

Др Хасиба ХРУСТИЋ

директор Центра за правна и финансијска истраживања, Београд

НЕУРЕЂЕНОСТ ПОРЕСКЕ ПОЛИТИКЕ У СРБИЈИ

Резиме

Прошле године у Републици Србији усвојене су измене и допуне важних пореских закона: Закона о порезу на добит правних лица, Закона о порезу на доходак грађана, Закона о акцизама, Закона о порезу на додату вредност и Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Те измене су се махом односиле на повећање пореских обавеза, пореских стопа или на лекторске промене, увођење или смањење новчаних казни. Измене и допуне наведених пореских закона не само да говоре о неуређености и о лутању у погледу правца пореске политике, већ и о површном раду који је основа тих учесталих промена важних пореских закона протекле деценије.

Кључне речи: акцизе, усклађивање, правичност, казнене одредбе.

I Увод

Право пореских обвезника на стабилност пореских закона у Републици Србији (у даљем тексту: Србија), као и принцип да „непознавање закона никога не оправдава“ поред мноштва пореских прописа, изгледа као иронија због сложености и обимности, честих измена и допуна пореских прописа. Обвезницима није пружено право на стабилност пореских закона, које би практично представљало заштиту од честих промена пореских одредби и закона у целини. Тим честим и непромишљеним променама непрестано се мењају услови привређивања, што неповољно утиче, како на пословне резултате привредних субјеката, тако и на повећање трошкова администрације. Порески систем не би се смео често мењати, јер инвеститори желе извесност. 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 измене пореских закона. Обавеза владе би требало да буде да послови припреме закона и припреме пореске управе буду осмишљени и студиозни. Сталне промене не само да повећавају трошкове пореских обвезника, већ

уносе и неизвесност у пословању, односно отежавају планирање пословних резултата.¹ Отежавајућа околност за пореске обвезнике свакако је не-предузимање свеобухватне реформе Пореске управе чиме се омогућава даље деловање корупције и високог учешћа сиве економије.

II Повећање износа акциза

Закон о акцизама се од 2001. године мењао 33 пута.² Последњим изменама и допунама Закона о акцизама у 2015. години повећана је цена безоловног бензина са 50 на 52,50 дин/лит; гасног уља са 50 на 54,50 дин/лит; течног нафтног гаса са 40 на 41 дин/кг, гасних уља као моторних горива за транспортне сврхе за превоз лица и ствари са 39,50 дин/лит на 45,50 дин/лит, гасних уља за грејање са 2,50 дин/лит на 7,0 дин/лит, за течни нафтни гас са 4,40 дин/кг на 23 дин.

Такође, повећано је и пореско оптерећење акцизом за ракију од воћа, грождја, вина и друге воћне ракије са додатком екстракта биља, делова биља или пољопривредних производа са 53,83 дин/лит; 124,00 дин/лит; за ракију од житарица и осталих пољопривредних сировина са 136,55 дин/лит на 316,00 дин/лит; за остала јака алкохолна пића са 87,54 дин/лит на 203,00 дин/лит, а за нискоалкохолна пића са 9,00 дин/лит на 21,00 дин/лит.

III Измене и допуне Закона о порезу на доходак грађана

Последњим изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана у 2015. години најважнија промена је да ће се порез на доходак грађана од 1. јануара 2017. године плаћати и на приходе од непокретности које обвезник оствари издавањем у закуп или подзакуп непокретности.³ Непокретностима се сматрају земљиште, стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови, а порески обвезник је физичко лице које издавањем у закуп или подзакуп непокретности оствари приходе по том основу. Обвезником се не сматра предузетник који непокретности из-

1 Хасиба Хрустић, „Пореска политика без стратегије“, *Право и привреда*, бр. 7-9/2013, 623-635.

2 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; 4/14, 68/14, 142/14, 4/15, 5/15, 55/15, 103/15, 5/16.

3 Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/2006, 65/2006, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – одлука УС, 7/12 93/12, 114/12 - одлука УС, 8/13, 47/13, 48/13, 108/13, 6/14 57/14, 68/14, 5/15, 112/15, 5/16.

даје у закуп или подзакуп у оквиру обављања регистроване самосталне делатности. Стопа пореза на приходе од непокретности биће 20%, с тим што ће се опорезиви бруто приход од непокретности умањивати за нормиране трошкове у висини од 25%, а код утврђивања опорезивог прихода од непокретности оствареног по основу изнајмљивања станова, соба и постеља путницима и туристима за које је плаћена боравишна такса, нормирани трошкови ће се признавати у висини од 50% од бруто прихода. Обвезнику пореза на приходе од непокретности, на његов захтев, уместо нормираних трошкова признаће се стварни трошкови које је имао при остваривању и очувању прихода, ако за то поднесе доказе.

Порез на доходак грађана остао је цедуларни, тј. свака врста оствареног прихода има своју стопу и признате трошкове за које се умањује основица опорезивања. Тако је принцип правичности опорезивања и даље остао занемарен, а евентуално увођење прогресивног опорезивања је остављено *ad acta*.

IV Споро усклађивање Закона о порезу на додату вредност са пореским директивама ЕУ

Изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност донетог у крајем 2015. године очекује се позитиван утицај на наплату пореза, а тиме и на буџет Републике услед проширења круга пореских обвезника, прецизирања измена пореске основице, увођење обавезе да обвезници сачињавају прегледе обрачуна ПДВ ради осигурања правилне наплате ПДВ и спречавања утаје, укидањем тромесечног пореског периода и увођењем јединственог пореског периода за све обвезнике да подносе пореску пријаву у року од 15 дана по истеку месеца, прецизирањем права на повраћај пореза у случају да пореска пријава није благовремено поднета.⁴ Овим изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност измењене су 33 одредбе Закона којим је извршено даље усклађивање овог закона са прописима ЕУ.⁵

Имајући у виду да је стратешки приоритет Србије да постане чланица Европске уније (у даљем тексту: ЕУ), потписивањем Споразума о стабилизацији и придруживању у априлу 2008. године, Србија је први пут

4 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 83/15.

5 Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14, 142/14, 83/15.

формализовала институционалну сарадњу са ЕУ,⁶ и преузела обавезу усклађивања прописа са правним тековинама ЕУ (*acquis communautaire*), као и обавезу њихове доследне примене. Што се тиче области пореског усклађивања, она је регулисана чланом 100 Споразума, којим се, између осталог, предвиђа да ће Србија успоставити сарадњу у области опорезивања, укључујући мере усмерене ка даљој реформи фискалног система и реструктурирању пореске управе ради ефективније наплате јавних прихода и борбе против пореске утаје и штетне пореске конкуренције. *Међутим, ова обавеза усклађивања пореских прописа са правним тековинама ЕУ одвија се изузетно споро.*

За пореску хармонизацију у ЕУ битна је хармонизација индиректних пореза (пореза на потрошњу – пореза на додату вредност и акциза), јер је чланом 93 Уговора ЕУ, прописано да је хармонизација индиректних пореза предуслов за успостављање и несметано функционисање унутрашњег тржишта Уније. На основу тог члана, органи Уније имају овлашћења да доносе директиве у овој области. Усвојеним директивама о хармонизацији пореза на додату вредност 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. ЕУ Директива 2006/112/ЕЗ о заједничком систему пореза на додату вредност сматра се базичном директивом за хармонизацију овог пореза.⁷

Закон о порезу на додату вредност у основи је, са извесним одступањима, базиран на принципима ЕУ Директиве 2006/112/ЕЗ о заједничком систему пореза на додату вредност (ПДВ). Потпуна усклађеност Закона о ПДВ би требала да се постигне у наредном периоду. Законом о изменама и допунама Закона о порезу на додату у 2015. години извршена су усклађивања која се односе на:

1. *проширење предмета опорезивања, спречавање нарушавања тржишне конкуренције у случајевима кад прималац имовине не подлеже*

6 Споразум о стабилизацији и придруживању, *Службени гласник РС*, бр. 83/2008, (енг. *The Stabilisation and Association Agreement between the EU and Serbia – SAA*). Споразум о стабилизацији и придруживању је ступио на снагу 1. септембра 2013. године. Садржај Споразума је типски за све земље које су га потписале, обухвата бројне области – политички дијалог, политику сарадње, регионалну сарадњу, слободу кретања људи, услуга и роба, усклађивање националног законодавства са прописима ЕУ (*acquis communautaire*), финансијску помоћ и сарадњу и др.

7 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal L 347* од 11.12.2006.

опорезивању, и предузимање мера које могу да буду *и мере за спречавање утаје или избегавања плаћања пореза*. Зато су у члану 6. Закона о ПДВ којим је предвиђено да се промет добара и услуга не сматра извршеним, између осталог, и код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако стицалац имовине тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност;

2. *проширење круга пореских обвезника*, јер је у складу са одредбом члана 9. став 1. ЕУ директиве о ПДВ, порески обвезник свако лице које самостално обавља привредну активност на било којем месту, без обзира на сврху или резултате те активности. Зато је прописано да је порески дужник и:

- прималац електричне енергије и природног гаса који се испоручују преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, обвезник ПДВ који је ова добра набавио ради даље продаје, за промет електричне енергије и природног гаса извршен од стране другог обвезника ПДВ;

- прималац добара или услуга обвезник ПДВ, за промет извршен од стране другог обвезника ПДВ, и то код промета хипотековане непокретности код реализације хипотеке, предмета заложног права код реализације уговора о залози у складу са законом којим се уређује заложно право на покретним стварима и добара или услуга над којима се спроводи извршење у извршном поступку;

- стицалац имовине или дела имовине чији је пренос извршен, а после којег је стицалац престао да обавља исту делатност;

3. *прецизирање обавеза страног лица и одговорности пореског пуномоћника*, увођењем члана 10а у Закону о ПДВ, чиме је регулисана обавеза страног лица које врши промет добара и услуга у Републици да одреди пореског пуномоћника, ко може да буде порески пуномоћник страног лица, обавезе и одговорности пореског пуномоћника;

4. *прецизирање места промета* за електричну енергију, природни гас и енергију за грејање, односно хлађење, чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, да је то место у којем прималац тих добара има седиште или сталну пословну јединицу којима се добра испоручују, а који је ова добра набавио ради даље продаје. Место промета воде, електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, за крајњу потрошњу, је место пријема ових добара, чиме се мења члан 11. став 1. у Закону о ПДВ;

5. *прецизирање места промета услуга* за услуге уступања информација о пословним поступцима и искуству и за услуге омогућавања при-

ступа мрежи природног гаса, мрежи за пренос електричне енергије и мрежи за грејање, односно хлађење, транспорта и дистрибуције путем тих мрежа, као и других услуга које су непосредно повезане са тим услугама, укључујући и услуге омогућавања *учешћа на организованом тржишту електричне енергије*, да је то место у којем прималац услуге обавља делатност или има пословну јединицу за коју се пружа услуга, односно место у којем прималац услуге има седиште или пребивалиште;

6. *прецизирање времена настанка промета добара*, да промет електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, чија испорука се врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, настаје даном преноса права располагања тих добара, а да у циљу обрачуна потрошње промет воде, електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење, настаје даном читавања стања тих примљених добара;

7. *прецизирање настанка пореске обавезе*, да је то дан када се најраније изврши једна од следећих радњи: промет добара и услуга или наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга; *али и дан издавања рачуна код услуга преноса, уступања и давање на коришћење ауторских и сродних права, патената, лиценци, заштитних знакова, као и других права интелектуалне својине*;

8. *прецизирање пореске основице код промета добара и услуга и прецизирање измена пореске основице*;

9. *усклађивање са одредбом члана 98. ЕУ директиве о ПДВ, да се по нижој пореској стопи, односно по посебној стопи од 10%, у нашем закону о ПДВ, уместо опорезивања „услуга смештаја у хотелима, мотелима, одмаралиштима, домовима и камповима“, опорезују услуге смештаја у угоститељским објектима за смештај у складу са законом којим се уређује туризам и све услуге превоза путника и њиховог пртљага (осим оних за које је прописано пореско ослобођење)*;

10. *проширење ослобађања на увоз у складу са одредбом члана 143, став 1. ЕУ директиве о ПДВ, да се ПДВ не плаћа на увоз добара чија се испорука врши преко преносне, транспортне и дистрибутивне мреже, и то: електричне енергије, природног гаса и енергије за грејање, односно хлађење*;

11. *усклађивање са одредбом члана 176. ЕУ директиве о ПДВ, да одбитак ПДВ ни у ком случају није могућ за трошкове који нису строго по-*

словни трошкови, као што су трошкови за луксузне предмете, разоноду или забаву. У том смислу обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу, између осталих, превозних средстава, као и добара и услуга који су повезани са коришћењем објеката за смештај тих добара, нити по основу издатака за исхрану и превоз запослених, односно других радно ангажованих лица, за долазак на посао, односно одлазак са посла. Издацима за репрезентацију сматрају се издаци за угоститељске услуге, поклони, осим поклона мање вредности, издаци за одмор, спорт, разоноду и други издаци учињени у корист пословних партнера, потенцијалних пословних партнера, представника пословних партнера и других физичких лица, а да за то не постоји правна обавеза;

12. *прецизирање права на исправку одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности*, да обвезник нема обавезу да изврши исправку одбитка претходног пореза у случају: промета опреме и објеката за вршење делатности са правом на одбитак претходног пореза; улагања у објекте за вршење делатности за која наплаћује накнаду; и, преноса имовине или дела имовине када наставља да обавља делатност. Ово прецизирање извршено је у складу са одредбом члана 188. и 190. ЕУ директиве о ПДВ, да ако је испорука капиталних добара ослобођена од опорезивања, исправка није потребна ако је купац порески обвезник који користи предметна капитална добра искључиво за трансакције код којих има право на одбитак ПДВ;

13. *увођење обавезе пореских обвезника да сачињавају прегледе обрачуна ПДВ*. Ова допуна члана 37. у Закону о ПДВ извршена је ради усклађивања са одредбом члана 273. ЕУ директиве о ПДВ, да се та обавеза може увести ради осигурања правилне наплате ПДВ и спречавања утаје;

14. *увођење обавезе пореских обвезника да за сваки порески период сачињавају прегледе обрачуна ПДВ*. Ова допуна члана 46. у Закону о ПДВ извршена је ради усклађивања са одредбом члана 273. ЕУ директиве о ПДВ, ради осигурања правилне наплате ПДВ и спречавања утаје;

15. *увођење јединственог пореског периода за обвезнике* да подносе пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 15 дана по истеку пореског периода, а то је календарски месец тако да се укида порески период календарско тромесечје, чиме је извршена измена члана 50. у Закону о ПДВ;

16. *увођење обавезе да је уз пореску пријаву обвезник дужан да поднесе и преглед обрачуна ПДВ*. Ако обвезник уз пореску пријаву не поднесе и преглед обрачуна ПДВ сматра се да пореска пријава није поднета. Ова

допуна извршена је ради усклађивања са одредбом члана 273. ЕУ директиве о ПДВ, ради осигурања правилне наплате ПДВ и спречавања утаје.

V Необичне измене Закона о порезу на добит правних лица

Чињеница да Закон о порезу на добит правних лица има 80 брисаних чланова изискује питање да ли је заиста тешко сачинити и усвојити прочишћен текст овог закона.⁸

Последњим изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица у 2015. години извршена је измена члана 40. у Закону тако да сада у тим чланом у ставу 1, тачка 5. прописано да: „Уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез на добит по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Републике“.⁹ Ниједним досадашњим законом о потврђивању уговора између Србије и било које државе о избегавању двоструког опорезивања „накнада од услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији државе уговорнице“ није била предмет ових уговора. Порези на које се примењују уговори о избегавању двоструког опорезивања су: 1) порез на добит правних лица, 2) порез на доходак грађана, или 3) порез на имовину. Зато би требало преиспитати наведену имену одредбе члана 40. у Закону о порезу на добит правних лица.

Све до усвајања Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица када се изменио члан 35. овог закона имовина која преостане после подмирења поверилаца (ликвидациони остатак) изнад вредности уложеног капитала, сматрала се капиталним добитком.¹⁰ Међутим, изменом наведеног члана августа 2012. године ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, сматра се дивидендом, што јесте правил-

8 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, 68/14, 142/14, 91/15, 112/15.

9 Заком о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 112/15.

10 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 119/12.

но. Али, невероватно је да се од 2001. па све до августа 2012. године ликвидациони остатак сматрао капиталним добитком а не добитком, што говори о две ствари: *непостојању стручне јавности и критике у области пореског система, и о фундаменталном непознавању пореских категорија.*

VI Измене и допуне Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара

Законом о изменама и допунама закона о порезима на употребу, држање и ношење добара у 2015. години поново су уведене у овај закон казнене одредбе са новчаним казнама за прекршај неплаћања пореза пореза у прописаном року, које су биле брисане Законом о изменама и допунама закона о порезима на употребу, држање и ношење добара у 2014. години, што говори о непромишљености честих измена и непрофесионалном вођењу пореске политике.¹¹

VII Измене и допуне Закона о пореском поступку и пореској администрацији

Закон о пореском поступку и пореској администрацији усвојен крајем 2002. године мењао се 22 пута.¹² Најважнија позитивна промена прописана последњом изменом и допуном Закона о пореском поступку и пореској администрацији у 2015. години су да се одредбе овог закона којима се уређује застарелост права на утврђивање, наплату и повраћај не примењују се на доприносе за обавезно социјално осигурање (члан 114е).¹³

Међутим, наведеноном изменом и допуном Закона о пореском поступку и пореској администрацији – ЗППА укинута је обавеза пореског контролора да покаже службену легитимацију или решење о овлашћењу пореском обвезнику (члан 124.), а уместо дотадашњег права обвезника да на записник о теренској контроли може да поднесе примедбе у року од осам дана од дана пријема записника, сада примедбе може да поднесе у

11 Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 31/09, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 68/14, 140/14, 109/15, 112/15.

12 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, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15, 112/15.

13 Закон о измени и допуни Закона пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 112/15.

року од два дана од дана пријема записника, чиме се сужавају права пореских обвезника.

Затим, важна измена је и драстично смањење новчаних казни што указује на опредељење за благу казнену политику и подстицај неплаћања пореза у ситуацији високог учешћа сиве економије.

После више од једне деценије од усвајања ЗППА, по свему судећи, одредба члана 186. која се односи на пријаву за евиденцију имовине, чини се да је чиста демагогија, јер се не поштује. Према тој одредби, порески обвезник, физичко лице и предузетник, дужан је да у року од десет месеци од дана почетка примене овог закона поднесе Пореској управи пријаву за евиденцију укупне имовине у земљи и иностранству, ако је њена вредност већа од 20.000.000 динара. Порески обвезник, физичко лице и предузетник, чија је имовина већа од 10.000.000 динара, али не прелази 20.000.000 динара, може да поднесе пријаву за евиденцију имовине, што значи да и не мора.

VIII Закључак

Када се анализирају последње измене и допуне важних пореских закона може се доћи до закључка, не само о неуређености пореског система већ и о лутању у погледу вођења пореске политике, површном раду који је основа тих учесталих промена закона у протеклој деценији. Најбољи показатељ о непромишљеном вођењу пореске политике је да су Законом о изменама и допунама закона о порезима на употребу, држање и ношење добара у 2015. години поново уведене у овај закон казнене одредбе са новчаним казнама за прекршај неплаћања пореза пореза у прописаном року, које су биле брисане Законом о изменама и допунама закона о порезима на употребу, држање и ношење добара у 2014. години.

Затим, очигледно је изузетно споро спровођење предузете обавезе усклађивања пореских прописа са правним тековинама ЕУ.

Пореским обвезницима одузето је право на стабилност пореских прописа које би практично представљало императивну обавезу и одговорност владе да послови око припреме закона и припреме пореске управе буду осмишљени и студиозни, да предлози законских решења садрже аналитичку подлогу при чему је искључена свака површност и паушалност. У случају промене пореског прописа, обвезници би се путем упутстава о пореским последицама морали унапред упознати са свим пореским консеквенцама пре деловања промена у циљу благовременог предузимања потребних припремних активности. Развој пореске културе

подразумева и да се обвезници подучавају и да пре усвајања и примене пореских закона буду упознати са нацртима тих закона, да им се пружи прилика да дају своје сугестије и мишљења. Све те мере помажу да порески систем буде ефикаснији.

Порески систем би требао да буде транспарентан, јасан и једноставан. Отежавајућа околност за пореске обвезнике свакако је непредузимање свеобухватне реформе Пореске управе чиме се омогућава даље деловање корупције и високог учешћа сиве економије. Изузетна слабост је и непостојање стручне јавности и критике у области пореског система.

Hasiba HRUSTIĆ, PhD

Center for Law and Financial Research, Belgrade

THE PRIORITY OF THE TAX REFORM CONTINUATION IN SERBIA

Summary

Amend and supplement important tax laws say, not only about of disorder of tax system, and already about vagrancy of tax politics, but about slopwork that was base for frequent change of tax laws at past decade. Slow realization of harmonization tax laws with EU tax regulations is evident. Taxpayers are deprived of right to stability of tax regulations what would be practically imperative of government obligation and responsibility. Tax system should be transparent, clear and simple.

Key words: *excise, harmonization, equity, penalties.*