унете су и дискриминаторне одредбе у вези са опорезивањем примања нерезидентата, јер се према изменама члана 40, за разлику од резидента, порез по одбитку не обрачунава и не плаћа по стопи од 20% на приходе које оствари нерезидент правно лице уколико је резидент државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања. Сви закључени уговори о избегавању двоструког опорезивања предвиђају нижу пореску стопу за опорезивање остварених прихода на територији Србије по основу: дивиденди и удела у добити у правном лицу, накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине, камата, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари.

Уједно, тим наведеним изменама Закона о порезу на доходак грађана и Закона о порезу на добит правних лица нарушени су принципи из Кодекса понашања за пословна опорезивања, односно обавеза Србије из потписаног Споразума о стабилизацији и придруживању са

3 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана (*Службени гласник РС*, бр. 93/12).

4 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица (*Службени гласник РС*, бр. 119/12); вид. Хасиба Хрустић, „Пореска политика без стратегије“, *Право и привреда*, бр. 7–9/2013, стр. 623–635.

ЕУ, да ће током процеса придруживања свој унутрашњи правни систем ускладити са важећим правним нормама ЕУ.<sup>5</sup> Србија се, *inter alia*, обавезала и на успостављање сарадње из области опорезивања, укључујући мере усмерене ка даљој реформи фискалног система и реструктурирању пореске управе ради осигурања делотворности наплате пореза и борбе против пореске утаје и штетне пореске конкуренције. Сарадња из области опорезивања обухвата и побољшање транспарентности и борбу против корупције укључујући и размену информација са државама чланицама ЕУ у циљу спречавања утаје пореза. Супротно преузетим обавезама из тог споразума, још увек није комплетирана мрежу билатералних споразума са државама чланицама ЕУ на основу ОЕЦД Модела споразума о размени пореских информација, као ни мрежа билатералних споразума о избегавању двоструког опорезивања у складу са последњим изменама ОЕЦД Модела конвенције о порезима на приходе и капитал.

#### IV Ширење пореске основице и круга пореских обвезника

Мада је услед последица Светске економске кризе и пораста буџетског дефицита у већини држава чланица ЕУ повећана општа стопа ПДВ, у Србији се ово повећање опште стопе ПДВ у 2012. години, са 18 на 20 одсто, али и ниже стопе у 2013. години са 8 на 10 одсто, могло избећи, не само промишљеним смањењем буџетских расхода, до којег није дошло, већ и проширењем пореске основице и круга пореских обвезника ПДВ, повећањем акцизе на дуванске производе и увођењем веће прогресије у опорезивању имовине.<sup>6</sup>

Наиме, Законом о изменама и допунама Закона о ПДВ у 2012. години сужен је круг обвезника ПДВ тако што је измењен члан 33 којим је дупло повећан праг износа за изузеће од опорезивања малих обвезника са 4.000.000 на 8.000.000 динара. Иста промена учињена је и за пољопривреднике који су такође изузети од опорезивања ако остварују укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци до 8.000.000 динара.<sup>7</sup> Тим изменама умањени су потенцијални порески приходи. С тим у вези неопходно је нагласити да се Директивом 2006/112/ЕЗ о заједничком систему ПДВ, прописани праг износа изузећа у посебном поступку за мале предузетнике (изузеће од опорезивања) у државама

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

6 Закон о ПДВ, чл. 23; вид. *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.*

7 Закон о ПДВ, чл. 35. ст. 5–7.

чланицама ЕУ креће од 5.000 до 37.000 евра (Малта), док је у Србији сада то 72.000 евра.<sup>8</sup>

Супротно прописаним минималним стопама акциза на цигарете у ЕУ директивама, акцизе на цигарете према одредбама Закона о акцизама у Србији су деценијама испод тих минималних прописаних у ЕУ.<sup>9</sup> 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 под условом да достави доказ да је плаћена акциза на територији дестинације.

## V Побољшање ефикасности рада пореске управе

Непредузимање институционалне реформе, која укључује и реконструкцију рада пореске управе (кадровску, организациону, техничку) је, не само изоштрило слабости у раду институција, већ је довело и до пораста корупције и високог учешћа сиве економије. Уколико је пореска управа неефикасна, најбољи закон се може усвојити, али се неће применити или ће се погрешно примењивати и давати мале пореске приходе. Приоритетан задатак у раду пореске управе је да обезбеди наплату прописаних пореских прихода, што је уједно и најважнији показатељ о ефикасности њеног рада, али и показатељ способности политичке странке на власти.<sup>10</sup> Једноставно, пореска политика не може се применити нити егзистирати без ефикасне пореске управе. Функционисање

8 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 приступања. Вид. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal* L 347 of 11.12.2006, чл. 287; 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, *Official Journal* L 384/92 of 29.12.2006.

9 Закон о акцизама, чл. 40а и 40д. Вид. 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, *Official Journal* L 50, 27.2.2010, чл 2. 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.

10 Хасиба Хрустић, *Фискални федерализам у свету и наша искуства*, Београд, 2002.

законске регулативе се не може успешно реализовати без одговарајуће техничке опремљености и унапређења метода рада пореске управе, готово њених контролних органа.

## VI Принцип правичности у опорезивању дохотка грађана

Иако формализирана у бројним правним документима, економска и социјална права грађана у великој породици савремених људских права остају нормативно неразвијена. Упркос чињеници да се та група права нашироко сматра пожељним циљевима, реторички корисним, показује се да она заправо имају низ упитних практичних импликација према државној политици и расподели средстава.<sup>11</sup> Имајући све то у виду, није ни чудо што су ова права, систематски занемаривана, пре свега, јер на постигнутом нивоу развоја демократије у Србији, нису ни дошла на дневни ред. Важно од тих права је и право на правичност у појединим сферама живота, укључујући и опорезивање дохотка грађана.

Порез на доходак грађана је *implicite* прикладан као инструмент фискалне политике, ради остваривања циљева социјалне политике (прерасподела националног дохотка). Тај порез пружа веће могућности опорезивања према економској снази, односно личним приликама обвезника, него остале врсте пореза. Правичност не можемо сагледавати са појединачног аспекта, него са аспекта користи заједничких интереса, јер она мора да буде у вези с општом корисношћу која произлази из праведног закона. Ако је правичност важно морално начело, са тог становишта, примена принципа правичности у опорезивању може се практично поистоветити са достигнутим нивоом морала у некој заједници.

Увођење синтетичког или глобалног пореза на доходак грађана у Србији планирано је још 1990. године у оквиру најважнијих циљева и задатака тада усвојеног концепта фискалне реформе. Тако је у складу са тим циљевима фискалне реформе, синтетички порез на доходак грађана уведен крајем 1991. године.<sup>12</sup> Међутим, примена тог пореза стално је одлагана, а у међувремену, под ударом хиперинфлације и услед недовољних припрема пореске администрације, 1998. године тај порез је укинут. Тиме се уједно одустало и од идеје о примени прогресивног опорезивања дохотка грађана, тако да је настављено цедуларно

11 Вид. David Bilchitz, *Poverty and Fundamental rights – The Justification and Enforcement of Socio-Economic Rights*, Oxford, 2007.

12 Закон о порезу на доходак грађана (*Службени гласник РС*, бр. 76/91, 9/92, 20/92, 76/92, 20/93, 48/93, 51/93, 67/93, 19/94, 20/94, 28/94, 43/94, 74/94, 53/95, 12/96, 24/96, 39/96, 54/96, 16/97, 60/97, 20/98, 42/98, 18/99, 21/99, 25/99, 27/99, 33/99, 48/99, 54/99, 10/00).

опорезивање путем мноштва неусклађених пропорционалних пореских стопа на различите врсте прихода.

Заправо, порески систем у Србији је у претходној деценији делимично реформисан, а интезитет реформи био је различит код различитих пореза. Напредак је био значајнији код пореза на потрошњу, док је опорезивање дохотка било занемарено.<sup>13</sup> Данас је и даље у примени цедуларни систем опорезивања, са незнатним и непотпуним прогресивним опорезивањем збира одређених, не свих, врста годишњег дохотка, услед чега неки аутори називају овај систем мешовитим системом, јер се у претежном цедуларном опорезивању са пропорционалним стопама, на износ збира неких врста дохотка преко прописаног годишњег износа дохотка примењују прогресивне пореске стопе.<sup>14</sup> Порез на доходак грађана плаћа се на различите врсте прихода, сврстане у групе у складу са одредбама Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: ЗПДГ).<sup>15</sup> На приход од зараде примењује се пореска равномерност путем пропорционалног опорезивања. Дакле, било да оствари месечну зараду од 25.000 динара или у износу од 50.000 динара, обвезник ће бити опорезован по истој стопи пореза од 10%.

Годишњи порез на доходак грађана плаћају физичка лица – резиденти за доходак остварен на територији Србије и у другој држави, и нерезиденти за доходак остварен на територији Србије, ако су у календарској години остварили доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Србији у години за коју се утврђује порез (чл. 87 ЗПДГ). Доходком за опорезивање сматра се годишњи збир: зарада, опорезивог прихода од самосталне делатности, опорезивог прихода од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, опорезивог прихода од издавања сопствених непокретности умањеног за нормиране трошкове у висини од 25%. Ако је приход остварен изнајмљивањем станова, соба и постеља путницима и туристима за које је плаћена боравишна такса нормирани трошкови се признају у висини од 50% бруто прихода (чл. 63 ст. 3 ЗПДГ).

Опорезиви доходак годишњег пореза на доходак грађана је разлика између дохотка већег од троструког износа исплаћене просечне годишње зараде по запосленом и дохотка који је нижи од троструког

13 Вид. Милојко Арсић, Никола Алтипармаков, Саша Ранђеловић, Александар Бућић, Душан Васиљевић, Тони Левитас, *Пореска историја у Србији – Поглед унапред*, Београд, 2010.

14 *Ibid.*

15 Закон о порезу на доходак грађана (*Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 10/10, 18/10, 50/11, 91/11, 7/12, 93/12, 114/12, 8/13, 7/13, 48/13).



износа просечне годишње зараде по запосленом (неопорезиви износ, чл. 87 ст. 6 ЗПДГ).

У збир годишњег пореза на доходак грађана *не улазе приходи од кайишала* (камата, дивиденда, принос од инвестиционе јединице) и капитални добитак (позитивна разлика између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварена преносом: стварних права на непокретностима, ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова). У збир годишњег пореза на доходак грађана *не улазе* ни приходи које обвезник оствари давањем у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари, добици од игара на срећу и приходи од осигурања лица.

Механизам одбитака којим се умањује основица опорезивања годишњег пореза на доходак грађана управо ставља ову категорију обвезника у привилегован положај у односу на грађане који нису обвезници тог пореза. Грађани који су остварили зараду нижу од прописаног годишњег износа дохотка немају право на умањење основице опорезивања за издржаване чланове своје породице. На тај начин, порез на доходак грађана не плаћа се у складу са економском снагом обвезника. Није доследно примењен принцип правичности, тј. да пореско оптерећење буде у директној вези са економском снагом пореског обвезника. Тиме је нарушена и уставна одредба да се обавеза плаћања пореза утврђује према економској снази обвезника.<sup>16</sup>

Пре свега, Устав Србије предвиђа да су „пред Уставом и законом сви једнаки“.<sup>17</sup> Та генерална уставна одредба важи у свим областима, укључујући и област опорезивања.<sup>18</sup> Према одредби члана 91 Устава Србије: „Средства из којих се финансирају надлежности Републике Србије, аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе обезбеђују се из пореза и других прихода утврђених законом. Обавеза плаћања пореза и других дажбина је општа и заснива се на економској моћи обвезника.“ Правично опорезивање се везује за економску снагу пореског обвезника.

Бруто зарада не би требало да буде основица за опорезивање пореза на зараде, јер није показатељ економске снаге обвезника. Доходак за опорезивање би требао да буде *de facto* нето величина. На пример, код пореза на зараде обвезницима нису признати лични одбици на име из-

16 Устав Републике Србије (Службени гласник РС, бр. 83/06), чл. 91.

17 Устав Републике Србије, чл. 21. ст. 1.

18 Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Београд, 1997, стр. 186.

државаног члана породице, нити нормирани трошкови у висини од 20, 40 или 50% од бруто зараде, као што је то случај са опорезивањем других врста прихода, тако да су обвезници пореза на зараде у неповољнијем положају у односу на обвезнике пореза по основу других врста прихода, а поготово у односу на обвезнике годишњег пореза на доходак грађана. Код пореза на зараде основица опорезивања се не умањује за плаћени износ доприноса за обавезно социјално осигурање тако да се у овом случају врши и дупло опорезивање. То значи да су обвезници са вишим примањима, односно обвезници годишњег пореза на доходак грађана фаворизовани у односу на оне који остварују ниже приходе.

Увођење једноставног модела синтетичког пореза на доходак грађана са мањим бројем прогресивних стопа свакако би био крупан реформски корак којим би се испоштовао принцип правичности у опорезивању. Поред тога, подаци при утврђивању основице опорезивања синтетичког пореза на доходак грађана би могли да буду корисна база података за спровођење ефикасније социјалне политике и доделу социјалне помоћи појединим грађанима. У том смислу је примена синтетичког пореза на доходак грађана са прогресивним стопама прикладан инструмент фискалне политике, а истовремено и основа за остваривање циљева социјалне политике.

Овде је неопходно напоменути и чињеницу да последњих година, услед пореске конкуренције и мобилности капитала, један број држава у ЕУ комбинује синтетичко опорезивање дохотка грађана применом прогресивног опорезивања за све врсте дохотка, изузев дохотка од капитала (дивиденде, камате) и капиталне добити, које опорезују пропорционалном стопом (Шведска, Финска, Данска, Холандија, Шпанија, Луксембург, Ирска).<sup>19</sup>

## VII Закључак

Водећи приоритет у реформи пореског система би свакако требало да укључује поједностављење пореског поступка и смањење компликованости у примени пореских прописа. Функционисање законске регулативе не може се успешно реализовати без одговарајуће техничке опремљености и унапређења метода рада пореске администрације, поготово њених контролних органа.

Недовољна пажња посвећена је делотворној примени постојећих закона и процени њихових ефеката, тако да је *in corpore* досадашња по-

19 Хасиба Хрустић, „Порез на доходак грађана“, *Пореска хармонизација у Европској унији, Институт за међународну политику и привреду*, Београд, 2011, стр. 173–201; *Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway*, European Commission, DG Taxation and Customs Union and Eurostat, Brussels, 2009.

реска реформа била је спора и неделотворна. Удео сиве економије остао је висок, што изискује улагање напора у јачању административних капацитета како би се сива економија свела у минималне оквире.

Мада је Србија у области пореза била на добром путу да испуни ЕУ стандарде, изменама неколико важних пореских закона последњих година нарушено је усклађивање области опорезивања са правним тековинама ЕУ (*acquis communautaire*), а поготово није учињена заштита од штетне пореске конкуренције. *Grosso modo*, приоритет у области пореза требао је да буде управо усклађивање са ЕУ пореским директивама и унапређење рада пореске управе.

На данашњем нивоу друштвеног развоја, у 21. веку, питање правичности опорезивања не би смело да буде занемарено, јер разумевање нормативних темеља социјално-економских права омогућује важну моралну основу таквих захтева. Принцип правичности сам по себи чини темељ друштвеног развоја у сваком погледу, укључујући и сферу опорезивања.

Доходак за опорезивање би требао да буде *de facto* нето величина. Према Уставу Србије обавеза плаћања пореза и других дажбина је општа и заснива се на економској моћи обвезника. Правично опорезивање се везује за економску моћ или снагу пореског обвезника. Порез на доходак грађана не плаћа се у складу са економском снагом обвезника чиме није примењено уставно начело. Зато би увођење једноставног модела синтетичког пореза на доходак грађана био значајан реформски корак којим би се испоштовао принцип правичности у опорезивању. Поред тога, подаци при утврђивању основице опорезивања синтетичког пореза на доходак грађана могли би да буду корисна база података за спровођење ефикасније социјалне политике и доделу социјалне помоћи појединим грађанима. Зато је примена синтетичког пореза на доходак грађана са прогресивним стопама прикладан инструмент фискалне политике, а истовремено и основа за остваривање циљева социјалне политике.

*Hasiba HRUSTIĆ, PhD*

Center for Law and Financial Research, Belgrade

## THE PRIORITY OF THE TAX REFORM CONTINUATION IN SERBIA

### Summary

*Tax reform has an important role, because ensuring the public revenue stability is fundamental component for macroeconomic stability. Therefore, improvement of public finance and especially improvement of tax system entirely requests resolute tax reform toward strengthening of tax revenue as well as attitude expense control. It is necessary to accommodate bulk and number budgetary user to market economy in way to rationalize the availability of the budgetary resource to fit into real needs, which to this day been hard to which has carry out.*

*The last changes of some important tax laws in the last quarter of 2012, and at the beginning of 2013, have further complicated the tax system of Serbia. Especially, these changes caused a digression with EU tax regulations.*

*Equity concerns should be at the forefront of policy deliberation. Whether equity principle in personal income tax will be set on agenda and applied practically depends on the developed level of democracy.*

**Key words:** *reform, macroeconomic stability, equity, non-resident.*