

ПРАВНИ ЗНАЧАЈ ПОРЕСКИХ ПОДСТИЦАЈА У СИСТЕМУ ОПОРЕЗИВАЊА ЗАРАДА*

Апстракт: Предмет анализе о овом раду јесте правни значај пореских подстицаја у систему пореза на зараде. У том смислу се најпре разматра појам и место пореских подстицаја у савременом пореском праву, проблем њихове класификације и противуречности примене. Такође, се указује на обележја и структуру пореских подстицаја предвиђених српским Законом о порезу на доходак грађана у сегменту који се односи на опорезивање зарада. У даљем тексту се посебна пажња посвећује оцени економске ефикасности и друштвеног оправдања постојећих пореских подстицаја у домаћем пореском систему и чињењу конкретних предлога за побољшање њихове учинковитости.

Кључне речи: порески подстицаји, порески обвезник, опорезивање зарада, порески систем, економска ефикасност.

Увод

Реформа пореског система у земљама у транзицији започела је у другој половини деведестих година прошлог века. У том смислу се приступило изменама пореског законодавства и увођењу пореских облика који су примерени развијеним земљама са концептом тржишног привређивања. Креатори економске политике били су суочени са избором између „bing bang концепта“, који је правио дистинкцију између стварања модерног пореског система, својственог развијеним земљама, са једне стране, и градуалистичког приступа, са друге стране, којим се такође наглашава важност инкорпорирања модерних пореских елемената у постојеће системе земаља у транзицији, али уз респектовање свих материјалних, административних и институционалних ограничења наслеђеног пореског система.¹ Ту пре свега мислимо на неразвијеност институција, слабост

* Чланак је резултат рада на пројекту Правног факултета Универзитета у Нишу, „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“, који финансира Министарство за науку и технолошки развој, бр. уговора 179046

пореске администрације, непостојање адекватне информационе базе и друга ограничења. Реформом пореског система као битног елемента стабилизационог програма, преко механизма приватне својине и предузетништва, стварају се услови у којима се формира велики број пореских основица на које постоји обавеза плаћања пореза. Одређивање висине плаћања пореза, извора прихода и пореска ослобођења сами су неки од нових елемената новог пореског система.² У условима финансијске кризе и буџетских дефицита, државе настоје да финансирање јавних добара омогуће увођењем нових пореских облика и поштравањем постојећих пореских стопа. Због таквих околности, питање домашаја и функција пореских подстицаја још више добија на значају, јер се порески обвезници субјективно већ осећају „преопорезованим“ и налазе се близу границе апсолутног пореског лимита. Како порески обвезници представљају пасивну страну у пореско-правном односу, подређену интересима фискаса, веома су заинтересовани за домашај пореских подстицаја. Њима се одређује коначан износ пореза који су дужни да плате на име своје пореске обавезе.

Појам и врсте пореских подстицаја

У циљу адекватне заштите и имплементације права пореских обвезника, у условима отежаног испуњења пореских дужности и поштравања постојећих пореских стопа, као и појаве нових пореских облика (услед којих се порески обвезници осећају преопорезованим), креатори пореске политике морају да узимају у обзир функције пореских подстицаја, путем којих се пореска обавеза може умањити (пролонгирати) на законит и легитиман начин. Порески подстицаји јесу одредбе пореског законодавства или усаглашене праксе које смањују или одлажу приходе у односу на стандардни (референтни) порески облик (*benchmark tax*) и претпостављени износ пореза.³ Претпостављени износ пореза укључује врсту пореских стопа, обрачунска правила, конвенције, умањења за обавезна плаћања, ставке за олакшање пореске администрације и међународне фискалне обавезе.⁴ Услед тога што се постојањем пореских

1 V. Tanzi, G. Tsiborus, *Fiscal Reform Over Ten Years of Transition*, IMF Working Paper, No.113/2000., pp.1-9.

Упореди са: М. Божић, С. Голубовић, Пореске реформе у балканским земљама у транзицији: Пореске реформе у Републици Србији-права пореских обвезника, порески систем и пореска политика, зборник радова, Едитор проф. др Јован Горчић, књига 1, Правни факултет Ниш, Проинком Београд, 2004., стр.161-170.

2 Е. Вукадин, *Економска политика*, Правни факултет Београд, 2009., стр. 244-245.

3 В. Anderson, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Presentation at the Asian Senior Budget Official Meeting, 10-11, Bangkok, 2008.

4 П. Бејаковић, В. Братић, Ј. Франић, *Модели порезних издатака у одабраним земљама*, : Скривена јавна потрошња-садашњост и будућност порезних издатака, Зборник радова, Институт за јавне финансије, Загреб, 2011., стр. 11.

подстицаја држава одриче једног дела својих прихода, данас се примењује рестриктиван приступ у њиховом одобравању, што може објаснити и недостатак општеприхваћене дефиниције пореских подстицаја за разлику од осталих конститутивних елемената структуре пореза. Пореске подстицаје можемо схватити и као „специјалне изузетке, ексклузиве или умањења којима се пореским обвезницима обезбеђују специјални кредити, преференцијалне пореске стопе или се пак разводњава пореска одговорност, најчешће у виду пореских празника ограниченог временског трајања, текућег смањења за одређене врсте трошкова и редуцираних увозних тарифа или текућих дужности“.⁵ Пореске подстицаје можемо посматрати у светлу њиховог ефекта на смањење пореског терета за конкретан објект опорезивања. То може бити веома користан приступ у упоређивању економске ефикасности различитих врста пореских подстицаја.⁶

Појам пореских издатака шири је од појма пореских подстицаја, јер обухвата трошак свих фискалних олакшица у свим облицима, који се користи у политичким оквирима, али за одређене економске и социјалне циљеве у којима су садржане мере потпуног или делимичног одрицања од „јавне моћи опорезивања“.⁷ То значи да законодавац уместо да забрањује одређена понашања пореских обвезника, оличена у законитој нелегитимној пореској евазији, иде у супротном смеру ширећи њихове изборе смањивањем дужног износа за оне обвезнике који усвоје друштвено пожељно понашање. У француском пореском праву синтагмом „порески систем одступања“ означавају се: пореске олакшице- као законом предвиђени износи за одбијање од пореске основице; порески изузеци- као износи искључени из пореске основице; снижене пореске стопе- које се примењују за одређену категорију пореских обвезника или опорезиву делатност; одлагање плаћања пореза и порески кредити- као износи који се одбијају од пореске обавезе.⁸

Проблем са класификацијом пореских подстицаја (пореских издатака) проистиче из њихове различите примене у појединим земљама и другачијим циљевима, који се њима желе постићи. Ако пореске олакшице схватимо као уступке државе у погледу пореске основице, пореске стопе или износа пореских прихода у односу на општи порески режим који би био уређен законом у одсуству

5 A. Easson, E. M. Zolt, *Tax Incentives*, IBRD, Amsterdam, 2002., p. 2.

6 Zee, Stotsky and Ley, *Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Tax Policy Makers in Developing Countries*, IMF Working Paper, 2001., pp.13-15.

7 M. Collet, *Droit Fiscal*, Presses Universitaires de France, Paris, 2009. Наведено према: Т. Роговић Лугарић, Ј. Богавац, *Правни статус порезних издатака: Стање и перспективе*, у: *Скривена јавна потрошња-садашњост и будућност порезних издатака*, зборник радова, Институт за јавне финансије, Загреб, 2011., стр. 176-177.

8 Ibid.

олакшице, дефинисање општег режима није нимало лако.⁹ У неким ситуацијама се не може правити јасна разлика између општег и посебног пореског режима, нпр. олакшица у форми снижене стопе за остварену добит из производње може се оквалификовати као део општег, подстицајног пореског режима у систему пореза на добит правних лица, која се као таква односи на све пореске обвезнике, обухваћене таквим правно-економским чињеничним стањем. Међутим, може се схватити и као специјалан, привилегован, порески режим, ограничен само на добит из производње уколико се квалификација врши са нивоа целокупног пореског система.¹⁰ У земљама чланицама ОЕЦД-а, порески подстицаји у ширем смислу могу се сврстати у пореске олакшице (*tax relief*), пореске субвенције (*tax subsidies*) и пореске помоћи (*tax aids*).¹¹

Економска ефикасност пореских подстицаја

Обим пореских подстицаја једно је од највише контроверзних питања у јавним финансијама. Порески стручњаци упозоравају на искривљење тржишних услова пословања који ови издаци носе са собом, јер доводе у повлашћени положај одређене скупине или подручја, нарушавајући тиме конзистентност, транспарентност и стабилност пореских прописа уз истовремено усложњавање система убирања и наплате пореза (чиме се доприноси слабијој ефикасности пореског система). Без обзира на напред споменуто, број и значење пореских подстицаја у свету налази се у константном повећању.¹² Занимљива је дефиниција пореских издатака америчког републиканског конгресмена Paul Ryan-а, који под пореским подстицајима подразумева „*све оне посебне олакшице које владе користе у пореском систему како би наградили обвезнике за њихово искоришћавање појединих пореских могућности и непромишљено понашање, какво је позајмљивање великог износа новца за куповину куће*“. Кроз тај сликовит опис можемо видети да су та „искривљења“ пореског система заправо јако слична одлуци о усмеравању ресурса у складу са политичким потребама државне потрошње, чиме се успорава привредни развој.¹³ Иако се у модерном значењу те речи појам пореских подстицаја користи од средине шездесетих година прошлог века, њихова генеза везује се за период првих античких држава. У циљу бољег

9 Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Савремена администрација и Open Society Institute, Constitutional and Legislative Policy Institute, Београд, 1997., стр.193.

10 Б. Раичевић, Ј. Ненадић, *Порески подстицаји у систему пореза на добит*, Економски анали, бр. 166, 2005., стр.83.

11 А. Shick, „*Off Budget Expenditure: An Economic and Political Framework*“, OECD, Journal of Budgeting, no.7, p. 3.

12 В. Братић, *Скривена јавна потрошња, порезни издаци: потреба или удварање бирачима?*, Институт за јавне финансије, Загреб, 2011., стр.123.

13 Више о о томе: N. Gelinas, *Tax Expenditures*, National Review, 2011., p.123.

разумевања данашње физиономије, морамо узети у обзир корене и еволуцију пореских подстицаја кроз време.¹⁴ У условима финансијске кризе, одрицање државе од значајних новчаних прихода мора се озбиљно преиспитати. Данас се стало на становиште да се у одређивању правне судбине пореских ослобођења у обзир морају узети следеће чињенице: да ли порески подстицаји коче или убрзавају привредну активност (тј. да ли они утичу на пореске обвезнике да се понашају на жељени начин или деформишу порески систем тако да је понашање обвезника негативно); да ли су порески подстицаји оправдани и да ли исте или довољно сличне пореске обвезнике третирају на једнак начин (чиме утичу на генезу различитих капацитета обвезника у сношењу пореске обавезе), као и питање сложеног администрирања пореских подстицаја. Све напред наведено захтева успостављање *trade-off(a)* у највећој могућој мери, јер се ради о међусобно супростављеним захтевима.¹⁵ Многи од пореских подстицаја представљају прикривене социјалне или сличне програме, али их је за разлику од субвенција много теже пратити и нацирати, јер се не јављају као расходне ставке на страни буџета.

Пракса је показала да порески подстицаји много више служе богатијим категоријама становника, него онима са слабијом економском снагом, јер сиромашнији грађани обично немају довољно могућности за њихово признавање, нити довољно високе (ниске) износе дохотка за њихово коришћење.¹⁶ Значај

14 Још су у античком Египту, свештеници били ослобођени плаћања пореза као и власници црквених поседа, док се таква пракса наставила и у средњовековној Европи од 10. до 14. века. Као пример лоше пореске политике ослободене на пореске олакшице у теорији се често наводи Француска из 18. века, јер су у том периоду племићи и црква уживали велика пореска ослобођења, због чега је порески закон више наликовао на “*сир препун рупа*”, него на важећи документ, због чега су били уведени финансијери, тј. “*унајмљивачи права на убирање пореза*”, који су јемчили уколико подређена држава не плати своју пореску обавезу или други намет. Видети: А. Charles, *За добро и зло-Утјецај пореза на кретање цивилизације*, Институт за јавне финансије, Загреб, 2006.

15 *Joint Committee on Taxation, Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditures Estimates*, Senate Committee on Finance, Washington DC, 2011.

16 П. Бејаковић, *Одреднице праведности, учинковитости и административне сложености пореских издатака*, у: *Скривена јавна потрошња-садашњост и будућност порезних издатака*, зборник радова, Институт за јавне финансије, Загреб, 2011., стр.1-9. Порески систем не би смео бити предмет лицитирања и нереалних обећања политичара уочи избора, јер је његова основна функција обезбеђење неопходног износа јавних прихода за финансирање расхода, а не остваривање задатака социјалне политике. То се најбоље може разумети кроз теорију привредних и политичких циклуса. Занимљиво је да је број пореских подстицаја у свету у сталном повећању, тако на пример, у Француској је својевремено број пореских подстицаја, почев од средине седамдесетих година порастао на више од 400, због чега она и представља земљу са највећим бројем издатака, у Шпанији је њихов број око 300, у Канади 225, у Немачкој 275, а у Великој Британији 140. Т. Рогвић Лугарић, Ј. Богавац,

пореских подстицаја у земљама у развоју много је већи него што то на први поглед делује, јер они представљају начин за привлачење страног капитала и инвестиција у циљу оживотворења дезавуисане привреде. Док развијене земље настоје да мерама фискалне политике смање њихов домашај, земље у развоју ширењем постојећих настоје да привуку богате иностране резиденте, не водећи притом много рачуна о начелу праведности и транспарентности, у чему можемо приметити један облик нелојалне пореске конкуренције. Нарочито се, притом уочава тренд ширења пореских подстицаја у оквиру система пореза на дохотак, пореза на имовину и пореза на добит, што може имати негативне реперкусије на плану вертикалне правичности и висину укупно прикупљених пореских прихода за финансирање нараслих јавних расхода и јавног дуга земаља у транзицији. Стога, није лако одговорити на питање да ли треба користити пореске подстицаје и у ком облику. Без обзира на то, постоји консензус у погледу базичних тачака, које се морају следити да би програм пореских подстицаја био успешан и по пореске обвезнике и по фискус. Оне се могу сумирати у следеће: циљеви подстицаја морају бити јасно одређени и у складу са њима треба креирати програм подстицаја који у највећој могућој мери доприноси остваривању циљева; влада мора, пре покретања програма, да испита и утврди све антиципиране трошкове и користи програма, и тиме умањи могућности за корупцију, односно злоупотребу пореских подстицаја у сврхе и на начин, које законодавац није имао на уму приликом њиховог креирања.¹⁷

У Србији је због специфичности транзиције систем пореских подстицаја био често новелиран. Објашњење за такву фискалну политику, треба потражити у постулатима теорије политичког циклуса, по којој бирачи у предизборној кампањи одлуку о гласању превасходно доносе на бази обећања политичара о износу пореза, висини пореске стопе, наводном укидању појединих пореза и ширењу палете пореских олакшица. Нажалост, можемо приметити да је периоду превирања политичких струја и борбе за власт, систем пореских подстицаја више био у функцији „завођења широких народних маса“, него у функцији остваривања одређених циљева економске политике. Да би порески подстицаји били ефикасни неопходно је да се њихово инкорпорирање у правне норме изврши тако да они делују попут аутоматских стабилизатора, јер се тако умањује инвестициона несигурност, административни трошкови и фаворизовање мање профитабилних инвестиција. Такође, селективни подстицаји (у виду регионалне и секторске подршке) требало би да буду привременог карактера и да њихов временски хоризонт буде онолико дуг, колико је то неопходно за испуњавање

оп.цит., 175. Упореди са: А. Јовановић, М. Лабус, Б. Беговић, *Економија за правнике*, Правни факултет Београд, 2011., стр. 45-54.

17 А. Easson, E. M. Zolt, op. cit., p. 2.

сврхе подстицаја.¹⁸ Интеракција пореских система између земаља јако је битна детерминанта учинковитости одређеног пореског подстицаја. Тако на пример, у систему одбитка пореза плаћеног у иностранству у случају када страни инвеститор своју обавезу умањи за износ пореза плаћеног у земљи извора, земља резиденства може за износ фискалног подстицаја земље инвестирања (извора) да умањи порески кредит.¹⁹

Нормативно регулисање пореских подстицаја у систему опорезивања зарада

Пореска обавеза, која има економски извор у оствареном доходу у Србији је регулисана *Законом о порезу на доходак грађана*.²⁰ Опорезивање дохода у Србији спада у мешовити систем за разлику од развијених земаља, где се углавном примењује *глобални (синтетички) порез на доходак грађана*. Током године сви примаоци дохода подлежу цедуларним порезима, а мали број пореских обвезника, чији је годишњи доходак већи од прописаног лимита, плаћа и *комплементарни годишњи порез на доходак грађана*.²¹ *Пореске олакшице у систему пореза на доходак могу се класификовати на стандардне олакшице* (нису зависне од конкретних издатака пореског обвезника за одређену сврху и на располагању су свима) и *нестандардне олакшице* (зависе од висине документовано

18 A. Easson, *Tax Incentives for Foreign Direct Investments*, The Hague: London Kluwer Law International, 2004., pp. 74-76. Привремени подстицаји могу позитивно утицати на будући успех предузећа, посебно у условима дискриминационог односа и несавршености тржишта капитала, према малим и новоформираним предузећима. R. W. Boadway, *Perspective of the Role of Investment Incentives in Developing Countries, Fiscal Incentives for Investment and Innovation*, Washington, World Bank, 1995., pp. 31-136.

19 За утврђивање ефеката пореских подстицаја, неопходно је утврдити и третман пореских губитака, опорезивање дивиденди и сл. A. Shah, *Fiscal Incentives for Investment and Innovation*, Washington, World Bank, 1995., pp. 31-136.

20 *Закон о порезу на доходак грађана*, Службени гласник РС, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 10/07, 7/08, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 7/12. Због остваривања *хоризонталне правичности*, креатори пореске политике су тежили остваривању дохода у облику у коме га је дефинисао познати теоретичар *Haig-Simons*. По његовој дефиницији, доходак је новчана вредност нето повећања могућности потрошне појединца у одређеном периоду, па се стога посматра као збир стварне потрошње и нето прираста имовине. Ова дефиниција укључује уобичајне елементе, попут зарада и других примања, али и неке неконвенционалне елементе, какви су доприноси за социјално осигурање, пензије, социјална помоћ и друго. Зато је њена примена повезана са бројним проблемима. Данас се превасходно тежи *вертикалној правичности*, у којој се сви остварени облици дохода не третирају једнако.

21 У систему годишњег пореза на доходак грађана се примењују две стопе од 10% и 15% на две обрачунске пореске основице. Као основица се користи доходак зап опорезивање, а неопорезиви доходак, што представља својеврсни изузетак у домаћем пореском систему. М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, op.cit., стр. 64-66.

доказаних конкретних издатака).²² Типичне нестандартне олакшице су разни добровољни доприноси, премије осигурања, разне пасивне камате (пре свега камате за кредите који обвезници имају због инвестиција типа хипотекарних камата). У стандардне олакшице можемо свратити олакшице за децу, инвалиде, старија лица и слично. Гранични (мешовити) случајеви обухватају олакшице за чување деце, за обавезне доприносе за социјално осигурање и остале трошкове у вези са радним односом.

Слично, као и у систему пореза на имовину, и код пореза на доходак, пореско право не пружа једнаке погодности за брачну и ванбрачну заједницу. Пореске олакшице у смислу права на личне одбитке следе на име издржаваног партнера у одређеном проценту (по правилу не више од 30%) и за децу (у зависности од броја деце већи су и лични одбити, нпр. за прво дете 10%, за друго дете 20% итд.). Када је у питању опорезивање наслеђа и поклона, права брачне и ванбрачне деце су изједначена.²³ Ипак, теоријски значај ове поделе у пореској праски је релативизиран. Тако, и ОЕЦД у свом редовном извештају „*Taxing Wages*“ приликом израчунавања пореског оптерећења просечног запосленог укључује олакшицу за обавезно социјално осигурање у прорачун и третира је као стандардну олакшицу. У теорији се истиче да разлози због којих се одобравају пореске олакшице код пореза на доходак често доводе до преклапања циљева који се њима желе постићи. Тако се говори о олакшицама у *ширем смислу*, олакшицама за *штедњу* (ради се о изузимању капитала), за постизање *објективног нето начела* (одбијања од дохотка свих оних трошкова неопходних за њихово остваривање, тзв. олакшице у формално-техничком смислу), за постизање *субјективног нето начела* (опорезивање према субјективној пореској способности) и *олакшице интервенционистичког карактера* (различите субвенције).²⁴

Изузимања из дохотка предвиђена су из социјално-политичких разлога, па се порез не плаћа по основу пензија, родитељског и дечијег додатка, накнаде за време незапослености и друго. Такође, из економских разлога, од дохотка се

22 С. Дрезгић, Х. Блажић, *Компаративна анализа нестандартних олакшица пореза на доходак у Еуропској Унији и регији*, у: Скривена јавна потрошња-садашњост и будућност пореских издатака, зборник радова, Институт за јавне финансије, Загреб, 2011., стр. 65-68. Хрватски порески систем је због великог броја пореских олакшица морао бити радикално реформисан, због чега је извршена „*мини фискална реформа*“. Почетком 2010. године укинута су све нестандартне пореске олакшице, са изузетком оних које се односе на донације, а управо су те донације (за уметност и културу) уведене првом изменом закона из 1994. године. Њихова искуства са реформом пореских подстицаја у систему пореза на зараде требало би да послуже и креаторима фискалне политике у Србији.

23 О. Лончарић-Хорват, *Обитељ у фискалном саставу*, Ревизија Социјална политика, бр. 3, Загреб, 1994., стр. 251-253. Слична решења примењена су и у спском наследном и породичном праву.

24 Х. Блажић, Успоредни порезни сујави-опорезивање дохотка и добити, *op.cit.* 131-158.

изузимају субвенције, регреси из буџета, премије и слично.²⁵ Најважнији порески издаци у опорезивању дохотка се односе на умањења пореске основице, тачније износ везан за годишњи лични одбитак пореског обвезника.²⁶ У упоредном законодавству најчешће пореске олакшице обухватају оне које се дају за добровољне доприносе за пензијско осигурање (без обзира да ли су плаћени јавним или приватним системима осигурања); за премије животног осигурања; за здравствене трошкове који укључују и доприносе за добровољно здравствено осигурање); за трошкове путовања на посао; за донације у хуманитарне сврхе и остале олакшице (за образовање и инвестиције).²⁷ Порез на зараде је низак, али је укупно фискално оптерећење рада умерено високо, због чега укупно фискално оптерећење зарада има одређени негативан утицај на тражњу за радном снагом.²⁸ Пореска ослобођења предвиђена српским законом су релативно бројна, али нису значајно билансно издашна. Ради се о олакшицама предвиђеним за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама и пореским олакшицама за запошљавање нових лица и лица са инвалидитетом.²⁹ Пореска ослобођења обухватају још и трошкове превоза до посла, дневнице, смештај на службеном путу, премије добровољног осигурања до одређеног лимита и друго.

У систему годишњег пореза на доходак у Србији постоје само два стандардна одбитка и то: *лично ослобођење* од 40% просечне зараде за обвезника и 15% просечне годишње зараде за *издржаваног члана породице*, при чему укупан доходак не сме прећи 50% опорезованог износа. Систем стандардних олакшица у другим државама је бројнији. Данас се истиче да је фискално оптерећење зарада у Србији благо прогресивно, због постојања неопорезивог цензуса на

²⁵ *Закон о порезу на доходак грађана*, Службени гласник РС, чл. 9 и чл. 9а.

²⁶ Највећи део пореских издатака односи се на приходе од самосталне делатности. Х. Шимовић, *Утицај издатака у опорезивању дохотка на хоризонталну праведност*, у: *Скривена јавна потрошња-Садашњост и будућност пореских издатака*, зборник радова, Институт за јавне финансије, Загреб, 2011., стр. 50-51.

²⁷ *Tax Expenditures-Recent Experiences*, OECD, Paris, 2006. Упореди са: *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris, OECD, 2010 и *Choosing a Broad Base-Law Rate Approach to Taxation*, OECD, Paris, 2010.

²⁸ Високо фискално оптерећење је последица високих доприноса за социјално осигурање. М. Арсић, С. Ранђеловић, Н. Алтипармаков, *Могући правци реформе пореза на доходак грађана у Србији, Пореска политика у Србији, Поглед унапред*, УСАИД, Фонд за развој економске науке, март 2010., стр. 48. Иако је укупно фискално оптерећење рада у Србији нешто веће у односу на просек у Централној и Источној Европи, ако је та разлика мала, његов утицај на међународну конкурентност земље је неутралан. Поред тога што се сматра да је фискално оптерећење рада у Србији релативно високо, оно не представља ни предност ни недостатак.

²⁹ *Закон о порезу на доходак грађана*, Службени Гласник РС, чл. 20, чл. 21а, чл. 21б, чл. 21в и чл. 21г.

зараде. Ради се о категорији тзв. *егзистенцијалног минимума*³⁰ који се одузима од основице, а чији је *ratio* задовољавање основних животних потреба грађана. У теорији се наводи да би сиромашна лица, која не досежу егзистенцијални минимум, опорезована по нултој пореској стопи, требало опорезивати по *негативним* пореским стопама.³¹ Сматра се да тим лицима треба дати помоћ у новцу или на неки други начин. Негативно опорезивање је заступљено у свим државама света, јер се на тај начин решавају бројни социјални проблеми. Ипак, ова средства истовремено представљају својеврсне пореске расходе, пошто се средства намењена буџету не сливају у буџет.³² Искуства држава са високим степеном пореских утаја и сиве економије нам сугеришу да се највећи број пореских утаја врши управо у сфери пореза на доходак.³³ Управо зато, постоји потреба за реформом закона којом би се обезбедила јединствена пореска стопа на приходе од капитала и елиминисање порески привилегованог третмана опорезивања прихода по основу *уговора о делу и ауторских хонорара*. Разлог томе је „дискриминаторни“ порески третман зараде, која у укупној структури дохотка учествује са више од 80%. Наиме, овде се ради о пореским подстицајима у ширем смислу који нису пропорционално постављени према подстицајима у систему пореза на зараде, јер су „хонорарци“ ослобођени обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање, што није у складу са принципима пореске конзистентности.³⁴ Опасност оваквих асиметричних привилегија имаће

30 Што се тиче *егзистенцијалног минимума*, таква категорија не постоји у пореским системима свих земаља. На пример, у Аустрији се опорезују сви приходи пореског обвезника, а након утврђивања пореске обавезе као одбитна ставка јавља се основни порески кредит, за чији износ се смањује порески терет. У 2005. години у Аустрији је било нешто мање од 800.000 пореских обвезника, када је у питању порез на доходак физичких лица, с тим што је 540.860 обвезника и платило порез, док преосталих 258.073 обвезника није испунило услове да плаћа ову врсту пореза због постојања значајних пореских олакшица и ослобођења. Више о томе: Ј. Ђуровић Тодоровић, *Специфичности опорезивања дохотка у Аустрији*, Економске теме, бр.3/2008., стр.71-85.

31 Усклађени динарски неопорезиви износи пореза на доходак грађана ступили су на снагу 1. фебруара 2012. године.

32 Идеју о увођењу негативних пореза, први је развио Milton Fridman.

33 Н. Алтипармаков, *Пореска правичност главних пореских облика у Србији*, op.cit., стр. 13-16. Занимљиво је да *Анкета Светске банке о животном стандарду у Србији* показала да преко 25% укупно остварених прихода уопште није регистровано у пореском систему. Стручњаци сматрају да је проценат пријављених прихода виши, с обзиром да испитаници свесно потцењују своје нелегалне активности.

34 Такође, њихово укупно фискално оптерећење је знатно ниже од фискалног оптерећења зарада. Види: *Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање*, Службени гласник РС, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 7/12. Систем пореских олакшица у систему социјалног осигурања јавља се само у изузетним случајевима. Тако се у Ирској доприноси не плаћају за новозапослена лица млађа од 23 године, ако су претходно била запослена. European Tax Handbook, IBFD, Amsterdam, 2006.

за последицу пореско планирање и вршење легалне нелегитимне евазије, јер се лако део прихода од рада може представити кроз уговоре о делу.

Порески подстицаји код *доприноса за социјално осигурање* могли би се класификовати према обвезницима доприноса којима ослобађање од обавезе плаћања повећава економску снагу; према скупинама осигураника за које се односи ослобођење; према врстама доприноса за које је прописано ослобођење, односно подстицаји према циљевима и сврси која се намерава постићи ослобођењем.³⁵ Изузимање од плаћања доприноса може имати искључиву сврху фискалног растерећења (где особа нема обавезу плаћања доприноса, али не остварује ни социјална права по основу правног статуса) или изузимање од обавезе плаћања које не умањује опсег поменутих права. Порески третман доприноса у директној је вези и са пореским подстицајима код зарада, јер се њима утиче на односе на тржишту рада, где се ослобођењем од обавезе плаћања доприноса утиче на тржишну конкурентност одређених социјалних група. Такође, фискално растерећење одређених физичких и правних лица у функцији је постизања неких друштвено пожељних циљева и олакшавања њиховог финансијског положаја у чему можемо приметити облик солидарности у фази плаћања социјалних доприноса.³⁶ У Србији се не плаћају доприноси на терет послодавца за одређене категорије нових запослених лица у периоду до три године. Овакав привилеговани третман доприноса је подстакнут запошљавањем младих лица и других категорија становника и има директне реперкусије на терену пореских подстицаја за зараде.³⁷ Али, морамо се запитати, колика је стварна ефикасност тих пореских ослобођења и колико то кошта државни буџет, јер је за повећање стопе запослених неопходан услов развој производње. Анализа пореских подстицаја код зарада у Србији добија нову димензију у светлу захтева фискалне децентрализације и предлога за повећаним учешћем локалних заједница у порезу на зараде, чиме би се истовремено допринело умањењу регионалних разлика. Ипак, сценарио по коме локалне заједнице не би преузеле и додатне обавезе на име добијених прихода, само би продубио буџетски дефицит и створио вишак запослених на локалном нивоу. Са друге стране дуплирање прихода од пореза на зараде у свим локалним заједницама имало би за последицу повећање неједнакости у висини буџетских прихода

³⁵ Види: М. Zuber, *Олакшице, ослобођења и изнимке од обавезе плаћања социјалних доприноса*, у: *Скривена јавна потрошња-садашњост и будућност порезних издатака*, зборник радова, Институт за јавне финансије, Загреб, 2011., стр. 164-173.

³⁶ Ibid.

³⁷ Начин остваривања олакшице уређен је *Правилником о начину и поступку остваривања пореске олакшице за запошљавање нових радника* из чл. 21б *Закона о порезу на доходак грађана*, Службени гласник РС, бр. 140/04.

локалних заједница.³⁸ У светлу поменуте децентрализације треба напоменути да је расподела прихода од пореза на зараде комплексна и условљена подручјем на коме се налази општина (град) пореског обвезника, али и децентрализованим функцијама које је локална власт преузела и висином накнаде која се плаћа пореској управи од стране локалне власти и друго. Зато би министарско финансија требало да јавно објави податке о оствареној расподели пореза на доходак међу различитим нивоима власти и објасни начин расподеле.

Можемо приметити да се фискална децентрализација мора спроводити постепено, уз поштовање ограничених административних капацитета локалних власти, при чему је неопходна детаљна анализа свих пореских елемената пореза на зараде, а нарочито висине постојећих пореских подстицаја и њихове економске ефикасности. У спровођењу тих реформи морају се респектовати и нове тенденције опорезивања дохотка. Иако највећи број земаља света користи синтетичко опорезивање дохотка, савремени трендови показују да су многе од њих, у своје пореске системе, увеле одређене цедуларне елементе. Тако, већина “старих” држава чланица ЕУ примењује глобални систем са наглашеним прогресивним пореским стопама и бројним пореским олакшицама и ослобођењима. Насупрот њима, “нове” земље чланице ЕУ углавном имају једноставније системе са мање прогресивним пореским стопама. Специфичан је и пример Нордијских земаља које користе *дуални систем* опорезивања дохотка, где се посебно опорезују приходи од рада, а посебно приходи од капитала, док су земље Источне Европе увеле тзв. *flat* опорезивање, односно системе јединствене пореске стопе.³⁹

Закључак

Србија је у процесу транзиције остварила значајан напредак у модернизацији пореског система и његовом прилагођавању потребама тржишне привреде. Сви битни порески елементи у погледу утврђивања пореске основице, пореске стопе, пореског предмета и пореских дужника регулисани су по угледу на решења која постоје у развијеним земљама. На свом путу ка Европској Унији, Србија је ратификовала велики број конвенција и директива, којима је настојала да изврши хармонизацију домаћег пореског система, што је једна од њених обавеза у циљу стицања пуноправног чланства. Ипак, изгледа да порески систем и није толико ефикасан у пракси, иако постоје сви предуслови за то у погледу његове структуре. Наиме, о вертикалној правичности опорезивања, не можемо

38 М. Арсић, *Анализа предлога о повећању учешћа локалних заједница у порезу на зараде, Под лупом*, Квартални монитор бр.24, Јануар-Март 2011. Упореди са: М. Бронић, „Како се деле приходи од пореза и приреза на доходак?“, Newsletter no.27, Институт за јавне финансије, Загреб, стр.1-7., 2007.

39 Ј. Ђуровић Тодоровић, М. Ђорђевић, *Алтернативни начини опорезивања дохотка физичких лица*, Економске теме, бр.3/2009., стр. 29-43.

говорити, јер и даље највећи део пореског терета подносе порески обвезници са мањом економском снагом. Такође, носиоци фискалне политике врло често чине уступке из одређених социјалних и политичких разлога, којима се не доприноси остваривању начела правичности и општости опрезивања. На тај начин подрива се и алокативна, стабилизациона и редистрибутивна функција јавних финансија. У погледу бројности, структуре и домашаја пореских подстицаја, домаћи порески систем се и даље битно разликује од пореских система развијених земља чланица ЕУ. Када је у питању порез на доходак, треба напоменути да у Србији не постоји синтетички облик пореза као у развијеним земљама, мада је својевремено донет закон, који никада није ступио на снагу. У домену опорезивања зарада у Србији, као и у другим земљама у транзицији, постоји високо апсолутно и релативно пореско оптерећење, које негативно утиче на алокацију ресурса, у условима високе стопе незапослености. Велики проблем представља и сива економија, која онемогућава стварно утврђивање просечно зарађеног дохотка. Код пореза на зараде постоји велики број пореских олакшица, које се у погледу циља који се њима жели остварити, поклапају са онима које постоје код осталих пореза, па је неопходно њихово преиспитивање. Како се држава одриче дела прихода признавањем олакшица, неопходно је да се оне не дуплирају у пореском систему и не признају за сврхе, где по природи ствари нису потребне. Креатори домаће фискалне политике морају да поштују искуства развијених земаља у коришћењу пореских подстицаја, уз истовремено прилагођавање текућим потребама уз заштиту пореских права својих грађана.

Marko Dimitrijević, LL.B.
Assistant,
Faculty of Law, University of Niš

**LEGAL SIGNIFICANCE OF TAX INCENTIVES
IN THE EARNINGS TAX SYSTEM**

Summary

The object of analysis of this paper is the legal significance of tax incentives in the earning tax system. In that sense, at the first place concept and the place of tax incentives in contemporary tax law is considered, the problem of their classification and application of contradictions. It also points out on the characteristics and structure of the tax incentives provided for the Serbian Law on Personal Income Tax in the segment relating to the taxation of earnings. Below are particularly focused on evaluating economic efficiency and social justification of existing tax incentives to the domestic tax system and making concrete proposals for improving their performance.

Key words: *tax incentives, the taxpayer, earnings taxation, taxation system, economic efficiency.*