
ПОРЕСКО ПРАВО

Др Зоран ИСАИЛОВИЋ
професор Правног факултета Универзитета у Приштини

ПОГЛЕД НА САВРЕМЕНЕ ПОРЕСКЕ СИСТЕМЕ

Резиме

Пореске системе савремених држава, и поред одређених промена насталим у процесу њиховог развоја и даље карактерише настојање и потреба одмереног присуства непосредних и посредних пореза. При томе, приметљиво је, посебно у земљама у транзицији значајније ослањање држава на посредне порезе (ПДВ и акцизе). То није случајно. Поменута кретања се заснивају на томе да посредни порези подстицајно делују на повећање штедње што за ефекат има повећање инвестиција. Такође, јаче финансијско учешће посредних пореза у укупним приходима државе позитивно утиче на конципирање конкурентнијег пореског система и смањење избегавања пореза, што за резултат има прикупљање издашнијих прихода итд.

Изложене светске токове прати и порески систем Србије. Наиме, и код нас, као и код других држава мало је учешће пореза од зараде и добити док је снажније учешће прихода од посредних пореза и доприноса за социјално осигурање. Неопходне промене у српском пореском систему потребне су у сегменту опорезивања дохотка грађана. Мешовити систем неопходно је заменити једноставним дуалним моделом опорезивања.

Кључне речи: порески систем, регулатива, порески модели, непосредни порези, посредни порези.

I Уводна разматрања

Као и ранијим временима, тако и данас се од пореских система захтева прикупљање издашних јавних прихода. Поред тога, чињеница је, да је изградња модерног пореског система један од најважнијих услова који детерминише конкурентност привреде и формирање пословног амбијента. Због тога се, приликом конципирања пореских прописа по правилу, води рачуна о пројектовању таквих пореских структура које придају највећи значај пореским облицима релевантним за снажнији уплив на издашност, ефикасност и правичност опорезивања и одржавање друштвеног благостања. Међутим, доследно остварење свих поменутих циљева у бројним случајевима су супростављени једни другима. То је највећи разлог који онемогућава у стварности изградњу идеалног пореског система.

У контексту изложене пореске стварности, приметно је да свака држава по правилу покушава да изгради свој порески систем водећи рачуна о својим специфичним привредним, традиционалним, политичким и другим условима. С тим у вези, истраживања показују да као најважнији јавних приходи у позитивним пореским системима доминирају три групе: посредни (индиректни) порези (у које спадају порез на додату вредност у даљем тексту – ПДВ и акцизе (трошарине); непосредни - директни порези (у које убрајамо порез на доходак, порез на добит и порез на имовину). Најзад, трећу групу представљају доприноси за социјално осигурање. Ови последњи у строгом научном смислу не спадају у порезе, јер су за разлику од њих наменски приходи и да за њихово плаћање обвезници добијају индивидуалну противнакнаду. Ипак, можемо рећи да се доприноси по својим битним карактеристикама и ефектима у многоме приближавају порезима те их је неопходно заједнички изучавати.

До XX века, државе су свој приход остваривале ослањајући се на посредне (индиректне) порезе, царинске тарифе и царине, као и на порезе на извесна луксузна добра. Широко заснованим порезима, посебно порезу на приход, прибегле су тек онда када су на себе преузеле већу улогу која је изискивала више средстава.¹ До 60-тих година прошлог века као предводник модерних пореских система фигурирао је порез на доходак. Међутим, са каснијим развојем привреде и друштва појављују се бројна оспоравања главног непосредног пореза - пореза на доходак, и даје примат порезима на потрошњу као приходима с најнижим негативним учинцима на привредни раст. Полазећи од изложених разлога реформа-

1 Joseph E. Stiglitz, *Економија јавног сектора*, прво издање, Београд, 2004, 478.

ма пореских система у бројним савременим државама посредни порези добијају равномернији третман у односу на непосредне порезе.

Поред поменутих јавних прихода у оквиру фискалних система, појављују се и други бројни намети тзв. непорески јавни прихода, који значајно утичу на пословање привредних субјеката. Као најважнији наведени приходи појављују се: накнаде, таксе, дозволе, лиценце и др. Код ових прихода у Републици Србији, „присутна је пракса да одређена ресорна министарства и органи у њиховом саставу, јавне агенције, јавна предузећа и друга јавна тела, утврђују основне елементе и износе непореских и парафискалних намета мимо законом утврђених обавезних процедура. У том смислу, индикативно је заобилажење правила којима се уређује обрачунавање цене за пружене јавне услуге (Закон о буџетском систему и пратећи Правилник о методологији и начину утврђивања трошкова пружања јавних услуга).²

Озбиљно узимајући у обзир поменута ограничења везана за потребом прикупљања издашних јавних прихода, приликом конципирања пореског система, модерне државе воде рачуна о висини пореског оптерећења и пореској структури који би повољно утицали на штедњу, инвестиције и продуктивну делатност у целини. У контексту изложеног, у буџетима и пореским структурама развијених и неразвијених земаља, по правилу, су неједнака укупна фискална захватања и учешћа појединих прихода. С тим у вези, приметна је осцилаторна полтика у давању значаја појединим врстама дажбина. Тако, у једном временском периоду, до почетка светске економске кризе (2007. године) у више савремених држава примећена је присутност превладавања оптерећења потрошње ради подстицања привредног раста, инвестиција и запослености. Конкретно, видно се манифестује промена пореских структура у развијеним државама преферирањем посредних пореза и давањем доминантне улоге ПДВ-у.³ У изложеном контексту, дошло је до редуцирања оптерећења рада, које је посебно дошло до изражаја код нових чланица ЕУ.

Истичући суштинске разноликости пореских система савремених држава, не умањује се значај њиховог видног приближавања али у реалним оквирима. Тако, у државама ЕУ „правила хармонизације нису значила изједначавање стопа и пореских поступака него пре свега усклађи-

2 Вид. Непорески и парафискални намети у Србији, 2014, УСАИД, Србија, НАЛЕД, Београд, 8.

3 Вид. Bert Brys, Making Fundamental Tax Reform Happen, OECD Taxation Working Papers, No. 3, OECD, 2011, 6.

вање и што је више могуће смањивање разлика у пореским системима земаља чланица како би се подстицало што ефикасније функционирање јединственог унутрашњег тржишта“.⁴ Међутим, након 2007. године уласком у економску кризу указала се потреба за повећање пореског оптерећења и при том расту оптерећења рада које је захватило највећи број земаља Европске уније. Разлог томе је појава економске рецесије и пораст буџетског дефицита. У вези с наведеним, интересантно је да су поменути процеси били најнеприметнији у државама где је криза била најмања. Такав случај, примера ради је са Немачком, где је економска криза оцењена толерантном од 2007. до 2012. године. У овој држави 2007. повећана је стопа ПДВ са 16% на 19% и истовремено су смањени доприноси на зараде и порези на пословне активности.

Интересантна је појава везана за пореским оптерећењем рада у Србији. Наиме, ова држава је једна од ретких земаља у Европи која није повећавала опорезивање рада након почетка економске кризе. Уместо тога, 2007. године дошло је до смањења пореза и доприноса на зараде.

Перспектива кретања пореских система савремених држава у многоме је детерминисана релевантним кретањима у међународним и унутрашњим друштвеним оквирима (посебно од одвијања процеса у светској привреди). С тим у вези, могућност коришћења пореске конкуренције у савременим условима објективно утиче на пореску власт да озбиљно води рачуна на висину пореских стопа пореза на доходак. Такође, актуелни захтеви за праведношћу и бојазан од пораста кријумчарења позитивно утичу на пореску власт да неодмерено не повећава стопе пореза на потрошњу (ПДВ и акциза).

Постоји сагласност у савременој теорији и пракси о потреби комбинације непосредних и посредних пореза у циљу остваривања оптималног економског раста, макроекономске стабилности, расподеле дохотка итд. Дакле, и поред важних недоумица везаних за процентуално ослањање на непосредне и/или посредне порезе, у савременим условима не доводи се у питање њихов заједнички опстанак у пореским системима. При томе, учешће индиректних пореза у укупним јавним приходима у државама у транзицији је осетније веће, него у развијеним земљама. Разлог овоме су објективни услови који постоје у наведеним земљама, (неразви-

4 Вид. Данијела Кулиш, „Опорезивање потрошње: порез на додату вредност и трошарине“, *Newsletter*, бр. 33/2007, 5.

јеност пореске администрације, широко избегавање непосредних пореза, потреба стимулисања штедње, прикупљање издашних прихода итд.).

Поред других разлога, на обликовање пореског система савремене државе, релевантан значај имају заступљеност и ефикасна борба против корупције. У борби против наведене појаве, пореска власт приликом конципирања пореског система води рачуна коју ће технику опорезивања применити ради постизања оптималних резултата. С тим у вези, у теорији се истиче да су на корупцију посебно осетљиви и подобни порези који се утврђују решењем пореског органа, док је за државне финансије многа прихватљивија техника самоопорезивања. Такође, чини се да је и плаћање пореза по одбитку ефикасније у спречавању избегавања плаћања пореза. Најзад, корупцији у опорезивању погодују и често нејасни и непрецизни прописи који стварају простор за њихово арбитарно тумачење и примену. Из изложеног произилази да пореска структура настаје као продукт интервенције државе, а управо је државна интервенција основни фактор корупције.⁵

Прикупљање пореза је осетљив посао и поверен је у савременим државама специјализованим управним државним органима. Конкретно, у Србији Законом о пореском поступку и пореској администрацији (ЗПППА)⁶ обједињена је целокупна активност у поступку утврђивања, наплате и контроле пореза и других јавних прихода под окриљем Пореске управе у саставу Министарства финансија. Поред других разлога, посебан значај доброг функционисања ове службе је потреба привредног опоравка и умањење фискалног дефицита. С тим у вези, оцена је научне и стручне јавности у Србији и Међународног монетарног фонда да је остваривање квантитативних циљева фискалне консолидације 2015-2017 (умањење фискалног дефицита и заустављање раста јавног дуга) било успешно. Везано за нашу тему, интересантно је да готово 50% умањења фискалног дефицита остварено услед непланираног раста јавних прихода. По мишљењу Фискалног савета убедљиво највећи допринос у снажном расту јавних прихода имала је ефикаснија наплата (700-800 млн евра), захваљујући добро таргетираним *ad hoc* мерама за сузбијање сиве економије које је Пореска управа спроводила на терену. Међутим, Фи-

5 Вид. Гордана Илић Попов, Дејан Поповић, „Пореска структура и корупција“, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 1/2014, 20.

6 *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02 (исправка), 23/03 (исправка), 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 (други закон), 62/06 (други закон), 63/06 (исправка), 61/07, 20/09, 72/09 (други закон), 53/10, 101/11, 2/12 (исправка), 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 108/16.

скални савет упозорава да је поменуто побољшање наплате пореза постигнуто с постојећим (неадекватним) капацитетима пореске администрације: старосна структура запослених је неповољна, нема довољно пореских инспектора, аналитички капацитети су слаби, организациона структура и информациони системи су превазиђени и друго. Стога, по Фискалном савету постоји изражен ризик да се достигнути ниво наплате пореских прихода неће одржати без модернизације Пореске управе.⁷

У Србији не постоји сагласност о томе да ли је порески систем препрека за раст привреде. По једној групи практичара и теоретичара, пореско оптерећење и структура су неповољни (посебно је претерано пореско оптерећење рада), док је друга група мишљења да порески систем не представља препреку за одвијање привредног живота. С тим у вези, по речима проф. Економског факултета у Београду М. Арсића, сам порески систем, тј. висина пореског оптерећења и структура пореза нису препрека за раст привреде Србије. Они су по њему на нивоу упоредивих држава. Тако, примера ради, пореска структура је релативно повољна са становишта ефикасности, јер доминирају порези који не делују дестимулативно на штедњу, инвестиције и продуктивну делатност уопште.⁸ Међутим, недостатак пореског система Србије по проф. Арсићу је тај што су високи трошкови плаћања пореза (дакле поврх самих пореза) и непредвидљивост што повећава трошкове пословања и уноси ризик. Промене пореских прописа су често ненајављене, а што је најгоре такве су да пословни подухвати који су под важењем једних прописа били профитабилни након измене прописа постали неисплативи.⁹

II Непосредни порези

Код непосредних (директних) пореза порески обвезници сnose пореску терет, док код посредних (индиректних) пореза порески обвезници обрачунавају и плаћају порез, али не сnose порез, јер се као економски (стварни) обвезници појављују неки други порески субјекти (потрошачи). И поред одређених промена, у пореским структурама савреме-

7 Вид. Павле Петровић, Данко Брчеревић, Слободан Минић, *Фискална консолидација и привредни раст 2015 – 2017: план, остварења и покретачи*, Београд, 2017, 5, 6 и 24.

8 У 2016. години учешће јавних прихода у БДП Републике Србије је износило 43.8%. Од тог износа 37,7% се прибавило од пореза. Пореска структура за поменуто годину је следећа: порез на доходак грађана 3.7%, доприноси 12.5%, порез на добит 1.9%, ПДВ 10.8%, акцизе 6.3%, царине 0.9% и остали порески приходи 1.6%. П. Петровић, Д. Брчеревић, С. Минић, 21.

9 *Нови Магазин*, Београд, 22. 12. 2016. године.

них држава, потреба значајне заступљености непосредних пореза се не доводи у питање. Штавише, неки од најважнијих директних пореза као што су порез на доходак грађана и порез на имовину се појављују као незаобилазни најважнији облици у функцији остваривања праведности плаћања пореза, а порез на добит као најважнији порески облик којим се води привредно подстицајна политика.

а) За остваривање фискалних и ванфискалних циљева државе, свакако најважнији непосредни порез је порез на доходак грађана. Овај порез се јавио у време растуће индустријализације, када све више људи остварује доходак чиме се отвара могућност увођења дохотка као новог предмета опорезивања. С обзиром на своју слојевитост и технику убирања, поменути порезни облик улази у круг најсложенијих пореза. Стога је битан предуслов његовог успешног убирања развијена привреда с високим запосленостима, квалитетно уређеном рачуноводственом и пореском службом и израженом спремностима пореских обвезника да сарађују с пореском влашћу.¹⁰ Према томе, чак и у савременим условима високе развијене информационе технологије, није ни мало лако правно регулисати и у пракси применити порез на доходак грађана. Ипак, као што је речено у оквиру важећих пореских система модерних држава не потцењује се његова улога и значај. Изложено мишљење поткрепљујем и чињеницом, да се у теорији и пракси посвећује посебна пажња истраживањима алтернативних модела поменутог пореза и њихове могуће примене у пракси појединих држава зависно од њихових услова.

Као најважнији модели (системи) опорезивања дохотка грађана данас се појављују: синтетички порез, дуални порез и пропорционални порез на доходак. Синтетички порез је био доминантан порески облик, који се највише примењивао у другој половини XX века. Код овог пореза пореска основица је широко дефинисана, збирно обухватајући и једнако третирајући дохотке из различитих извора и обухватајући бројне олакшице. На тако утврђену економску снагу обвезника примењују се прогресивне стопе у циљу остваривања праведног опорезивања.

Дуални порез на доходак се појављује у скандинавским земљама (Данској, Шведској, Норвешкој и Финској) крајем осамдесетих и почетком деведесетих година XX века у циљу ублажавања недостатака синтетичког пореза и подстицања економске ефикасности. Конкретније гово-

10 Никола Мијатовић, „Разматрање теоријских приступа основним институтима уређења опорезивања дохотка“, *Рев. соц. полит.*, бр. 3-4/2007, 308.

рећи, код овог пореза имамо раздвајање дохотка физичког лица на доходак од рада и дохотка од капитала. Дуални порез поједностављује примену синтетичког пореза, тако што доходак од рада умањује за лични одбитак и значајно редуцирање нестандартних одбитака. Међутим, и код овог пореза се примењују прогресивне стопе. Поред тога, за разлику од синтетичког пореза, код дуалног пореза, доходак од капитала се оптерећује ниским пропорционалним стопама. Овим путем се остварује конкурентнији систем опорезивања неопходан у савременим условима високе мобилности капитала.

Поред изложених пореских модела, у савременим државама се примењује још један модел опорезивања дохотка физичких лица, назван пропорционалним моделом (тзв. *flat* порез на доходак). Код овог пореза приходи од рада се оптерећују јединственом пропорционалном стопом. Ради остваривања праведности опорезивања код овог модела се утврђује неопорезиви износ дела зараде и минимална ослобођења по другим основама и тиме остварује тзв. индиректно прогресивно опорезивање. Што се тиче прихода од капитала, у чистом теоријском облику код овог пореза се не опорезују. Ипак, у пракси по правилу се они опорезују, али битно нижим стопама него код оптерећења рада. Интересантно је да се овај порез уводио у земљама у транзицији (Русији, Румунији, Македонији, Црној Гори, Албанији, Бугарској и др.). Мотив увођења пропорционалног модела је поједностављивање система, отклањања избегавања пореза и подстицај ефикасности. Другим речима, пропорционални порез је најповољнији са аспекта утицаја на привредни раст (јер је најмање прогресиван). Међутим, испитивање дејства овог пореза је показало да овај порез доводи до повећања неједнакости у расподели дохотка, тј. прерасподелу у корист најбогатијих слојева друштва. С тим у вези, уочено је да индиректна прогресија у опорезивању најчешће није довољна да компензује губитак директне прогресије, до којег долази услед елиминације растућих маргиналних пореских стопа.¹¹

У пракси сложеност одвијања друштвеног живота је показала да ниједан од поменутих модела не даје само позитивне ефекте. Наиме, применом неких од поменутих модела, по правилу, се манифестују у мањој или већој мери и позитивни и негативни утицаји на привредни и друштвени живот. Какав ће ефекат бити преовлађујући по мом мишљењу у многоме зависи од економских, политичких, историјских, традиционал-

11 Вид. Саша Аранђеловић, *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији*, докторска дисертација, Београд, 2012.

них и других услова државе у којој се конкретни модел у пракси примењује. Имајући изложено у виду, у пракси је присутна видна разноликост у акцептирању неког од поменутих модела и дефинисања њихових основних елемената (пореског предмета, пореске основице, пореске стопе, ослобођења и олакшица). При томе, инересантна је појава да готово по правилу ниједна земља није прихватила неки потпуно чист модел опорезивања. Уместо тога, присутна је пракса примене одређених потенцијалних основних модела, који су модификовани, уношењем у систем решења потребних за остварење разноликих циљева.

Генерално гледано, у процесу одвијања пореске реформе у Републици Србији дошло је до изградње пореског система, који је углавном компарабилан са савременим државама. Поменута кретања у нашој пракси неминовно су настала добрим делом опредељењем да се посредни порези (ПДВ и акцизе) регулишу на нивоу ЕУ, у циљу потребе изградње нужног заједничког тржишта. Реализација наведеног циља у пракси је у одређеној мери остварена инкорпорирањем међународних правних норми (доношењем директива и других прописа) у пореске системе чланица ЕУ. С тим у вези, природно је да Србија као и друге земље које имају намеру да постану чланице ЕУ ускладе посредне порезе према правилима те организације.

Међутим, за разлику од посредних пореза далеко су у савременим државама мање хармонизовани непосредни порези. Штавише, ови порези су готово остављени да их чланице ЕУ самостално правно уређују. По свом значају за привредни и друштвени живот, разноликости регулисања најосетљивије се манифестују код пореза на доходак грађана. Ипак, при томе, неопходно је бити реалан. Наиме, чињеница је да модерне државе у својим пореским системима по правилу инкорпорирају, нека од решења која је акцептирала савремена теорија. То нажалост није случај код нашег система опорезивања дохотка грађана.¹² Наиме, у Србији је у примени анахрони мешовити порески систем, чије темеље представљају цедуларни порези, с допунском применом корективног годишњег пореза на доходак који плаћају богатији слојеви грађана. Поменути годишњи порез плаћају физичка лица - резиденти (за доходак остварен на територији Републике и у другој држави) и нерезиденти (за доходак остварен на

12 Позитивни систем опорезивања дохотка грађана у Србији је регулисан Законом о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 (одлука УС), 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 (други закон), 112/15.

територији Републике), који су у календарској години остварили доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом, исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Поменути важећи порез на доходак грађана Србије у страниој литератури се често сврстава у пропорционалне моделе (тзв. *flat* порез), зато што се код цедуларних пореза примењују пропорционалне стопе. Међутим, наш систем се не може сврстати у поменути модел, јер се доходак из различитих извора опорезује по различитим стопама. Ипак, упоређујући га са свим наведеним моделима, можемо закључити да је он најприближнији пропорционалном моделу (тзв. *flat* порезу на доходак).

После првих покушаја почетком деведесетих година прошлог века са увођењем синтетичког пореза на доходак, изгледа да се у нашој пракси одустало од трагања за суштинском променом позитивног система опорезивања дохотка. Наиме, уместо да се настави истраживање о могућој примени неког од поменутих модерних модела опорезивања дохотка код нас, по мом мишљењу неоправдано је превладала орјентација усмерена на испитивање могућности растерећења оптерећења рада као најважнијег фактора који егзистира код непосредног опорезивања. Овим путем се оставља садашњи систем недирнутим на неодређено време. С тим у вези, данашња средства информисања остављајући систем опорезивања дохотка грађана по страни и одражавајући ситуацију у нашој привреди, преносе захтеве привредних субјеката о потреби снажнијег растерећења рада. Међутим, то није нова појава. Већ дужи временски период¹³ држава покушава да олакша пословање привредницима, али изгледа без већих резултата. О чему се овде ради?

У нашем систему опорезивања дохотка, главни и најиздашнији приход је порез на зараде. Овај приход учествује са око 85% укупних прихода прибављених од пореза на доходак грађана. Други приходи, као што су порез на приходе од самосталне делатности, порез на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, приходи по основу уговора о делу итд., имају периферан значај. Због изложених разлога пореска власт се приликом правне регулативе концентрисала као што је речено, на порез на зараде. Циљ поменутог подухвата јесте поштовање начела плаћања пореза према економској снази, растерећење привреде, стимулација запошљавања и инвестиција, сузби-

13 Први пут захтев за реално смањење оптерећење рада презентиран је 2009. године.

јање сиве економије и др. Постизање оптималних резултата покушавано је смањењем пореских стопа, увођењем или укидањем прогресије, применом неопорезивих износа од основице за опорезивање итд. Поред поменутих општих прописа које је примењивао законодавац, доношени су и прописи о увођењу и примени посебних селективних мера у циљу стимулесања запошљавања. Конкретно, послодавци су се за одређено време ослобађали пореза и доприноса на зараде за новозапослена лица. У неким случајевима поменуте олакшице су даване по основу два закона (Законом о порезу на доходак грађана и Законом о порезу на добит предузећа). Нажалост, резултати нису били какви су очекивани иако су постојала упорна и континуирана настојања пореских власти да се они постигну. Више је разлога утицало на неостваривања жељених резултата. По мом мишљењу, као најважнији разлог је тај, што цедуларни порези коју чине окосницу система, не омогућавају потребну индивидуализацију пореске обавезе која омогућује остваривање екстрафискалних циљева, пре свега поштовање начела плаћања пореза према економској снази.

Дажбинско оптерећење рада које се врши путем пореза и доприноса за социјално осигурање,¹⁴ када се узме у обзир просечна плата у Србији, је ниже него у другим земљама Европе. Међутим, неповољно је то што је заступљеност прогресивног опорезивања рада код нас много мања у односу на друге државе. Другим речима, у Србији најниже зараде су порески оптерећене изнад просека западноевропских земаља, али не и источноевропских суседа. У свим развијеним земљама главни инструмент прогресивног опорезивања рада је порез на зараде, јер је кроз њега најлакше увести различите стопе опорезивања за различите нивое примања. Међутим, код нас финансијски су најиздашнији доприноси. Али, због своје природе наменских прихода за социјално осигурање, у систем соци-

14 Материја обрачуна и уплате доприноса за пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање од незапослености регулисана је Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 7/08, 5/09, 7/09, 3/10, 4/11, 52/11, 101/011, 7/12, 8/13, 47/13, 108/13, 6/14, 57/14, 68/14 (др. закон), 112/15. Основица доприносе за запослене и за послодавце представља бруто износ зараде. Конкретно то је зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са законом који уређује радне односе, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа. Међутим, основица доприноса за запослене и за послодавце по Закону не умањује се за износ од 11000 динара утврђен Законом о порезу на доходак грађана (чл. 15а, ст. 2).

јалних доприноса прогресија је неприхватљива и неминовна је примена пропорционалног опорезивања.¹⁵

Дакле, проблем растерећења рада код нас је тај што порези на зараде нису високи, веће оптерећење рада код нас је због износа доприноса за социјално осигурање, код којих најважнију улогу имају доприноси за пензијско и инвалидско осигурање које објективно није могуће смањити у условима високог дефицита Републичког пензијског и инвалидског фонда. Прецизније говорећи, путем доприноса са социјално осигурање (пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и за запошљавање) прикупљају се приходи из зарада и других прихода осигураника и на исплаћене зараде на терет послодавца. Значајним смањењем доприноса ради растерећења привреде урушио би се систем пензијско инвалидског осигурања и због тога је неприхватљиво.

Због изложених разлога, у теорији се појављују мишљења о потреби укидања постојећег система здравственог осигурања и осигурања од незапослености, као и одговарајућих доприноса. Један део овако отвореног простора би се могао искористити и за повећање доприноса за ПИО, чиме би се поправила одрживост финансирања Фонда ПИО. Међутим, највећи (можда и цео) простор за опорезивање који би се на овај начин отворио би могао да се искористи за опорезивање кроз порез на зараде.¹⁶

За разлику од изложених решења, по мом мишљењу, осетан бољитак у сфери оптерећење рада у Србији, могуће је очекивати увођењем у систем суштински новог пореског модела (система) оптерећења дохотка које познаје теорија и пракса. Тај модел не би могао бити чисти модел синтетичког пореза. Његова примена у нашим условима по свему судећи резултирала би високим трошковима администрације и опасношћу недопуштене евазије пореза. С друге стране, пропорционални порез (*flat* порез), не би омогућио задовољавајућу потребу плаћања пореза према економској снази. Због тога, „с обзиром да представља комбинацију синтетичког и *flat* пореза, дуални модел опорезивања у Србији би одбацио тек нешто мање дистрибутивне ефекте од синтетичког пореза, док би ефекти на понуду капитала били бољи од алтернативних решења, а трошкови администрирања и утаје пореза тек благо већи него у случају примене *flat* пореза. Осим тога, ефекти на тржишту рада би били умерено позитивни“.¹⁷ Дакле, у на-

15 Систем опорезивања рада и могући начини његове реформе, Национална алијанса за локални развој (Налед), 2017, 30.

16 *Ibid*, 31, 32.

17 С. Аранђеловић, 339.

шим условима примена најједноставнијег дуалног пореза би могла дати боље резултате од важећег мешовитог система опорезивања.

б) У савременој литератури идентификована су два основна циља опорезивања предузећа – убирање пореских прихода и подстицање привредног раста.¹⁸ Пошто је жељено остваривање оба циља у пракси тешко оствариво савремене државе су приликом конципирања прописа већи значај придавале економском моменту. То се манифестовало код развијених западноевропских земаља тако што су се приликом примене овог пореског облика давале значајне олакшице и растерећења која су као резултат имале скромни финансијски ефекат, односно рандман. Међутим, с друге стране инкорпорирање у порески систем бројних подстицајних мера утицало се на: стимулацију привредног раста; повећање конкурентне способности привреде; смањење незапослености, ублажавање регионалних и секторских диспаритета у привреди; побољшање еколошке ситуације итд. Такође, и земље у развоју су помоћу ниских стопа и бројних ослобођења и олакшица покушавале да привуку стране инвестиције.

Поред позитивних ефеката које је остваривао порез на добит, у пракси је уочено да претерана примена ослобођења и олакшица утиче на компликованост пореског система и неоправданог избегавања плаћања пореза. Поменуте тенденције су се у великој мери до скоро манифестовале код српског пореза на добит правних лица. С тим у вези, у нашем систему опорезивања добити правних лица егзистирала су следећа ослобођења и олакшице: ослобођење за недобитне организације, ослобођења за концесиона улагања, олакшице за новооснована предузећа у неразвијеним подручјима, порески кредити за улагања у основна средства (три различита режима обрачуна), пореска ослобођења за тзв. велика улагања и пореска ослобођења за тзв. мала улагања и др.

Снажни негативни ефекти које је остављао порез на добит утицали су на модерну теорију и праксу да заузме став да у општем случају бројне пореске олакшице представљају неефикасно и неправично решење и да је због тога потребно конципирати систем који ће у већој мери нагињати ка неутралном опорезивању. Полазећи од изложених тенденција у савременој теорији, важећим Законом о порезу на добит правних лица у Србији, у значајној мери су редуцирана ослобођења и олакшице.¹⁹

18 Група аутора, *Пореска политика у Србији – поглед унапред*, Београд, 2010, 77.

19 Вид. Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02 - др.закон, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15), чл. 41, 44, 46, 50а, 50в, 50г, 50е, 50ж, 50з, 50и.

Те законске промене ће позитивно утицати на смањење избегавања плаћања пореза и повећања финансијских прихода, а неће се осетније реперкутовати на остваривање утврђених економских циљева.

в) Иако протеклом времена порез на имовину као непосредни порез по свом финансијском значају опада, опстао је у важећим пореским системима у већем броју држава. Најважнији разлози његовог опстанка је потреба државе за средствима, остварење начела праведности и економска ефикасност. У теорији се посебно истиче праведна природа овог пореског облика. Конкретно, оправдање да је порез на имовину праведан, произилази из два разлога. Најпре, то је један од ретких пореских облика који одражава примену начела користи и, друго, поседовање имовине је показатељ имућности обвезника да плаћа порез. Поред тога, у пореској теорији, овај порески облик се сматра економски најефикаснијим порезом који најмање успорава привредни раст. Најзад, оптерећење имовине је погодно и због тога што се овде не сусрећемо с проблемом сељења пореске основице и због тога је погодан за финансирање јединица локалне самоуправе.

Међутим, поред добрих страна порез на имовину је неатрактиван код пореских обвезника и пореске власти. Другим речима, као и код других пореских облика и код овог постоје значајни недостаци. Као једногдишњи и једнократни порез директно напада економску снагу пореских дужника, те је код њих непопуларан иако не даје издашне приходе. Такође, као локалан приход порез на имовину није по вољи ни за пореску власт локалне самоуправе, јер им се отерећењем имовине суграђана смањује популарност и шансе за поновни избор.

Са правног аспекта гледано, најтежи проблем код пореза на имовину је законско утврђивање пореске основице. То потврђује и наше искуство. Наиме, по правилу, као и у другим државама и у српској легислативи основица пореза на имовину за непокретности је тржишна вредност. Међутим, у пракси због дефектних прописа, она је у бројним случајевима нереално утврђивана и давала резултате далеко од праве тржишне вредности.

III Посредни порези

Код посредних пореза економска снага обвезника се захвата индиректно тако што држава врши корекцију онога што је већ учинила директним опорезивањем дохотка и имовине. Као најважнији посредни порези појављују се порез на промет и акцизе. Један од најачих филозоф-

ских аргумената за увођење ових пореза изнео је пре више од 80 година амерички теоретичар Ирвинг Фишер (*Irving Fisher*), тврдећи да је много целисходније опорезовати појединце на основу онога што узимају од друштва (њихове потрошње), него на основу онога што доприносе друштву (мерено њиховим приходом).²⁰

а) У оквиру посредних пореза у савременим условима се као најпопуларнији и најраспрострањенији свакако појављује ПДВ као посебна варијанта свефазног пореза на промет који оптерећује промет свих роба и услуга, који врше предузетници у оквиру своје делатности, осим оних који су законом ослобођени од оптерећења. У савременој теорији и пракси влада мишљење да од свих облика опорезивања потрошње (посредних пореза) оптерећење кроз ПДВ, оставља најмање простора за избегавање пореза, најмање утиче на економски раст и супериорно је с аспекта економске ефикасности.²¹

Међутим, критичари политике повећања стопа ПДВ указују да ти процеси утичу на раст цена добара и услуга, што код потрошача смањује реални доходак, што се негативно одражава на издашност овог прихода. Поред тога, због тога што ПДВ плаћају подједнако најсиромашнији и најбогатији обвезници, говори о његовом неправедном, односно регресивном дејству. Ипак, поборници доминантне примене ПДВ увелико оспоравају интезитет негативних ефеката овог пореза. Они истичу да у савременим условима поменути негативни ефекти се могу осетно ублажити и по неким ауторима чак у потпуности елиминирати. Тако процеси отклањања регресивног дејства ПДВ, истиче се, у пракси се остварује на више начина. Прво, увођења ослобођења од ПДВ и/или егзистирање диференцираних пореских стопа у закону о ПДВ, где ће се повлашћене стопе примењивати за производе и услуге најзначајније за животни стандард грађана. Друго, код закона о порезу на доходак грађана увођењем значајне прогресивности опорезивања у значајној мери се компензира регресивни ефекат ПДВ. Треће, приликом конципирања фискалног система, потребно је имати у виду не само приходну страну буџета него и расходну. Тим путем могуће је добар део финансијских средстава прибављених од ПДВ усмерити давањем финансијске помоћи сиромашним грађанима и тако амортизовати његово регресивно дејство.

20 J. E. Stiglitz, 589

21 Вид. R. Bird, P. Gendron, *VAT Revisited – A New Look at the Value Added Tax in Developing and Transitional Countries*, USAID, 200.

Поред изложеног, у новијој теорији и пракси, чак се и оспорава тврдња о регресивности пореза на потрошњу. Наиме, полазећи од резоновања да је потрошња домаћинства релевантнија мера животног стандарда од годишњег дохотка домаћинства, може се закључити да су порези на потрошњу пропорционални или благо прогресивни.²²

Посредни порези (порез на промет и акцизе) најбитније утичу на лојалну конкуренцију међу партнерима. С тим у вези да не би неједнаки прописи о посредним порезима доводили до дисторзија и онемогућавали слободно кретање добара и услуга неопходно је било у оквиру ЕУ ускладити пореске системе чланица. Овим путем у ЕУ се остварује јединствено тржиште. Конкретније, без постојања међународних правила на нивоу ЕУ тржиште би се фрагментизовало дуж националних граница. У контексту изложеног, Директива 2006/112/ЕЗ се данас сматра најважнијим комунитарним прописом у области европског система ПДВ. Може се рећи, да наведена Директива представља консолидовану верзију свих европских прописа о ПДВ.

Без увођења ПДВ по угледу на чланице ЕУ не може се ни формалноправно постати чланица ЕУ. Због тога и других разлога, важећи Закон о порезу на додату вредност Републике Србије²³ у свим кључним сегментима хармонизован је са поменутом Директивом. Имајући изложено у виду, структура Закона тако је дата да има широко постављен предмет опорезивања и пореску основицу. Такође, наш законодавац је настојао да оствари алокативну неутралност. Поред тога, то је порез потрошног типа што значи да се порез плаћен приликом набавке опреме и објеката за вршење делатности признаје као трошак и може се користити као претходни порез у првом пореском периоду. У складу са европском праксом уведена је индиректна (фактурна) метода обрачуна ПДВ која дефинише да се додата вредност не утврђује, већ одмах обрачунава износ пореза. Другим речима, увођењем ПДВ као општег пореза у систем се активирао, за све производе и услуге (оптерећене њиме), његов механизам спречавања евазије пореза. Тај механизам, обавезује обвезника да обрачуна порез на пуни износ испоруке, с тим да одбије онај износ који је платио при набавци. То је могуће под условом да документује фактуру, односно царинску декларацију или други одговарајући документ који показују колико је по-

22 Вид. Милојко Арсић, Никола Алтипармаков, „Дистрибутивни и макроекономски ефекти предложене пореске реформе“, *Квартални монитор*, бр. 25-26/2011, 94.

23 *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04 - исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон 142/14, 83/15 и 108/16.

реза пре тога плаћено. Без поменутих докумената, порез ће се платити на цело обрачунати износ.

б) Акцизе (трошарине, појединачни порези на промет) егзистирају у готово свим савременим пореским системима. Превасходно се уводе из фискалних разлога, мада се приликом оправдања њиховог увођења истичу и социјални, здравствени, еколошки и др. разлози. Број производа који се оптерећују акцизама је различит од земље до земље и креће се од само неколико до преко двадесет производа. Најчешће се акцизама захватају производи широке потрошње, односно они чија је реализација на тржишту једноставна и са издашним финансијским ефектима.

И поред тога, што у државама ЕУ фигурирају бројни производи оптерећени акцизама, правна регулација на нивоу ЕУ сведена је на само опорезивање алкохолних производа и пива, дуванских производа и минералних уља, а од 2004. године и опорезивање енергената (природног плина и електричне енергије). Прописи који уређују опорезивање акцизама углавном су усвојени током 1992. године, везано за почетак успоставе јединственог унутрашњег тржишта чији су темељни циљеви били омогућавање и подупирање слободног кретања људи, добара, услуга и капитала.²⁴ С тим у вези, усвојеним директивама о држању, отпремању и контроли акцизних производа у трговинској размени између држава чланица, дефинисани су заједнички ставови о акцизама у погледу предмета опорезивања, територије примене, обавезе плаћања акциза, лица обавезних за плаћање акциза, структуре и минималне стопе акциза, врста ослобађања, као и повраћаја акциза у међусобној трговини између држава чланица.

Законом о акцизама²⁵ у Републици Србији, акцизе се уводе на одређене монополске производе и имају наглашени фискални карактер. Српски законодавац је у односу на праксу других земаља применио релативно рестриктивни приступ броја производа који се оптерећују акцизама. То су: деривати нафте, биогорива и биотечности, дуванске прерађевине, укључујући и дуванске прерађевине које се при употреби греју али не сагоревају, алкохолна пића, кафа, течности за пуњење електронских цигарета, електрична енергија за крајњу потрошњу. Обавеза по основу акциза настаје када су акцизни производи произведени у Републици или

24 Данијела Кулиш, *Плаћамо ли европске трошарине?*, Загреб, 2005, 6.

25 *Службени гласнику 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, 93/12, 119//12, 47/13, 47/013, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16.

увезени у Републику. Обвезник је по правилу произвођач или увозник опорезованих производа који се стављају у промет или увозе.

IV Закључак

Наплата пореза као неминовна појава неопходна за егзистирање државе у савременим условима изазива бројне несагласности и незадовољства пореских обвезника одређених пореским прописима. Због тога су модерне државе, ослањајући се на теоријска сазнања формулисале и прихватиле опште принципе приликом изградње пореских система. Као најважнији принципи које државе покушавају да инкорпорирају у своје пореске системе су следећи: издашност, флексибилност, економска ефикасност, једноставност, прегледност и правичност пореза. У циљу оптималног остваривања наведених карактеристика, постоји сагласност у теорији и пракси савремених држава, о потреби заступљености у пореском систему комбинације непосредних (директних) и посредних – индиректних пореза. Међутим, иако се не доводи у питање њихов заједнички опстанак у пореским системима, недоумице су везане о процентуалним ослањањима на једну и/или другу наведену групу пореза.

Са развојем привреде и друштва од друге половине XX века, појављују се бројна оспоравања примата главног непосредног пореза - пореза на доходак у укупним приходима држава и даје значајнија улога посредним (индиректним) порезима. У контексту изложеног, учешће индиректних пореза (ПДВ и акциза) у укупним јавним приходима у државама у транзицији је осетније веће него у развијеним земљама. Разлог овоме су објективни услови који постоје у наведеним земљама, (неразвијеност пореске администрације, широко избегавање непосредних пореза, потреба стимулисања штедње, прикупљање издашних прихода итд.

Zoran ISAILOVIĆ, PhD

Professor at the Faculty of Law University of Priština

A VIEW OF THE MODERN TAX SYSTEMS

Summary

The tax systems of modern states, despite certain changes occurring in the process of their development, are still characterized by commitment and need for a measured presence of direct and indirect taxes. At the same time, a

significant reliance of states on indirect taxes (VAT and excise duties) is noticeable, especially in transition countries. It is not accidental. The aforementioned tendencies are based on the fact that indirect taxes act as incentives for increased savings, resulting in an increase of investments. Moreover, a stronger financial participation of indirect taxes in the total government revenues has a positive effect on designing a more competitive tax system and reduction of tax evasion, resulting in collection of a more generous income, etc.

The tax system of Serbia also follows the mentioned global trends. Namely, in our country, as well as in others, income and profit taxes have small participation, whereas the share of revenues from indirect taxes and social security contributions is much stronger. Necessary changes in the Serbian tax system are needed in the segment of personal income tax. The mixed system should be replaced by a simple model of dual taxation.

Key words: *tax system, regulations, tax models, indirect taxes, direct taxes..*