



НАУЧНО ИСТРАЖИВАЧКИ ПРОЈЕКАТ

**„НАЧЕЛА ДОБРЕ ВЛАДАВИНЕ – НАЧЕЛО
ПРАВНЕ СИГУРНОСТИ И НАЧЕЛО
ПРАВИЧНОСТИ“**

ТЕМАТСКИ ЗБОРНИК - ПРОЈЕКАТ

Косовска Митровица
2018. године



НАУЧНО ИСТРАЖИВАЧКИ ПРОЈЕКАТ
*„Начела добре владавине – начело правне сигурности и начело
правичности“ за период 2016-2018. година*

Издавач:

Правни факултет у Приштини са привременим седиштем у Косовској
Митровици

За издавача

Проф. др Владан Михајловић, декан

Главни и одговорни уредник

Проф. др Владимир Боранијашевић, руководилац пројекта

Секретар пројекта

Проф. др Јелена Беловић

Уређивачки одбор:

Проф. др Владан Михајловић
Проф. др Марија Крвавац
Проф. др Олга Јовић Прлаиновић
Проф. др Дејан Мирковић
Доц. др Саша Атанасов

Технички уредник

Младен Годоровић

Дизајн корица

Кварк Краљево

Штампа

Кварк Краљево

Тираж:

50 примерака

ISBN 978-86-6083-055-7

**Штампање овог зборника помогло је Министарство просвете, науке и
технолошког развоја Републике Србије**

Др Сузана ДИМИЋ*

336.226.11(497.11)

МОГУЋНОСТИ ЗА ПРАВИЧНИЈИ ПРИСТУП ОПОРЕЗИВАЊУ ДОХОТКА У СРБИЈИ

Апстракт: Нове тенденције у теорији и пракси опорезивања дохотка представљају удаљавање од традиционалног захтева правичности опорезивања. Под утицајем другачијих вредносних ставова економске филозофије, предност у обликовању пореза на доходак дата је економској ефикасности у односу на правичност.

Постојећи систем опорезивања дохотка у Србији нарушава кључне принципе опорезивања, као што су економска ефикасност, правичност, издашност и једноставност. Очекиваном и дуго најављиваном пореском реформом требало би отклонити те недостатке. Међутим, у одабиру модела опорезивања дохотка остаје отворено питање у погледу принципа правичности опорезивања, имајући у виду нове тенденције у опорезивању дохотка.

Кључне речи: начело правичности опорезивања, порез на доходак, порески систем Србије

1. АМБИЈЕНТ ЗА ОБЛИКОВАЊЕ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК У СРБИЈИ

Постојећи систем опорезивања дохотка у Србији, заснован на цедуларном опорезивању уз примену годишњег пореза на доходак грађана као корективном, нарушио је основне принципе опорезивања. Нарочито се то односи на правичност опорезивања, јер се због бројних недостатака не остварује ни хоризонтална, ни вертикална правичност. Због тога што се сваки приход опорезује појединачно примено различитих правила (различите пореске стопе, разлике у погледу трошкова насталих стварањем, односно, очувањем прихода), порески обвезници исте економске снаге плаћају различите износе пореза. Годишњи порез на доходак замишљен као корективни, јер га плаћају само грађани јаче економске снаге и то применом прогресивне стопе, није успео да допринесе остваривању вертикалне правичности опорезивања. Поред тога, он је нарушио и начела издашности и

* Доцент, Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, suzana.dimic@pr.ac.rs

једноставности, јер се у пракси показао слабо издашним због тога што га плаћа мали број пореских обвезника, као и административно веома сложеним за примену.

Република Србија, као и остале земље у окружењу, у процесу транзиције суочила се са бројним економским и социјалним проблемима. Доктрина економског либерализма, са настанком светске економске кризе почетком 21. века, наишла на преиспитивање у високоразвијеним државама и отворило се питање потребе примене елемената државног интервенционизма. За разлику од ових држава, које су економску кризу доживеле на путу развоја државе благостања, земље у транзицији су већ биле оптерећене бројним проблемима на путу укључивања у светске привредне токове. Привреде земаља сукцесора СФРЈ, мада су познавале одређене елементе тржишног привређивања, као што су већи степен самосталности предузећа, одређена извозна традиција, суочиле су се са проблемом стагнације, па чак и назадовања привредног раста. Као последица тога настали су бројни социјални проблеми, велика социјална раслојеност и велика стопа незапослености, што је је указало на потребу вођења одговорне социјалне политике државе.

Стагнација привредног раста (до чијег је назадовања у деловима неких земаља дошло и услед ратних разарања) условила је одређење за вођење развојно оријентисане економске политике. У избору сопственог пута привредног развоја два велика процеса добијају важну улогу, а то су глобализација и регионализација. Привредни и друштвени развој било које земље постаје незамислив без укључивања у глобалне светске привредне токове. За земље са ових простора, па и за Србију, постаје важно и приступање чланству Европске уније (у даљем тексту: ЕУ). У таквом амбијенту пред креаторе економске политике поставља се веома тешко питање одређивања стратегије развоја. Остваривање стратегије средњорочног и дугорочног развоја подразумева одређену улогу државе. А управо се активна улога државе доводи у питање, јер се, због наметања правила у креирању националних економских политика и установљавању привредног система од стране међународних економских институција (као што су Међународни монетарни фонд, Светска банка) и регионалних заједница (као што је ЕУ), нарушава њен суверенитет.

Развојно оријентисана економска политика у домену пореза уобличена је кроз давање приоритета економским циљевима. Један део фискалне теорије, праћен праксом у све већем броју земаља, занемарује социјалну функцију пореза. Налазећи оправдање у потреби обезбеђивања привредног раста, вођење социјалне политике препушта другим мерама, као што су социјални трансфери. Од налета нових схватања и промена у пореској пракси није остао заштићен ни порез на доходак (у даљем тексту: ПДГ), традиционално сматран погодним за остваривање редистрибутивне

улоге пореза. Током 60-тих и 70-тих година 20. века већи значај у обликовању пореских система био је дан хоризонталној и вертикалној правичности опорезивања. Пикети, француски економиста, наводи да је главна новина у 20. веку у погледу пореза био прогресивни порез на доходак и да је одиграо централну улогу у смањењу неједнакости.¹ На почетку 21. века, међутим, долази до промена у вредностним ставовима и класични *trade off* правичности и економске ефикасности је решен у корист економске ефикасности. Данас преовлађује растући консензус да порезе не треба користити као инструмент социјалне политике, која има фундаменталну функцију у прерасподели дохотка и богатства.² Синтетички порез на доходак, који је својим значајним присуством у току 20. века погодовао остваривању редистрибутивне улоге ПДГ, са првим деценијама 21. века уступио је место дуалном порезу и *flat tax*. Уместо збрајања свих прихода, без обзира на изворе у заједничку пореску основицу и примену прогресивних стопа, чиме се остваривала и хоризонтална и вертикална правичност опорезивања, долази до блажег опорезивања, односно, потпуног неопорезивања прихода од капитала. Такав, неједнак, порески третман различитих врста дохотка утиче на хоризонталну правичност, јер порески обвезници исте економске снаге плаћају различите износе пореза. Као последица глобализације капитал постаје веома мобилна пореска основица. Скардинавске земље су прве приступиле увођењу дуалног пореза, као израз потребе да домаћи капитал задрже унутар својих граница. Повлашћени третман прихода од капитала постигнут је одвајањем прихода од рада од прихода од капитала и опорезивањем прихода од рада прогресивном пореском стопом док се на приходе од капитала примењује пропорционална пореска стопа и то, по правилу, најнижа стопа из прогресивне скале којом се опорезују приходи од рада. Земље у транзицији, суочене са недостатком сопственог капитала, настојале су да привуку страни капитал увођењем *flat tax*, мада не у изворном (Хал-Рабушкином) моделу који подразумева неопорезивање прихода од капитала. Повлашћени порески третман прихода од капитала ове земље су оствариле прописивањем ниских пропорционалних стопа и изузећем од опорезивања неких или већине прихода од капитала. Штетна пореска конкуренција врши притисак на креаторе националних пореских политика да смањују пореско оптерећење прихода од капитала у односу на остале пореске основице. Да би задржале потребан ниво пореских прихода, јер није дошло до смањења јавних потреба иако се заговарала рационална јавна потрошња, савременим државама не преостаје ништа друго него да тежиште опорезивања пребаце на мање мобилне пореске основице,

¹ Тома Пикети, Капитал у XXI веку, Нови Сад, Академска књига, 2015, 531.

² Sven Steinmo, The evolution of policy ideas: tax policy in the 20 th century, British journal of Politics and International Relations, Vol. 5, No 2, 2003, 228.

као што су потрошња и имовина. Помак од опорезивања дохотка ка јачем опорезивању потрошње не доприноси правичности опорезивања. Порези на потрошњу су регресивни и управо порез на доходак може, према ставовима традиционалне фискалне теорије, да послужи као механизам за ублажавање регресивног дејства тих пореза. Притисци на државе постају тако јаки да су оне приморане да се експлицитно одричу хоризонталне правичности опорезивања.³

2. ОГРАНИЧЕЊА И МОГУЋНОСТИ КОЈЕ СТОЈЕ ПРЕД КРЕАТОРИМА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК У СРБИЈИ

Пореска пракса држава у окружењу у погледу ПДГ је различита. Док је Словенија увела дуални порез, порески закони у Македониј, Црној Гори и Републици Српској садрже обележја *flat tax*. У домаћој литератури, која се залаже за реформу постојећег система ПДГ, присутна су сва три модела као могућа решења за опорезивање дохотка у Србији: синтетички пореза на доходак, дуални порез и *flat tax*. Уз уважавање чињенице да алтернативни модели, дуални порез и *flat tax*, имају својих предности,⁴ са аспекта правичности опорезивања даје се предност синтетичком порезу на доходак. Мишљење да је синтетички порез најпогоднији облик опорезивања дохотка у Србији било је доминантно у време почетака пореских реформи 90-тих година 20. века. Генерално гледано, 20. век је био обележен преовлађивањем синтетичког пореза у пореским системима. Данас, са променама у целокупном амбијенту, које су допринеле постепеном напуштању синтетичког пореза, поставља се питање оправданости његовог увођења код нас, са закашњењем од скоро три деценије. Са друге стране, некритичко прихватање савремених модела ПДГ, свакако, не може бити оптимално решење. Такође, Србију, као земљи која се определила за улазак у чланство ЕУ, важни су наговештаји, за сада само у литератури, о дуалном порезу као моделу којим би се постигла хармонизација ПДГ у оквиру ЕУ.

Све промене кроз које је Србија прошла у претходним деценијама довеле су до суочавања са крупним социјалним проблемима, јер је стопа

³ Howel H. Zee, Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues and Comparative Country Developments, IMF Working Paper 05/87, 2005, 6.

⁴ Анализу ових модела, као и закључке о њиховом увођењу у порески систем Србије дали су бројни аутори. На пример, Милојко Арсић и др. Пореска политика у Србији - поглед унапред, Фонд за развој економске науке, Београд, 2010, 60.; Саша Ранђеловић, Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији, (докторска дисертација), Економски факултет Београд, 2012, 339.

ризика од сиромаштва је веома висока.⁵ Социјалним трансферима пружа се друштвена помоћ и подршка за савладавање социјалних и животних тешкоћа појединцима, односно, породицама, које нису у могућности да, по основу рада или због неспособности за рад, обезбеде својој породици и себи задовољавање основних животних потреба. Њима се обезбеђују различите врсте материјалне помоћи, као што су новчана социјална помоћ, помоћ за оспособљавање за рад, једнократна новчана помоћ и др.⁶ Поред тога, посебним законом је регулисано пружање материјалне подршке породици са децом, као што су дечији додатак, накнаде за време породилског одсуства, одсуства са рада ради неге детета и одсуства са рада ради посебне неге детета, родитељски додатак и др.⁷ Улога социјалних трансфера, као најзначајније мере социјалне заштите, несумњива је у смањењу сиромаштва у Србији, мада мања него у земљама ЕУ.⁸ И поред настојања мера за смањење сиромаштва, тек предстоји борба да се настави са реформом у свим областима социјалне политике, како би се обезбедило озбиљније смањење стопе сиромаштва и укључивање маргинализованих групација (рурална популација, старе особе, нискоквалификовани, незапослени и др.) у друштвени систем.

У том контексту, приликом формулисања будућих законских решења требало би водити рачуна о правичнијем приступу опорезивању дохотка, јер постојећи неправичан порески систем (делом последица изразите направичности постојећег система ПДГ) продубљује неједнакост и велику социјалну раслојеност присутну у Србији.

Алтернативни модели испуњавају све захтеве у погледу остваривања кључних принципа опорезивања, док се у погледу правичности опорезивања не може дати једноставан одговор, јер нови ставови фискалне теорије и пореске праксе представљају удаљавање од захтева за правичношћу опорезивања. Увођење дуалног пореза или *flat tax* свакако би било

⁵ Према подацима Републичког завода за статистику стопа ризика од сиромаштва (ова лиц а нису нужно сиромашна већ само имају већи ризик да то буду) за 2016. годину износи 25,5%, односно стопа ризика од сиромаштва или социјалне искучености износи 38,7%.

⁶ У складу са Законом о социјалној заштити ("Службени гласник РС", бр. 24/2011).

⁷ Чл. 1. ст. 2. и чл. 9. ст. 1. тач.1-6. Закона о финансијској подршци породици са децом ("Службени гласник РС", бр. 16/2002, 115/2005 и 107/2009).

⁸ Подаци истраживања обављеног у Србији говоре да је стопа сиромаштва у 2016. години смањена за 26,3% захваљујући социјалним трансферима. Ефективност социјалних трансфера је у порасту од 2013. године, али је и даље мања него у земљама ЕУ, где је стопа сиромаштва 2008.године, захваљујући социјалним трансферима смањена за 32% (нав.према: Сиромаштво у Републици Србији 2006-2016, Тим за социјално укључивање и смањење сиромаштва, 2017, 18.

оправдано, имајући у виду да постојећи систем опорезивања дохотка у Србији нарушава кључне принципе опорезивања. Међутим, приликом реформисања ПДГ креатори пореске политике требало би да узму у обзир социјалне прилике у Србији. Уместо досадашњег прописивања стандардних одбитака за обвезнике и чланове његове породице само у оквиру годишњег пореза на доходак грађана, требало би ове одбитке омогућити свим обвезницима ПДГ. Према важећим одредбама, код пореза на зараде постоји лично одбитак на име егзистенцијалног минимума, али не и одбитак за издржаване чланове породице.

Табела 1. Износи одбитака у систему пореза на доходак у Србији за 2017. годину

порез на зараде	годишњи порез на доходак
стандардни одбитак	лични одбитак
15.000 динара	29.689 динара
	одбитак за издржаване чланове
	9.896,4 динара

Извор: Износи прописани чл. 15а. ст. 2. и чл. 88. ст. 1. Закона о порезу на доходак грађана Републике Србије ("Службени гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12 и 114/12 - УС, 8/13- усклађ. дин. изн., 47/13, 48/13 - испр, 108/13, 57/14, 68/14 - др. зак., 5/15-ускл.дин.изн., 112/15, 5/16 - усклађ.дин.изн., 7/17 - усклађ.дин.изн., 117/17- усклађ.дин.изн. и 7/18 - усклађ.дин.изн.); подаци Републичког завода за статистику о просечној годишњој заради у 2017. години објављени у "Службеном гласнику РС" бр. 6/2017; Обрачун за личне одбитке код годишњег пореза на доходак грађана урађен је на месечном нивоу, у циљу његове упоредивости са висином стандардног одбитка код пореза на зараде.

Такође, приликом прописивања одбитака законодавац би требало да води рачуна о њиховој висини. Повећање стандардног одбитка од 11.000 динара на 15.000 динара (у току 2017. године) представља побољшање постојећих законских решења. Међутим, упоређивањем ових износа са статистичким подацима о прагу ризика од сиромаштва недвосмислено се

може закључити да постојећа висина личног одбитка ни у ком случају не обезбеђује потребан егзистенцијални минимум.⁹

Табела 2. Праг ризика од сиромаштва у Србији за 2016.* годину

једночлано домаћинство	15.416,00 динара
двоје одраслих са једним дететом старости до 14 год.	27.748,82 динара
двоје одраслих са двоје деце старости до 14 год.	32.373,63 динара

Извор: Републички завод за статистику, Сиромаштво и социјална неједнакост 2016.

* Подаци нису узети за 2017. годину него за 2016. годину, јер су то последњи расположиви подаци у Републичком заводу за статистику.

Ради остваривања правичнијег приступа тебало би порезом на доходак обухватити све приходе без обзира на изворе. Поједини аутори примећују да је, због високе стопе утаје пореза на доходак од закупа непокретности, постојећи систем изразито хоризонтално неправичан. Лица која су свој капитал уложила у некретнике *de facto* не плаћају порез у односу на лица која су свој капитал уложила у банку или предузеће и плаћају порез на камату или дивиденду.¹⁰

У односу на постојећи систем ПДГ, који примењује различита правила за поједине приходе, требало би увести такав модел опорезивања дохотка који би обухватио све приходе и то применом јединствене пореске стопе, на пример стопе од 10%. Тиме би се остварила хоризонтална правичност опорезивања, јер би порески обвезници исте економске снаге плаћали једнаке износе пореза. Такође, на овај начин би се остварио и принцип једноставности, што би представљало велики напредак у односу на постојећи систем ПДГ који је изузетно сложен и повлачи велике трошкове.

Од хоризонталне правичности опорезивања креатори пореске политике Србије не би требало да одустану, без обзира на свеprisутнији тренд повољнијег пореског третмана прихода од капитала. Стварање

⁹ Према последњим подацима Републичког завода за статистику апсолутна линија сиромаштва (тзв. егзистенцијални минимум) за 2016. годину износи 11.694,00 месечно за једночлано домаћинство, док се за вишечлана домаћинства овај износ множи са бројем чланова.

¹⁰ Саша Ранђеловић, Реформа пореза на доходак грађана у Србији: ефикасност и правичност vs. политичка економија, Квартални монитор бр. 32, Фонд за развој економске науке, Београд, 2013, 64.

повољног пореског амбијента јесте један од фактора за привлачење страног капитала, али ефекти опорезивања не могу се узети као одлучујући, јер је привредни раст условљен комбинацијом бројних фактора. Поједини аутори су указали на то да се ефекат опорезивања не може прихватити без разматрања других варијабли. На питање узрочности не може се дати једноставан одговор, јер је мала вероватноћа да ће иста развојно оријентисана пореска политика бити подједнако успешна за све земље.¹¹

Раздвајање прихода од рада и прихода од капитала и повољнији порески третман прихода од капитала не би било оптимално решење за Србију ни зато што би се у том случају терет опорезивања пребацио на приходе од рада. У Србији већ постоји велико фискално оптерећење рада (због великих доприноса за социјално осигурање), па би јаче опорезивање прихода од рада само допринело већем фискалном оптерећењу рада, а тиме посредно утицало на запосленост. Високо пореско оптерећење рада, преко повећања трошкова рада које има послодавац, утиче на смањење тражње за радном снагом, која је у Србији узрок високе стопе незапослености.

Постојећа корективна компонента у виду годишњег пореза на доходак не доприноси остваривању вертикалне правичности опорезивања, јер га плаћа веома мали број грађана. У формулисању будућих законских решења ефекат вертикалне правичности би се могао постићи прописивањем одбитака на име егзистенцијалног минимума у висини која би пратила износ средстава неопходних за задовољавање основних животних потреба. Такође, прописивање олакшица не би тебало да се задржи само на личном одбитку. Управо имајући у виду конкретне прилике у којима живи знатан део становништва Србије као и потребу вођења активније демографске политике требало би прописати пореске олакшице за издржаване чланове породице.¹²

3. ЗАКЉУЧАК

Постојећи систем ПДГ у Србији нарушио је кључне принципе опорезивања, па и правичност опорезивања. У контексту дуго очекиване реформе, поставља се питање одабира модела опорезивања дохотка, имајући у виду све присутнији тренд повољнијег пореског третмана прихода од

¹¹ Gareth D. Myles, Economic Growth and the Role of Taxation - Agregate Data, OECD Economics Department Working Papers No. 714, 2009, 63.

¹² Мада чисти модел *flat tax* познаје само лични одбитак, Порески законик Русије (земље која је међу првима увела овај порез), на пример прописује стандардне одбитке демографског карактера (чл. 218. тач.4. глава 23.(која се односи на порез на доходак физичких лица) Пореског кодекса Руске Федерације ([Налоговый кодекс РФ] [Глава 23] [Статья 219] <http://www.zakonrf.info/nk/218/>).

капитала. Под притиском пореске конкуренције, да се, због привлачења страног капитала, повољније опорезују или потпуно ослободе од опорезивања приходи од капитала, пред креаторима пореског политике Србије стоји тежак задатак.

Некритичка примена модела ПДГ познатих у пракси других земаља није оптимално решење за Србију. Стварање подстицајног пореског амбијента јесте један од фактора привлачења станог капитала, али ефекти опорезивања се не могу узети као одлучујући. Привредни раст је условљен комбинацијом бројних фактора који се разликују од земље до земље.

Приликом формулисања будућих законских решења не би требало одустати од хоризонталне правичности опорезивања, без обзира на тенденцију различитог пореског третмана прихода од рада и прихода од капитала. У односу на постојећи ПДГ, који је изразито неправичан, увођењем новог модела требало би обезбедити правичнији приступ опорезивању дохотка кроз постојање хоризонталне и вертикалне правичности. Опорезивањем свих прихода јединственом стопом би се постигло да порески обвезници исте економске снаге плаћају једнаке износе пореза. Док би се ефекти вертикалне правичности могли постићи прописивањем одбитака на име егзистенцијалног минимума. Поред личног одбитка, због потреба вођења демографске политике у Србији, требало би прописати пореске олакшице за издржаване чланове породице. Имајући у виду материјалне прилике у Србији, приликом одређивања личног одбитка и одбитака за издржаване чланове породице требало би водити рачуна да њихова висина прати износ средстава неопходних за задовољавање основних животних потреба.

Suzana DIMIĆ, LL.D.

Assistant Professor, Faculty of Law,

University of Priština temporarily settled in Kosovska Mitrovica

THE POSSIBILITIES FOR BETTER ACCESS TO TAXATION OF INCOME IN SERBIA

Summary

New tendencies in income tax theory and practice represent a departure from the traditional requirement of fairness of taxation. Under the influence of different values of attitudes in economic philosophy, the advantage in shaping the income tax is given to economic efficiency in comparison to equity.

The existing income taxation system in Serbia violates key taxation principles, such as economic efficiency, equity, generosity and simplicity. The anticipated and long-announced tax reform should address these shortcomings.

However, in choosing a model of income taxation, there remains an open question as to the principle of equity taxation, bearing in mind the new tendency in income taxation.

Keywords: Personal Income Tax, equity, tax system of Serbia

ЛИТЕРАТУРА:

Арсид Милојко и др., Пореска политика у Србији - поглед унапред, Фонд за развој економске науке, Београд, 2010,

Ранђеловић Саша, Реформа пореза на доходак грађана у Србији: ефикасност и правичност vs. политичка економија, Квартални монитор бр. 32, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 63-66, 2013

Ранђеловић Саша, Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији, (докторска дисертација), Економски факултет Београд, 2012

Zee, H.Howel, Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues and Comparative Country Developments, IMF Working Paper 05/87, 2005

Myles D. Gareth, Economic Growth and the Role of Taxation - Agregate Data, OECD Economics Department Working Papers No. 714, 2009

Пикети Тома, Капитал у XXI веку, Нови Сад, Академска књига, 2015

Steinmo Sven, The evolution of policy ideas: tax policy in the 20 th century, British journal of Politics and International Relations, Vol. 5, No 2, 2003

Сиромаштво у Републици Србији 2006-2016, Тим за социјално укључивање и смањење сиромаштва, 2017

[Налоговый кодекс РФ] [Глава 23] [Статья 219]
<http://www.zakonrf.info/nk/218/>